

YATIRIM TEŞVİK BELGESİNE GÖRE YATIRIM YAPAN KURUMLARIN YARARLANACAĞI KURUMLAR VERGİSİ İNDİRİM ve İSTİSNALARI

CORPORATE TAX DEDUCTIONS AND EXEMPTIONS THAT
INVESTING COMPANIES CAN BENEFIT ACCORDING TO AN
INVESTMENT INCENTIVE DOCUMENT



Serkan KARACA*

Öz

Bir ülkenin sosyal ve ekonomik refahının sağlanmasında, bölgesel sorunların çözülmesinde, bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarının giderilmesinde sosyal devlet anlayışı gereği devlet müdahalesi gerekmektedir ve devlet müdahale aracı olarak çeşitli teşvikler çıkartmaktadır. Son yıllarda Türkiye dikkat çekici büyüme rakamlarına ulaşmakla beraber, kalkınmışlık düzeyimizin aynı hızla ilerlediğini söylemek mümkün olmamaktadır. Ülkelerde yer alan gelir dağılımı adaletsizlikleri, bölgesel gelişmişlik farkları, ileri teknoloji kullanımı, altyapının yaygınlığı, işlerliği ve teknolojisi, bir ülkenin topyekün kalkınmışlık düzeyini yansıtmaktadır. Ayrıca istihdam seviyesi de yine kalkınmışlıkta önemli bir gösterge olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde de “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” ile teşvik uygulamasının temeli atılmış, ilgili karara ilişkin yayımlanan tebliğ ile kararın uygulanma-

ABSTRACT

As a result of being a social welfare state, competent authorities provide various incentives with a view to solving regional economic problems and minimising development discrepancies between different regions of their country. While Turkey has been experiencing remarkable growth rates in recent years, it is difficult to say that it has achieved the same success in the level of development. Income distribution inequalities, regional development differences, usage of high technology, and penetration, operability and technology of infrastructure reflects the total development level of a country. Moreover, the level of employment is another significant indicator in development. In our country, the incentive system began with “Decision of State Aids in Investments”, followed by a Communiqué assisting the implementation of this Decision, and some amending government decisions which

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 01.03.2016 / M.K.T.: 16.03.2016

sına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş, çeşitli kararnamelele yapılan değışikliklerle uygulama bugünkü halini almıştır. Ayrıca diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler ile vergi teşvikleri, özellikle indirimli kurumlar vergisi uygulaması, gümrük vergisi muafiyeti, sigorta primi teşvikleri, faiz desteği gibi devlet destekleri konulmuş, teşvik sisteminin yasal alt yapısı tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Teşvik, Yeni Teşvik Sistemi, İndirimli Kurumlar Vergisi, Faiz Desteği

has formed the most recent state of the practice. Furthermore, tax incentives provided under some other regulations, such as reduced corporate tax application, customs tax exemption, insurance premium incentives and interest assistance, have completed the legal basis of the incentive system.

Keywords: Incentive, the new incentive system, reduced corporate tax, interest assistance

1- GİRİŞ

Kalkınmışlık düzeyini artırmada kullanılan en önemli mali politika aracı tüm ülkeler için yatırım teşvik yasal düzenlemeleri olup, ülkemizde yatırımlara uygulanacak devlet yardımlarının neler olduğu ile bu yardımların hangi usul ve esaslar çerçevesinde verileceği Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenmektedir. 15.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı 19.06.2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 20.06.2012 tarihinde ise Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ yayımlanmış, bu düzenlemeler ile ekonomik gelişmeyi hızlandırmak için bazı faaliyet alanlarının teşvik edilmesi amaçlanmıştır.¹ Ayrıca; vergi teşvikleri, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nda, gümrük vergisi muafiyeti Gümrük Kanunu’nda, sigorta primi teşvikleri Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda yer alan düzenlemeler ile kalkınma sağlanması düşünölen bölge ve sektörlere yatırımların yönlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu makalemizde yatırım teşvik belgesine göre yatırım yapan kurumların yararlanacağı kurumlar vergisi indirimi ve faiz desteği konusunu işleyeceğiz.

2- YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİ

Yatırım teşvik, devlet tarafından, yatırımcıya kredi verileceği anlamına gelmeyen ancak yatırımı yapan firmaya belli hususlarda avantajlar sağlayan bir sistemdir. Teknoparklara yapılacak yatırımlar, çevre korumaya yönelik yatırımlar, tarımsal sanayi yatırımları, teknoloji alanındaki yatırımlar, bölgesel gelişmeye yönelik yatırımlar, organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinden oluşan organize küçük sanayi bölgelerine taşınacak yatırımlar gibi fon kaynaklı kredi olanağı mevcut olan bazı yatırımlar dışında teşviklerin esas mantığı firma kasasından büyük miktarlarda nakit para çıkmasını önleyen tedbirlerdir.

Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini içeren, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkânı sağlayan bir belge olup Yatırımlarda Devlet Yardımlarına ilişkin Karar’ın amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenmektedir.²

¹ S. Karaca, B. Haktanır, Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Teslim Edilen Malların Kdv Kanunu Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 273.

² 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ.

Yatırım teşvik belgesi; alan yatırımcının bu belge ile çeşitli desteklerden yararlanmasını sağlayarak, yatırımın konusunu, yatırım yerini, kullanacakları teşvikleri ve yatırım tutarını belirler.

Yatırım teşvik belgesi almak kaydıyla gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, birlikler ve iş ortakları, kamu kurum ve kuruluşları ile meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar, yurtdışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri teşviklerden faydalanabilir.

2.1- Yatırım Teşvik Belgesi Nasıl Alınır, Şartları Nelerdir?

Bakanlar Kurulu Kararında, hiçbir şekilde teşvik edilmeyecek veya teşviki belli şartlara bağlı yatırım konuları belirlenmiştir. Bu listede yer alan yatırım konuları ile şartları taşıyamayan yatırım konularının hiçbir şekilde teşvik ve destek unsurlarından yararlanamayacağı anlaşılmaktadır.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde; teşvik belgesi düzenlenebilmesi için Ekonomi Bakanlığına müracaat edileceği ancak, genel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan yatırımlar için yerel birimlere de müracaat edilebileceği belirtilmiştir.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için yapılacak müracaatlarda ise; yetkili kişi veya kişilerce imzalı müracaat dilekçesi, yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri, kamu kurumları ve şahıs şirketleri ile gerçek kişiler için imza beyannamesi, her sayfası yetkili kişi veya kişilerce imzalı ve kaşeli yatırım bilgi formu ve taahhütname ile makine ve teçhizat listeleri, Bakanlığa yapılacak müracaatlarda, dört yüz Türk Lirası tutarındaki meblağın Bakanlık Döner Sermaye İşletmesine ait hesaba yatırıldığına dair belge, müracaatın yerel birimlere yapılması durumunda, meblağın yüz Türk Lirası tutarındaki kısmının ilgili yerel birim hesabına yatırıldığına, bakiye kısmının ise Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi hesabına yatırıldığına dair belge, firmanın nihai durumunu gösterir Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi veya Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Sicil Gazetesi aslı veya noterden veya sicil merciinden tasdikli örneği, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak müracaatlar hariç olmak üzere Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve/veya taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair Sosyal Güvenlik Kurumunun ilgili birimlerinden alınacak yazı, "Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu Kararı" veya "Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir Kararı" şartı aranması gereken yatırım konuları için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan alınan Karar ve/veya Karara ilişkin yazı, Teşvik belgesi talebinde bulunulmadan önce yatırımın karakteristiğine bağlı olarak ilgili mevzuatı gereği diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereken bilgi ve belgeler, stratejik yatırımlar için ayrıca, yatırım konusu ile ilgili olarak sektörel, mali ve teknik analizlerin yanında tebliğde belirtilen kriterlerin her birinin yerine getirildiğini tevsik eden bilgi, belge, hesap ve tabloları içeren fizibilite raporu, yatırımın sektörüne, büyüklüğüne veya teşvik uygulamalarına bağlı olarak Genel Müdürlükçe talep edilebilecek diğer bilgi ve belgelerin aranacağı belirtilmiştir.³

2.2- Başlıca Teşvikler ve Destek Unsurları

2002/4720 sayılı BKK ile bölgesel istatistiklerin toplanması, geliştirilmesi, bölgelerin sosyo-ekonomik analizlerinin yapılması, bölgesel politikaların çerçevesinin belirlenmesi ve Avrupa Birliği Bölgesel İstatistik Sistemine uygun karşılaştırılabilir istatistiki veri tabanı oluşturulması amacıyla ülke

³ S. Karaca, B. Haktanır, Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Teslim Edilen Malların KDV Kanunu Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 273.

genelinde İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması yapılmıştır. 2012/3305 sayılı BKK ile önceki sınıflandırmalar dikkate alınmak suretiyle iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyelerine göre altı gruba ayrılmıştır.

Teşvik sistemi; genel, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşviki uygulamalarından oluşmaktadır. Daha önceki teşvik sisteminde genel, büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları yer alırken, yeni teşvik sisteminde bunlara stratejik yatırımlar olarak adlandırılan dördüncü bir unsur eklenmiştir.

2.2.1- Genel Teşvik Uygulamaları

Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar ile 2012/3305 sayılı BKK'nın EK-4'te yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için EK-4'te öngörülen şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, 5. maddede belirtilen sabit yatırım tutarları ve üzerindeki yatırımlar bölge ayrımı yapılmaksızın aşağıdaki destek unsurlarından yararlandırılabilir.

- a) Gümrük vergisi muafiyeti.
- b) Katma Değer Vergisi (KDV) istisnası.
- c) Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).
- ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği (tersanelerin gemi inşa yatırımları için).

2.2.2- Bölgesel Teşvik Uygulamaları

2012/3305 sayılı BKK'nın EK-2B'de iller itibarıyla karşılığında numaralan belirtilen sektörler, EK-2A'da ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde aşağıdaki desteklerden yararlandırılacaktır.

- a) Gümrük vergisi muafiyeti
- b) KDV istisnası
- c) Vergi indirimi
- ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği
- d) Yatırım yeri tahsis
- e) Faiz desteği (3, 4, 5 ve 6. bölgelerdeki yatırımlar için)
- f) Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- g) Sigorta primi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)

Büyük Ölçekli Yatırımlar

2012/3305 sayılı BKK'nın EK-3'te belirtilen asgari tutarları sağlayan yatırım konuları aşağıdaki desteklerden yararlandırılacaktır.

- a) Gümrük vergisi muafiyeti
- b) KDV istisnası.
- c) Vergi indirimi
- ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği
- d) Yatırım yeri tahsis
- e) Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- f) Sigorta primi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)

Stratejik Yatırımlar

2012/3305 sayılı BKK'nın 8. maddesindeki kriterleri sağlayan yatırımlar bölge farkı gözetilmeksizin aşağıdaki desteklerden yararlandırılacaktır.

- a) Gümrük vergisi muafiyeti
- b) KDV istisnası
- c) Vergi indirimi
- ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği
- d) Yatırım yeri tahsisi
- e) Faiz desteği (3, 4, 5 ve 6. bölgelerdeki yatırımlar için)
- f) KDV İadesi
- g) Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- ğ) Sigorta primi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)

Yukarıda sayılan teşvik unsurlarından gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, vergi indirimi teşviki, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri ve faizi desteği daha önceki teşvik mevzuatında da yer alan ve halen uygulanmaya devam eden teşviklerdir. Bununla birlikte, gelir vergisi stopajı ve sigorta primi desteği ile KDV iadesi teşviki yeni teşvik unsurlarıdır. Karar kapsamında destek unsurlarından yararlanabilmesi için öncelikle yapılacak olan yatırımın teşvik belgesine bağlanması gerekmektedir.

Teşvik belgesi alınması şartıyla yatırım teşviklerinden;

Gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, birlikler ve iş ortakları, kamu kurum ve kuruluşları ile meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar, ile yurtdışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri yararlanabilecektir.⁴

3- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

İndirimli kurumlar vergisi müessesesi 28.02.2009 tarihli (mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanan 5838 sayılı Kanun ile mevzuatımıza girmiştir. Bu uygulamayla ilgili yasal düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) 32/A maddesinin eklenmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir.

2009 yılından itibaren ülkemizdeki yatırım teşvik sistemi bölge esasına dayanan ve yatırımlara sağlanan devlet yardımlarının illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyine göre belirlendiği bir sistem haline getirilmiştir. Bu kapsamda, teşvik belgeli yatırımlara ilişkin destek sistemi Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar" ile yönlendirilmektedir.

İlk olarak, indirimli kurumlar vergisi 16.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulanmaya başlanmış olup söz konusu Karara ilişkin 28.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de, 2009/1 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" yayımlanmış ve 2011/1597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklikler yapılarak uygulamaya yön verilmiştir.

Son olarak ise kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda; tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma- geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla 15.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" yayımlanmıştır. İlgili

⁴ E. Gümüş, 2015/7496 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Teşvik Sisteminde Neler Değişti?, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 407.

Bakanlar Kurulu Kararının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğ"de açıklanmıştır.

Nihayetinde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasını düzenleyen KVK 32/A maddesi, 6322 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile son halini almıştır.⁵

3.1- Yasal Mevzuat ve Tanımlar

3.1.1- Mevzuat

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde,

"(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

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

...

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

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

....

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. indirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

....

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine

⁵ "İndirimli Kurumlar Vergisi Rehberi-2015", <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/9c08c1a3-646f-4be2-a8b5-4143fc664fa4&id>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016

başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

hükmüne yer verilmiştir.

15.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 15. maddesinde yer verilen hüküm ve ifadelere aşağıda yer verilmektedir.

“(1) Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı Kanun’un 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanır. (01.01.2016 tarihinden sonra başlanan yatırımlar için uygulanacak oranlar)

TABLO 1

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir 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

(2) Ancak, bu karar’a istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında 31/12/2015 tarihine kadar (bu tarih dahil) yatırıma başlanılmış olması halinde aşağıdaki tabloda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

TABLO 2

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

(3) Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan veyatırıma katkı oranı yüzde ellidir.

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

(5) Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının;

- a) Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2'nci bölgede yüzde onunu, 3'üncü bölgede yüzde yirmisini, 4'üncü bölgede yüzde otuzunu, 5'inci bölgede yüzde ellisini ve 6'ncı bölgede yüzde seksenini,
- b) Stratejik yatırımlarda; 6'ncı bölgede yüzde seksenini, diğer bölgelerde yüzde ellisini, geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

(6) Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

(7) İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz.

(8) Bu Karar'ın 17'nci maddesinde tanımlanan öncelikli yatırımlardan sabit yatırım tutarı 1 milyar Türk Lirası ve üzerinde olanlar için vergi indirimi desteği, 5'inci bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 10 puan ilave edilmek suretiyle uygulanır."

İlgili Bakanlar Kurulu Kararı'na 2015/7496 sayılı BKK ile eklenen geçici madde 5'te yer verilen hüküm ve ifadelerle aşağıda yer verilmektedir.

"(1) Bu karara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2015 ile 31/12/2016 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için indirimli gelir veya kurumlar vergisi hesaplanacak yatırım katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacak şekilde ve toplam yatırıma katkı tutarının;

- a) Büyük Ölçekli Yatırımlar ve bölgesel yatırımlarda, 1'inci bölgede yüzde ellisini, 2'nci bölgede yüzde elli beşini, 3'üncü bölgede yüzde altmışını, 4'üncü bölgede yüzde altmış beşini, 5'inci bölgede yüzde yetmişini ve 6'ncı bölgede yüzde seksenini,
- b) Stratejik yatırımlarda ise 6'ncı bölgede yüzde seksenini, diğer bölgelerde yüzde yetmişini, geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına da uygulanabilir."⁶

3.1.2- Tanımlar

Yatırıma katkı oranı ve tutarı: Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmekte ve Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

⁶ 2012/3305 Sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar

Yatırım teşvik belgesi: Yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan bir belge olup 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenir.

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 yatırımlardır.

Entegrasyon yatırımı: Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünlüğü 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 yatırımlardır.

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

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.

Ürün çeşitlendirme yatırımı: Mevcut tesisler ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.⁷

3.2- İndirimli Kurumlar Vergisinde Yapılan Yatırım Türleri

Bir yatırımın komple yeni yatırım veya tevsi yatırım olarak nitelendirilmesi indirimli kurumlar vergisi uygulaması açısından önem arz etmektedir. Zira, komple yeni yatırımlarda, yatırımdan elde edilen kazancın ayrı bir şekilde kayıtlarda tespit edilmesi zorunlu olmakla birlikte, tevsi yatırımlarda kazancın tespit edilemediği durumlarda alternatif bir oranlama yöntemi kullanılabilir. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir.

Ancak bu oranlama şeklinde belirlenen alternatif yöntemin kullanılması bir seçimlik hak olarak görülmemelidir. Bu yöntemin kullanılabilmesi için tevsi yatırımdan elde edilen kazancın tespitinin mümkün olmaması gerekmektedir. (24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-738 sayılı mukteza)

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen çeşitli muktezalarda; Hazine Müsteşarlığı/ Ekonomi Bakanlığı tarafından yatırım teşvik belgesine bağlanan modernizasyon yatırımlarının da tevsi yatırımlara benzer özellikler taşıdığı ifade edilmiştir. (24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-738 sayılı mukteza)

⁷ "İndirimli Kurumlar Vergisi Rehberi-2015", <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/9c08c1a3-646f-4be2-a8b5-4143fc664fa4&id>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasını düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde komple yeni yatırım ve tevsî yatırım cinslerinden bahsedilmekle birlikte diğer yatırım cinslerinden (modernizasyon, entegrasyon, ürün çeşitlendirme) bahsedilmemiştir. Bu kapsamda kazanç tespiti açısından modernizasyon, ürün çeşitlendirme ve entegrasyon yatırımlarının da "tevsî yatırım" olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

2012/1 sayılı Tebliğin 9'uncu maddesinde yapılan açıklamalara göre, komple yeni, tevsî, modernizasyon ve ürün çeşitlendirme cinslerindeki yatırımların, aynı işletmede veya aynı organize sanayi bölgesinde olması gerekir.

Entegrasyon yatırımlarının ise yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olması aranmaktadır.

Hazır giyim yatırımlarında, mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının yüzde yüzü geçmesi halinde bu yatırımlar komple yeni yatırım olarak değerlendirilir.

3.3- İndirimli Kurumlar Vergisinin Başlayacağı Dönem

5520 sayılı KVK 32/A maddesinde indirim uygulamasının başlangıcıyla ilgili olarak "...teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesinde başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabî tutulur." düzenlemesi yer almaktadır. 6322 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe kadar ana uygulama bu olup, yapılan yatırımlar için sadece yatırım kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde ve sadece ilgili yatırımdan elde edilen kazançta uygulanması şeklindeydi. Ancak 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda, kurumların yatırım faaliyete geçmeden de diğer faaliyetlerden doğan kazançlarına, yatırıma katkı tutarına mahsuben indirimli oran uygulanabilmesinin önü açılmıştır. Bu kapsamda işletme dönemi ve yatırım dönemi kavramları karşımıza çıkmaktadır.

İşletme dönemi; Aslında Kanunda işletme dönemi diye bir ifade yer almamaktadır. Ancak 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda yatırım döneminin getirilmiş olması yatırım dönemi haricindeki dönemi anlatmak üzere işletme dönemi ya da faaliyet dönemi kavramını gündeme getirmiştir. Bu çerçevede işletme dönemi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden itibaren başlayan dönemdir. Bu dönemde yatırım kısmen dahi olsa faaliyete geçtiğinden teşvik kapsamındaki indirimli oranda vergi uygulama hakkı elde edilmektedir. Bu dönem içinde yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren indirimli oran uygulamasından faydalanılacaktır.

Yatırım dönemi; Kanun metninde yatırım dönemi zikredilmekle birlikte tanımı yapılmamıştır. Bu durum ise karışıklığa neden olmaktadır. Yatırım dönemini işletme döneminden önceki dönem olarak yorumlayan kişilerin yanında yatırım dönemini yatırım kısmen faaliyete geçmiş olsa dahi yatırımın tamamlandığı ana kadar geçen süre olarak yorumlayanlar da mevcuttur. Bu yoruma göre, yatırımın kısmen devreye alınması halinde işletme dönemi ve faaliyet dönemi iç içe geçmektedir. Nitekim İdare'nin yayınladığı sirküler taslağında yatırım dönemi kısmen faaliyete geçmiş olsa dahi yatırımın tamamlandığı ana kadar geçen süre olarak gösterilmektedir. Bizce de bu yorum teşvik düzenlemesinin ruhuna daha uygundur. Aksi bir uygulama yatırımı kısmen devreye alanlar için, diğer gelirlerine bu indirim hakkını uygulamayı yasaklamak anlamına gelecek olup, yatırımı kısmen devreye alan mükellefleri, yatırımın tamamını bitirdikten sonra devreye alan mükelleflere kıyasla cezalandırmak anlamına gelecektir.

3.3.1- Uygulamaya İlişkin Örnekler

Daha önce açıklandığı üzere, kurumlar yatırım döneminde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara belli kısıtlamalar dahilinde indirimli kurumlar vergisi uygulayabilmektedir. İşletme döneminde ise sadece yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanacağı 5520 sayılı Kanununun 32/A maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu noktada yatırımdan elde edilen kazancın tespiti önem arz etmektedir.

Eski ve yeni yatırımları aynı anda faaliyet gösteren mükelleflerin, yeni yatırımdan elde edilen kazancı ayrı hesaplarda izleyerek tespiti gerekmektedir. Örneğin eskiden Antalya Kemer ilçesinde faaliyet gösteren bir otel işletmesinin, teşvik belgesi kapsamında Bodrum’ da açtığı yeni otelin kazancını ayrı hesaplarda izlemesi gerekmektedir.

Tevsi yatırımlarda da kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir. Kazancın ayrı şekilde tespit edilememesi halinde ise (mevcut otelin oda sayısı artırılması gibi yatırımlar) indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar dahil) oranlanması suretiyle belirlenir.

Ayrıştırma işlemleri genel bir anahtarla dağıtım tabii tutma mantığına dayanır. Kanun elde edilen kazancın ne kadarlık kısmının yeni ne kadarlık kısmının eski yatırımlardan elde edildiğini hesaplamasında kayıtlı sabit kıymet tutarları oranını baz almıştır. Bu hesaplamalara ilişkin Maliye Bakanlığınca yayınlanan tebliğ ya da sirküler bulunmamakta yalnızca mukteza bazında görüşler yer almaktadır. Söz konusu muktezalara göre sabit kıymetlerin kapsamı VUK 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetler olarak belirlenmiş olup oranlamada üretimde kullanılsın veya kullanılmamasın bütün amortisman tabii iktisadi kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarları dikkate alınacağı açıklanmıştır. Kurumlar vergisi kanununda yer alan “*bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarı ile dikkate alınır*” ifadesinden de sadece gerekli şartların oluşması durumunda enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerini dikkate alınması gerektiğinin kastedilmiştir.

Tevsi Yatırıma İlişkin Örnek:

Tevsi yatırım kapsamında 30.11.2011 tarihinde teşvik belgesi alan Göktuğ Makine A.Ş. daha önce ürettiği jeneratörü daha verimli ve kullanışlı hale getirmek için yatırım yapma kararı almıştır. Firma 4. bölgede 2012 yılı Kasım ayında yatırım başlamıştır. 2013 yılı Nisan ayında yatırım tamamlanmıştır. Kurumun yaptığı yatırım harcama tutarları aşağıdaki gibidir.

TABLO 3

Bina İnşaat Harcaması	2.000.000
Makine ve Teçhizat Alımı	7.000.000
Know-how (Royalti Ödemesi)	1.000.000
Nakliye ve Montaj Giderleri	1.000.000
Yazılım Giderleri	1.000.000
Yatırım Dönemi Finansman Gideri	1.000.000
Toplam	13.000.000

Firma tevsi yatırımdan elde ettiği kazancı işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda izlemek suretiyle tespit edememiştir. Firma 2013 yılında ticari kârı 10.000.000 beyan ettiği gelir ise 10.500.000 TL'dir. Firmanın 2013 yılı sabit kıymet tutarı aşağıdaki tabloda verilmiştir. (Firmanın yapmış olduğu yatırım harcamaları tablodaki sabit kıymet tutarlarına dahil değildir.)

TABLO 4

Sabit kıymetler	2013 dönemi(TL)
Arazi ve Arsalar	3.000.000
Binalar	7.000.000
Tesis Makine Cihazlar	4.500.000
Taşıtlar	2.200.000
Demirbaşlar	4.000.000
Haklar	1.500.000
Toplam	22.200.000

Göktuğ Makine A.Ş. almış olduğu teşvik belgesi kapsamında %30 yatırıma katkı oranı ve %70 indirim hakkına sahiptir. İndirimli kurumlar vergisi oranı %6'dır. Kurumun indirimli kurumlar vergisi kapsamında yararlanabileceği harcama tutarı (13.000.000-1.000.000=)12.000.000 TL'dir. (**Know-how/Royalti ödemeleri indirimli vergi uygulamasından yararlanmadığı için yatırım harcamasından düşülmüştür.**) Yatırıma katkı tutarı (12.000.000 x 0.30=) 3.600.000 TL'dir.

Kurum yeni yatırımdan elde edilen kazancı farklı hesaplarda takip ederek tespit edemediğinden dolayı 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında belirtilmiş olan ayırıştırma yapması gerekmektedir. Kurumun oranlamada dikkate alacağı toplam sabit kıymet tutarı (22.200.000+13.000.000-3.000.000=)32.200.000 TL olacaktır. (**Maliye Bakanlığı vermiş olduğu görüşü nedeniyle sabit kıymet tutarı amortismanına tabi kıymetlerden oluşmalıdır. Bu nedenle arsa ve araziler sabit kıymet tutarından düşülmüştür.**) Oranlama ve oranlama sonucu ödenecek vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

$$13.000.000/32.200.000=0.403$$

$$10.000.000 \times 0.403=4.037.267,08 \text{ (tevsi yatırımdan elde edilen kazanç)}$$

$$\text{İndirimli oran; } 4.037.267,08 \times 0.06=242.236,02$$

$$\text{Normal oran; } [(10.500.000-4.037.267,08=) 6.462.732,92 \times 0.20=]1.295.546,58 \text{ TL}$$

Kurum 2013 yılında 1.534.782,60 TL kurumlar vergisi ödeyecektir.

$$\text{Faydaladığı yatırıma katkı tutarı } (4.037.267,08 \times 0.14=)565.217,39 \text{ TL'dir.}$$

İlerleyen yıllarda faydalanabileceği yatırıma katkı tutarı (3.600.000-565.217,39=) 3.034.782,60 TL olacaktır.⁸

Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına İlişkin Örnek: Asya A.Ş. makine imalatı faaliyetinde bulunmaktadır. Firma daha az enerji tüketen ve daha verimli olan yeni bir makine imal etmek için yatırım yapmaya karar vermiştir. Komple yeni yatırım kapsamında teşvik belgesini 30.09.2012 tarihinde almış ve yatırıma başlamıştır. Yatırım 5. bölgede başlanmış olup 26.10.2013 tarihinde tamamlanmıştır. Firmanın yatırım harcama tutarları aşağıdaki gibidir.

⁸ Yakup Türk, İbrahim Fatioğlu, "İndirimli Kurumlar Vergisi Ve Özellikli Durumlar" Vergi Dünyası, Sayı 408,s.61

TABLO 5

Arsa Alımı	2.000.000
Bina İnşaat Harcaması	4.000.000
Makine ve Teçhizat Alımı	7.500.000
Nakliye ve Montaj Giderleri	500.000
Yazılım Giderleri	500.000
Yatırım Dönemi Finansman Gideri	500.000
Toplam	15.000.000

Firmanın geçici vergi dönemleri itibariyle yapmış olduğu yatırım harcamaları tutarı aşağıdaki gibidir. Firmanın geçici vergi dönemleri bazında beyan ettiği gelirler aşağıdaki gibidir. (4. Geçici vergi döneminde 700.000 TL'lik kısmı yatırımdan elde edilen kazançtır.)

TABLO 6

Dönem	Harcama tutarı (TL)	Beyan edilen gelir (TL)
2012 4. geçici vergi dönemi	2.000.000	5.000.000
2013 1. geçici vergi dönemi	2.500.000	3.000.000
2013 2. geçici vergi dönemi	8.000.000	4.000.000
2013 3. geçici vergi dönemi	12.000.000	5.000.000
2013 4. geçici vergi dönemi	15.000.000	6.400.000

Asya A.Ş. yapmış olduğu yatırım kapsamında indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir. Firma 5. bölgede yatırım gerçekleştirdiği ve 31.12.2014 tarihinden önce başladığı için yatırıma katkı oranı %40 indirimli oran ise %80'dir. Firmanın indirimli kurumlar vergisi için yararlanabileceği harcama tutarı (15.000.000-2.000.000=)13.000.000 TL'dir. (**Arsa alımı için yapılan harcama indirimli vergi uygulaması için kabul edilmemektedir.**) Yatırıma katkı tutarı (13.000.000 x 0.4=)5.200.000 TL'dir. 6322 Sayılı Kanun ile 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu'na eklenen madde ile kurumların sadece 01.01.2013 tarihinden itibaren elde ettiği diğer faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlere indirimli oran uygulanabilecektir. Dolayısıyla Asya A.Ş. 2012 yılı 4. geçici vergi döneminde diğer faaliyet kazancına indirimli uygulayamayacaktır. 5. bölgede yatırım dönemi diğer faaliyetlerine uygulayabileceği oran yatırıma katkı tutarının %50'si kadarıdır ki bu tutar (5.200.000 x 0.5=)2.600.000 TL'dir. Dolayısıyla firma 2013 yılı ilk 3 geçici vergilendirme dönemleri için gerçekleşen harcama tutarını ve oranı aşmamak üzere diğer gelirlerine indirimli oran uygulayabilecektir.

Bölge için uygulanacak, indirimli kurumlar vergisi oranı %4'tür.

Firma 1. Geçici vergi döneminde beyan ettiği gelir gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarından fazla olduğu için üst sınır olan gerçekleştirilen yatırım tutarı kadarına indirimli oran uygulayacaktır.

1. Geçici vergi dönemi; 2.500.000 x %4=100.000

500.000 x %20=100.000 Ödenecek vergi tutarı 200.000 TL

2. Geçici vergi dönemi; 4.000.000 x %4=160.000 Ödenecek vergi çıkmamaktadır.

3. Geçici vergi dönemi 5.000.000 x %4=200.000 Ödenecek vergi tutarı (200.000-200.000=)0

Firmanın ilk 3 geçici vergi dönemi içinde indirimli oran uygulaması sonucunda yararlandığı ya-

tırıma katkı tutarı $(5.000.000 \times \%16=)$ 800.000 TL'dir. 4. Geçici vergi döneminde yatırım tamamen faaliyete geçmiştir dolayısıyla 4. Dönemde sadece yatırımdan elde edilen kazançta indirimli oran uygulanacaktır.

4. Geçici vergi dönemi işletme dönemi edilen kazanç $700.000 \times \%4=28.000$ TL

Yatırım dönemi kazancı $5.000.000 \times \%4=200.000$ TL

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç $700.000 \times \%20=140.000$ TL

Ödenecek vergi tutarı $(140.000+28.000+200.000-200.000=)$ 168.000 TL'dir.

Firmanın 2013 yılında yararlandığı toplam yatırıma katkı tutarı $112.000+800.000=912.000$ TL'dir.

$5.200.000-912.000=$ **4.288.000 TL** kadar faydalanabileceği yatırıma katkı tutarı bulunmaktadır. Kalan yatırıma katkı tutarından faydalanması için Firmanın ilgili yatırımdan $(4.288.000 / \%4=)$ **26.800.000TL** tutarında kazanç beyan etmesi gerekmektedir.⁹

3.3.2- Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Kapsamı

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilenler hariç olmak üzere tüm kazançları "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazançta teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas olup gerek 2009/15199 sayılı gerekse 2012/3305 sayılı Karar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamında elde edilen kazanç, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak değerlendirilmeyecektir.

3.3.3- Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanmasında Öncelik Sıralaması

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancının yetersiz olması durumunda hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükellefler tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen sınırlar dahilinde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabileceklerdir.

3.3.4- Safi Kurum Kazancının Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması

İlgili dönem safi kurum kazancının, 2009/15199 sayılı ve/veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan bir hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazançta oranının safi kurum kazancına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

⁹ Yakup Türk, İbrahim Fatioğlu, "İndirimli Kurumlar Vergisi Ve Özellikli Durumlar" Vergi Dünyası, Sayı 408,s.63

Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesinde Uygulamaya İlişkin Örnek:

(D) A.Ş. 2013 yılında, 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımından 300.000 TL, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımından ise 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (D) A.Ş.'nin 2013 hesap dönemi sonundaki safi kurum kazancı 300.000 TL dir.

Yatırımlardan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması:

İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli K.V. uygulanacak matrah	=	Safi kurum kazancı	x	İlgili yatırımdan elde edilen kazanç
				Yatırımlardan elde edilen toplam kazanç

$$(2009/15199) \Rightarrow 300.000 / (300.000 + 200.000) = \%60$$

$$(2012/3305) \Rightarrow 200.000 / (300.000 + 200.000) = \%40$$

İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli K.V. uygulanacak matrah	=	Safi kurum kazancı x Tespit edilen oran
--	---	---

$$(2009/15199) \Rightarrow 300.000 \times \%60 = 180.000 \text{ TL}$$

$$(2012/3305) \Rightarrow 300.000 \times \%40 = 120.000 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, 300.000 TL'lik safi kurum kazancının 180.000 TL'lik kısmına 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 120.000 TL'lik kısmına ise 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.¹⁰

4- 2012/3305 SAYILI BKK'YA GÖRE FAİZ DESTEĞİ

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 sayılı BKK'nın 11'inci maddesi yatırımcılara yapılacak faiz desteği ödemelerini düzenlemiştir. İlgili Karar'ın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmek için Ekonomi Bakanlığınca 2012/1 No'lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ¹¹ çıkarılmıştır. Yatırımcılara yapılacak olan faiz desteği, faiz ve kar payı ödemelerinin önce yatırımcı tarafından ilgili aracı kuruluşa, ardından da gerekli olan diğer koşulların sağlandığının tespitinden sonra ilgili ödemeye ilişkin vadeyi takip eden ayın sonuna kadar Ekonomi Bakanlığı tarafından Merkez Bankası aracılığıyla yatırımcıya ödeme şeklinde olacaktır. 2012/3305 sayılı BKK'ya göre bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında uygulanacak faiz desteği oranları ve ödenecek azami tutarlar aşağıdaki gibidir.

¹⁰ Yatırım Teşvik Uygulamasına İlişkin 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda Değişiklikler Yapıldı", Sirküler No: 35, 08.04.2015

¹¹ 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

TABLO 7

Bölgeler	TL Kredisi (%)	Döviz Kredisi* (%)	Azami Destek Tutarı
3. Bölge	3	1	500.000-TL
4. Bölge	4	1	600.000-TL
5. Bölge	5	2	700.000-TL
6. Bölge	7	2	900.000-TL

*Döviz kredisi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda faiz desteği uygulaması, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz kuru dikkate alınarak yapılır.

Buna göre örneğin; 6. Bölgede bölgesel teşvik uygulaması kapsamında yapılan bir yatırım için bir bankadan %10 faiz oranı ile alınan TL cinsinden kredinin % 7 oranındaki kısmı, 900.000 TL'yi aşmamak ve gerekli olan diğer şartların da sağlanmış olması koşuluyla belirlenmiş usuller çerçevesinde devlet tarafından karşılanacaktır.

Yapılan yatırımlar kapsamında yatırımcılarca hak kazanılan faiz ödemeleri azami beş yıl süre ile gerçekleştirilecektir. Ayrıca aracı kurumların uyguladıkları faiz veya kâr payı oranları, bölgelere göre belirlenen faiz desteği puanının altına düştüğü durumda, yukarıda yer verilen oranların yerine aracı kurumun uyguladığı oran dikkate alınacaktır.

Faiz desteği ödemesinin yapılabilmesi için; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığının veya tecil ve/veya taksitlendirildiğinin ya da yapılandırıldığının ve yapılandırmanın bozulmadığının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 22/A maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tahsilat dairelerine müracaat tarihinden önceki onbeş gün içerisinde vadesi geçmiş borcunun olmadığı, tevsik edilmesi gerekmektedir.

Ar-Ge ve çevre yatırımları ile stratejik yatırımlar için uygulanacak oranlar ve ödenecek azami tutarlar ise aşağıdaki gibidir.

TABLO 8

Bölgeler	Yatırımın Türü	TL Kredisi (%)	Döviz Kredisi (%)	Azami Destek Tutarı
Bütün Bölgeler	Stratejik Yatırımlar	5	2	Sabit Yatırım Tutarının %5 ini aşmamak kaydıyla 50 milyon TL
	Ar-Ge ve Çevre Yatırımları	5	2	500.000-TL

Faiz desteği içeren teşvik belgelerine konu yatırımlardan finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek olanlar için de finansal kiralama sözleşmesini yapanlarca faiz veya kâr payı ödemelerini içeren itfa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz desteği öngörülebilir.

Kullanılan kredilerin faiz, kâr payı veya ana paralarının yatırımcı tarafından itfa planlarında belirtilen sürelerde geri ödenmemesi halinde, yapılmayan ilk ödeme ilgili aracı kurum tarafından en kısa sürede bakanlığa bildirilir ve bakanlıkça faiz desteği ödemeleri durdurulur. Yatırımcının kredi geri ödeme yükümlülüklerini yerine getirdiğinin daha sonra ilgili aracı kurumca bakanlığa bildirilmesi halinde, bildiri takip eden dönemler için faiz desteği ödemeleri başlangıçta öngörülen ödeme tarihlerinde herhangi bir uzatmaya gidilmeksizin tekrar başlatılır. Kredi geri ödemesine ait yükümlülüklerin yeniden aksamaması halinde ise faiz desteği ödemesine son verilir.

Aracı kurum, faiz desteğine esas olan kredinin teşvik belgesi kapsamındaki harcamalar için kullanılmasıyla yükümlü tutulmuştur. Kredinin amacı dışında kullanıldığının tespiti halinde, Bakanlıkça ilgili banka ve finansal kiralama şirketlerince ödenen faiz desteği ilgili BKK'da yapılan açıklamalar kapsamında geri istenir.¹²

4.1- Faiz Desteği Ödemelerine Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ilk fıkrasında "Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur." ifadesi yer almaktadır. 5838 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen ilgili madde gerekçesinde aynen; İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacak yatırımların teşvik belgesine bağlanacağı ve bu yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı, ifade edilmiştir.

Ekonomi Bakanlığı tarafından, teşvik talebinde bulunup gerekli şartları sağlayan ve yerine getiren mükelleflere yapılan faiz desteği ödemesinin indirimli kurumlar vergisine tabi olup olmaması bu ödemelerin (gelirin) teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilip edilmemesine bağlı olacaktır. İlgili Kanun hükmüne (özellikle gerekçede yer alan ifadeye) bakıldığında, bir kazancın indirimli oran üzerinden vergilendirilmesi için taşınması gereken temel özellik, ilgili kazancın teşvik belgesine bağlanan yatırımdan elde edilip edilmemesidir.

Ekonomi Bakanlığı tarafından yapılan faiz ödemeleri, her ne kadar yatırımcılar tarafından alınan teşvik belgeleri nedeniyle yapılmış olsa da ilgili ödemeler yapılan yatırımlardan elde edilmemiştir. Yatırımcı yatırım yaptığı için faiz desteğine hak kazanmıştır. Ayrıca faiz desteğinin yapıp yapılmaması ile ilgili yatırımdan kazanç elde edilip edilmemesi arasında herhangi bir ilişki de kurulmamıştır. Yatırımcı yapmış olduğu yatırımdan ister kazanç elde etmiş olsun ister zarar etmiş olsun faiz desteği için gerekli şartları sağlaması durumunda bu desteği almaya hak kazanacaktır.

Yukarıda yer verilen ilgili kanun hükmü ve gerekçesine bir arada bakıldığında; faiz desteği ödemeleri, yapılan yatırımdan elde edilen bir kazanç olarak kabul edilemeyeceğinden ilgili ödemelerin doğrudan gelir yazılması halinde normal kurumlar vergisi oranı (%20) üzerinden vergilendirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

5- SONUÇ

Ülke kalkınmasında iş gücünün ve mevcut kaynakların verimli kullanılması, yerli üretimin gelişip dışa bağımlılığın azalması, istihdam sorununun çözülmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması amacıyla bu teşviklerle küçük ve orta ölçekli sanayinin yurtiçinde yaygınlaştırılması, desteklenmesi ve geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Fon kaynaklı kredi olanağı mevcut olan bazı yatırımlar hariç, teşviklerin firmaya nakit verilmesi anlamına gelmediği, ancak yatırımcının kasasından büyük miktarlarda nakit para çıkmasını önleyen tedbirlerden oluştuğu anlaşılmaktadır. Teşvik Belgesi sahibi olarak yapılacak yatırımda hem

¹² Yunus Oruç, Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Faiz Desteği ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 414, s.17

ulusal hem uluslararası pazarlarda rekabet edebilme gücü açısından avantaj sağlayan bu teşvikler yatırım yapan ve yaptığı yatırımların karakteristiği yatırım teşvik mevzuatına uygun olan her yatırım-cının kullanımına sunulmuştur.

Yapılan değişiklikler ile ithalatı yüksek bazı ürünlerin yurt içinde üretimini artırmak ve cari açığı düşürmek amacıyla ileri teknoloji yatırımları öncelikli yatırım kapsamına alınmıştır. Böylece, üretim ve ihracatta yüksek teknolojik paya sahip olunabilmesi ve ithalattaki bağımlılığının azaltılabilmesi için önemli bir düzenleme yapılmıştır. Ancak, yüksek teknoloji ürün kavramının hangi ürünleri kapsadığının belirlenmesi önem arz etmektedir.

Teşvik sistemi ilk yürürlüğe girdiğinde 31.12.2013 tarihine kadar başlanacak yatırımlar için daha yüksek oran ve sürelerde vergi vb. destekler öngörülmekteydi. Bu tarihten sonra başlanan yatırımlar için avantajlı süre ve oranlar azalmaktaydı. Bu süre 2014 yılında 31.12.2014 olarak uzatılmıştı. Sürenin bitmesi nedeniyle 2015'de de 31.12.2015'e kadar uzatılmıştır. Sürelerin uzatılması teşvikler için önemlidir, ancak sürelerin her yıl yeniden uzatılması yerine dünyanın içinde bulunduğu ekonomik konjonktür nedeniyle sürelerin, daha uzun süreler itibarıyla uzatılması yatırımcılar için daha faydalı olabilecektir.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ.
- 2012/3305 Sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”
- Ekonomi Bakanlığınca 2012/1 No’lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ
- GÜMÜŞ, E., 2015/7496 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Teşvik Sisteminde Neler Değişti?, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 407.
- “İndirimli Kurumlar Vergisi Rehberi-2015”, <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/9c08c1a3-646f-4be2-a8b5-4143fc664fa4&id>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016,
- KAHRAMAN, A., Soru ve Cevaplarla Yeni Yatırım Teşvik Sistemi, <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/Yeni-Tesvik-Sistemi>.
- KARACA, S., HAKTANIR, B. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Teslim Edilen Malların Kdv Kanunu Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 273.
- TÜRK, Y., FATİHOĞLU, İ. “İndirimli Kurumlar Vergisi Ve Özellikli Durumlar” Vergi Dünyası, Sayı 408
- Yatırım Teşvik Uygulamasına İlişkin 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda Değişiklikler-Yapıldı”, Sirküler No: 35, 08.04.2015
- YUNUS, O., Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Faiz Desteği ve Muhasebeleştirilmesi,, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 414.

