

İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

Özgür Doğan

I. Giriş

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

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

olarak belirtilmiştir.

16.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" (Karar) yürürlüğe konulmuştur. Daha sonrasında ise 28.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de, 2009/1 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" yayımlanmıştır. Daha sonra ise 2011/1597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulamaya devam edilmiştir. Son olarak 19.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" son halini almış, Karar'ın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmek üzere Ekonomi Bakanlığı tarafından 2012/1 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" yayımlanmıştır. 6322 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yeni Kararda yapılan düzenlemelere ilişkin ilgili kanun maddelerinde değişiklik yapılmış ve yeni maddeler eklenmiştir.

Bu Kararın amacı; 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 desteklenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Makalemizde yukarıda yer verilmiş olan mevzuat dikkate alınarak öncelikle Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'la ilgili genel bilgi verilecektir. Ardından makalemizin konusunu oluşturan indirimli kurumlar vergisi uygulaması hakkında detaylı açıklamalar yapılacak olup, uygulamaya yönelik örnekler verilecektir.

II. Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile ilgili genel bilgiler

A. Karar'daki destek unsurları

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

Karar kapsamındaki teşviklere aşağıda yer verilmiştir.

Genel teşvik uygulamaları	Bölgesel teşvik uygulamaları	Büyük ölçekli yatırımlar	Stratejik yatırımlar	Ar-Ge ve Çevre Yatırımları
- KDV istisnası	- KDV istisnası	- KDV istisnası	- KDV istisnası	- KDV istisnası
- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Gümrük vergisi muafiyeti
-Sigorta primi işveren hissesi desteği(Tersanelerin gemi inşaat yatırımları için)	- Vergi indirim	- Vergi indirim	- Vergi indirim	- Faiz desteği
-Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölge için)	- Sigorta primi işveren hissesi desteği	- Sigorta primi işveren hissesi desteği	- Sigorta primi işveren hissesi desteği	-Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölge)
	- Yatırım yeri tahsisi	- Yatırım yeri tahsisi	- Yatırım yeri tahsisi	-Sigorta primi desteği (6'ncı bölge)
	- Faiz desteği (3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı bölgeler)	-Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölge)	- Faiz desteği	
	-Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölge)	-Sigorta primi desteği (6'ncı bölge)	- KDV iadesi	
	-Sigorta primi desteği (6'ncı bölge)		-Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölge)	
			-Sigorta primi desteği (6'ncı bölge)	

Yatırımların Karar kapsamında destek unsurlarından yararlanabilmesi için öncelikle yapılacak olan yatırımın Ekonomi Bakanlığından alınacak teşvik belgesine bağlanması gerekmektedir.

Teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalara Tebliğin 8. maddesinde yer verilmiştir. Ayrıca teşvik edilmeyecek veya teşviki belirli şartlara bağlı yatırım konularına ilgili Karar'ın 4 numaralı ekinde yer verilmiştir.

B. Teşvik belgesi

Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkânı sağlayan, Karar'ın amaçları doğrultusunda gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen belgedir.

Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamına alınmayacaktır. Teşvik belgesi alabilecek buna bağlı olarak Karar'da belirlenmiş teşviklerden yararlanabilecek gerçek ve tüzel kişiler belirlenmiştir. Buna göre,

- gerçek kişiler
- adi ortaklıklar
- sermaye şirketleri
- kooperatifler
- birlikler
- iş ortaklıkları
- kamu kurum ve kuruluşları (genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler, kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları % 50'yi geçen kurum ve kuruluşlar)
- kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları
- dernekler

- vakıflar
- yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri

Ekonomi Bakanlığına müracaat edebilirler. Ancak müracaat aşamasına gelindiğinde şirketin kurulmuş olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile kurulacak şirketler adına teşvik belgesi talebinde bulunulamaz. Ayrıca teşvik belgesi düzenlenmesi için yapılacak müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamına alınmayacaktır.

Bunun yanında finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlarda finansal kiralama şirketi için ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

C.Yatırım cinsleri

Teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırım cinsleri; komple yeni, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirme ve entegrasyondan oluşur.

Entegrasyon: Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütüncü nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımları,

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 yatırımları,

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

Tevsi: 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 yatırımları,

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

ifade etmektedir.

III. İndirimli kurumlar vergisi oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde Ekonomi Bakanlığı tarafından verilmiş olan teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançların yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Ancak, yukarıda belirtilen 2012/3305 sayılı Karar ve 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile yatırım katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının büyük ölçekli 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 6. bölgede % 80'ini, diğer bölgelerde % 50'sini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması; kazançtan bir indirim değil, vergi oranında bir indirimdir. Yapılacak olan yatırımlardan elde edilen kazançların, diğer kazançlardan ayrı belirlenip indirimli oranda vergilendirilmesinin yapılması gerekmektedir. Uygulamada amaçlananın yatırım maliyetlerine Devlet tarafından katkı sağlanması olması sebebiyle, yatırım maliyeti, yatırıma katkı tutarı belirlenirken esas alınmaktadır. İndirimli oranın ne kadar süre uygulanacağı yatırıma katkı tutarı ile yatırımdan elde edilecek kazanç arasındaki orana bağlıdır.

İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması herhangi bir süre ile sınırlı değildir. Bazı dönemlerde zarar mahsubu, istisna kazançlar ve diğer indirimler nedeniyle vergi matrahı oluşmaması durumunda, bu dönemlerde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılamayacak olmasına karşın, vergi matrahı oluşan diğer dönemlerde yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılmaya devam edilecektir.

A. Yasal mevzuat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6322 sayılı Kanunla değişik 32/A maddesine aşağıda yer verilmiştir.

(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;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(8) *Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.*

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

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

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

olarak belirlenmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında, yatırım tutarının tespitinde arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabii olmayan diğer harcamalar da dikkate alınmayacaktır.

Ayrıca Bakanlar Kurulu'na, Kanun maddesiyle aşağıdaki yetkiler verilmiştir. Bakanlar Kurulu;

- Şehirleri Kanun'da yer verilen kriterler ölçüsünde gruplandırarak,
- Belirlenen bölgeler ve büyük ölçekli yatırımlar için desteklenecek sektörleri belirleyecek,
- Yatırım unsurlarını belirleyecek,
- Yatırımın büyüklüğünü belirleyecek,
- İstihdam limitini belirleyerek yatırımlardan elde edilecek kazançta hangi oranın uygulanacağını

saptayacaktır.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiyi 2012/3305 sayılı karar ile kullanmış olup, ilgili karar 19 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Karara ilişkin Tebliğ ise 20 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararları ile teşvik ilişkili esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

B. Bölgesel teşvikler

2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ülkemizin teşvik uygulaması açısından gelişmişlik kriterine göre 6 bölgeye ayrıldığı görülmektedir. Bölgeler ve bu bölgelerde yer alan iller aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

I. Bölge (8 il)	II. Bölge (13 il)	III. Bölge (12 il)	IV. Bölge (17 il)	V. Bölge (16 il)	VI. Bölge (15 il)
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale(Gökçeada, Bozcaada Hariç)	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa

			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Gökçeada
			Sivas		Bozcaada

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

Ayrıca BKK'nın 2 numaralı ekinde yer alan dipnotlarda bazı sektörlerde alt kısıtlamalar getirilmiştir. Yapılacak yatırımların teşvik kapsamında olup olmadığının belirlenmesinde listeye ekli dipnotların da dikkate alınması büyük önem arz etmektedir.

C. Büyük ölçekli yatırımlara ilişkin teşvikler

Büyük ölçekli yatırımlar bölge ayırımına tabi olmaksızın faiz desteği hariç olmak üzere diğer bölgesel teşviklerden faydalanabilecektir. Büyük ölçekli yatırım, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/a maddesinde belirtilen 50 milyon TL üzerindeki yatırımlardan BKK'nın 3 numaralı ekinde yer alan listede belirtilen yatırımları ifade etmektedir.

BKK'nın 3 numaralı ekinde belirlenmiş olan büyük ölçekli yatırımlara ilişkin listeye aşağıda yer verilmiştir.

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

Yukarıda yer verilen listedeki sektörlerde belirtilen asgari yatırım tutarlarında herhangi bir bölgede yatırım yapılması halinde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılması mümkün olabilecektir.

D. Stratejik Yatırımlar

2012/3305 sayılı Karar ile yürürlüğe giren yeni teşvik sisteminde, eski sistemde olmayan stratejik yatırımların teşvikine yer verilmektedir. Bir yatırımın stratejik yatırım olarak değerlendirilerek bu kapsamda desteklenmesi için belirlenen kriterlere aşağıda yer verilmiştir.

- İthalat bağımlılığı yüksek ara malı veya ürünlerin üretimine yönelik,
- Asgari yatırım tutarı 50 milyon TL olan,

- % 50'den fazlası ithalatla karşılanan,
- Asgari % 40 katma değer üreten,
- Üretilecek ürünle ilgili toplam ithalat değeri son 1 yıl itibarıyla en az 50 milyon \$ olan (yurt içi üretimi olmayan mallarda bu şart aranmayacaktır) yatırımlar,

olarak sayılmıştır. Açıklamada ayrıca stratejik yatırım konuları; % 50'den fazlası ithalatla karşılanan ara malları veya ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar (münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek enerji yatırımları dahil) olarak tanımlanmıştır.

Stratejik yatırımlara gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnasının yanında bölge ayrımı yapılmaksızın aşağıdaki destek unsurları sağlanacaktır:

- 7 yıl süreyle sigorta primi işveren hissesi desteği (VI. bölgede ise 10 yıl)
- Yatırıma katkı oranı % 50 olmak üzere % 90 vergi indirimi,
- Faiz desteği (sabit yatırım tutarının % 5'ini aşmamak kaydıyla azami 50 milyon TL)
- Yatırım yeri tahsisi
- 500 milyon TL ve üzeri yatırımlar için bina inşaat harcamalarına KDV iadesi.

Ayrıca stratejik yatırımın VI. bölgede gerçekleştirilmesi halinde asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı desteği ve asgari ücrete tekabül eden tutar kadar sigorta primi işçi hissesi desteği 10 yıl süre ile sağlanacaktır.

E. Yatırıma katkı tutarı ve indirim oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/a maddesinde;

- Yatırıma katkı tutarı: İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak kısmı,
- Yatırıma katkı oranı ise: Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak olan oran

olarak tanımlanmıştır.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/a maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir.

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

Bu Karara istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında 31.12.2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) yatırıma başlanılmış olması halinde aşağıda yer vermiş olduğumuz indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

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

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

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

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

geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir. Geçmiş Bakanlar Kurulu Kararı'nda ve Gelir İdaresinin muktezalarında indirimli kurumlar vergisinin yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya bu yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanması uygun görülmüştür.

İndirimli kurumlar vergisi, sadece Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde Hazine/Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanabilecektir.

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

F. Tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırımlar;

1. Komple yeni yatırımlar
2. Tevsi yatırımlar

olmak üzere iki grupta değerlendirilmiştir. Yatırım cinsleri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

Ekonomi Bakanlığı tarafından yatırım teşvik belgesine bağlanan "modernizasyon", "ürün çeşitlendirmesi" ve "entegrasyon" yatırım türlerinin de tevsi yatırım olarak değerlendirilmesi gerekir. Bir yatırımın tevsi yatırım olarak kabul edilebilmesi için yatırım teşvik belgesinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtilmiş olması gerekmektedir.

Mevcut üretim kapasitesini artırmaya, genişletmeye yönelik tevsi yatırımların da indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalandırılması imkanı getirilmiştir. Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın yeni

yatırımlardan kaynaklanan kısmının işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi durumunda indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Tevsi yatırımlara isabet eden kazanç ayrı şekilde izlenmiyor veya tespit edilemiyorsa toplam kazancın tevsi yatırımlara isabet eden kısmı için indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. İndirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda yatırımcının aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir.

$$\text{İndirimli oran uygulanacak tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{\text{Tevsi yatırım tutarı} \times \text{Toplam kazanç}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı}}$$

Konuya ilişkin olarak T.C. Isparta Valiliği Isparta Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü tarafından verilmiş olan 28.12.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.32.10.00-0010-6 sayılı muktezada mükellef tarafından Teşvik belgesine bağlı olarak yapılarak tamamlanan ek hastane binasının, söz konusu tevsi yatırım nedeniyle elde edilecek kazancın ayrı hesaplarda izlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisi uygulamasından ne surette yararlanılacağı hususu sorulmuş olup İdare "Bir yatırımın tevsi yatırım olarak kabul edilmesi için yatırım teşvik belgesinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtilmiş olması gerekmektedir. Tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda takip edilecek, kazancın bu şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde ise kazanç oranlama yapılmak suretiyle tespit edilecektir. Dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacak kazancın oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın şirketinizce tespit edilmesi esastır. Öte yandan, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın şirketinizce ayrı bir şekilde belirlenmesine imkan bulunmaması halinde indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanacağı kazanç, yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Oranlamada sabit kıymetler birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarları ile dikkate alınacaktır. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği tabiidir. Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan "Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır." ifadesi ile kastedilen ise sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması gerektiğidir. Dolayısıyla, gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmayacaktır." açıklamasında bulunmuştur.

Söz konusu muktezada da belirtildiği üzere indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacak kazancın oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Tevsi yatırıma isabet eden kazancın tespitinde kullanılacak olan sabit kıymet tutarları yeniden değerlemeye tabi tutulurken, 2005 ve izleyen yıllar için açıklanan yeniden değerlendirme oranlarının kümüle olarak etkisinin değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca "toplam kazanç" ifadesinden indirimli kurumlar vergisi uygulamasının ruhuna ve lafzına uygun olarak, ilgili dönem gelir tablosunda yer alan ve yatırımlar ile birebir ilişkilendirilebilecek olan kazanç toplamının dikkate alınmasının uygun olacağı kanaatindeyiz. Bu kapsamda, yatırım ile doğrudan alakalı olmayan faiz, iştirak kazançları ve benzeri gelirlerin yukarıda belirtilen hesaplama, toplam kazanç tutarının içerisinde yer almaması uygun olabilecektir. Ancak, bu konunun mevzuatta net olmadığını belirtmek isteriz.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konuya ilişkin olarak verilmiş olan 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-67-82 sayılı muktezada mükellefçe

- Birden fazla bölgedeki teşvik belgesine bağlı yatırımlar sebebiyle aynı dönemde değişik matrahlarla değişik oranlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanması durumunda, indirimli kurumlar vergisi matrah ve oranlarının hangi esaslara göre beyannamelere nakledileceği
- Farklı bölgelerdeki üretim tesislerinde oluşan karın hesaplaması sırasında, tevsi yatırımlarda sabit kıymetlerin brüt veya net tutarlarının hangisinin esas alınacağı hususlarında tereddüt hasıl olmuştur.

Konuya ilişkin olarak Başkanlık tarafından

- *Birden fazla bölgedeki teşvik belgesine bağlı olan tevsi yatırımlarınıza uygulanan indirimli kurumlar vergisi oranları farklı olduğundan, yararlanılabilecek indirimli kurumlar vergisinin beyanname dışında hesaplanması ve hesaplanan bu tutarı sağlayacak şekilde geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerine ilgili oranın dahil edilmesi gerekmektedir.*
- *Birden fazla bölgedeki teşvik belgesine bağlı tevsi yatırımları için indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespitinde oranlama yapılırken sadece tevsi yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesinin sabit kıymetlerinin değil tüm sabit kıymetlerin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.*

açıklamasına yer verilmiştir.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konuya ilişkin olarak verilmiş olan 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-32/A-395 sayılı muktezada;

"14.10.2009 tarih ve 94409 sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırımlarınızın kısmen tamamlandığını ve üretimde kullanmakta olduğunuzu belirterek, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmaması nedeniyle indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespiti hakkında" başkanlığın görüşünü talep etmiştir. Konuya ilişkin olarak "Bu itibarla, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmadığı durumda, kısmen tamamlanan ve üretimde kullanılmakta olan yatırımlara ilişkin yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlamak üzere, Devletçe karşılanacak tutarın tespitinde; amortisman uygulaması ile ilişkilendirilmeksizin, yapılan tevsi yatırıma ait tutarların, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan amortisman düşülmemiş toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesi gerekmektedir. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği tabiidir." açıklamasına yer verilmiştir.

G. Uygulamaya başlama tarihi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/a maddesi uyarınca, indirimli kurumlar vergisi uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacaktır. İndirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesi için öncelikle yatırımın işletilmesi ve kazanç oluşturmaya başlaması gerekmektedir. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminin tespiti, indirimin zamanlaması açısından önemlidir.

Özetle yatırımlarda işletmeye geçiş tarihi, komple yeni yatırımlarda yatırımın yapıldığı sektörün özelliğine göre sorumlu mercilerden yatırımın uygun olduğuna dair belgenin alınmasının ardından teşvik belgesinin tamamlanma vizesinin yapıldığı tarih, tevsi yatırımlarda ise teşvik belgesinin tamamlanma vizesinin yapıldığı tarihtir. Ancak kısmen işletmeye başlama tarihi indirimli kurumlar vergisi uygulamasına başlama tarihi olarak kabul edilebilir.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konuya ilişkin olarak verilmiş olan 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-KVK-49-4-84 sayılı muktezada mükellef tarafından "Sahip olunan yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırımların % 10'dan fazlasının tamamlandığı belirtilerek, yatırımın % 10'luk tamamlanmasının nasıl belirleneceği ile indirimli kurumlar vergisinin ne zaman uygulanmaya başlayacağı hakkında Başkanlığın görüşü talep edilmiş olup konuya ilişkin olarak Başkanlık tarafından "Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançları yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağından, bu kapsamda kısmen işletilmeye başlanan ünitelerden elde edilen kazançlar nedeniyle, bu ünitelerin işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konuya ilişkin olarak verilmiş olan 10.11.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-32/A-46 sayılı muktezada;

"... mükellef şirketin, fabrikasında gerçekleştirmeyi planladığı tevsi yatırım kapsamında belli ünitelerin yatırım tamamlama vizesi gerçekleştirilmeden devreye gireceği ve bu kısımlardan kazanç elde edilmeye başlanacağı belirtilerek, indirimli kurumlar vergisinden yatırımın bir kısmının tamamlanıp kazanç elde edilmeye başlandığı andan itibaren mi, yoksa yatırım tamamlama vizesi yapıldıktan sonra mı yararlanılacağı konusunda" başkanlığın görüşünü talep etmiştir. Konuya ilişkin olarak "Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanan 2009/1

no.lu Tebliğin 21 inci maddesinde, "Vergi İndirimi" uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır. Aynı Tebliğin 12'nci maddesinde ise, yatırımın "İşletmeye Geçiş Tarihi" belirlenmiş olup tevsi yatırımlarda teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarih işletmeye geçiş tarihi olarak belirlenmekle birlikte, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin uygulamasında yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanması indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmek için yeterli görülmektedir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisinden Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yararlanabileceğinden, şirketinizin planladığı tevsi yatırım kapsamında kısmen işletilmeye başlanılan ünitelerden elde edilen kazançlar nedeniyle, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmemiz mümkün bulunmaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

V. Sonuç

19.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar", kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü artırmak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla düzenlenmiştir.

Düzenleme ile belli şartların sağlanması halinde, gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, KDV iadesi, indirimli oranda kurumlar vergisi uygulaması, yatırım yeri tahsisi, sigorta primi işveren hissesi desteği, faiz desteği, gelir vergisi stopajı desteği ve sigorta primi desteği gibi teşvik ve desteklerden faydalanılması mümkün hale gelmiştir.

Makalemizde söz konusu Karar kapsamında sağlanan teşviklerden "İndirimli Kurumlar Vergisi" uygulaması hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve/veya Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.