

Duyuru Tarihi : 03.09.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-082
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / EYLÜL 2009 / SAYI : 69 / Sayfa : 100 - 110

Mehmet YILDIRIM
Eski Hesap Uzmanı – BDO Denet Vergi Direktörü

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI

I) GİRİŞ

5838 Sayılı Kanun¹'un 9'uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na; teşvik belgesine bağlanan çeşitli yatırımlardan elde edilen kazançların belli bir oranındaki kısmının, indirimli oranda kurumlar vergisine tabi tutulmasını düzenleyen "32/A" maddesi eklenmiştir.

Buna göre; geçmişteki yatırım indirimi uygulamasından farklı olarak bir vergi istisnası olarak düzenlenmeyen, ancak Hazine Müsteşarlığı'nca teşvik belgesine bağlanan ve bölgeler bazında Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilecek sektörlerdeki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmasını sağlayacak yeni bir müessese, vergi sistemimize dahil edilmiştir.

Anılan Kanun'un madde gerekçesinde ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılması, bölgeler arası gelişmişlik düzeyi farkının en aza indirilmesi ve yatırımların teşvik edilmesine yönelik olarak getirildiği belirtilen indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması, bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

II) İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI UYGULAMASI

A) İLGİLİ MEVZUAT

1) Kanun Hükmü

5838 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi hükmü aşağıda belirtildiği şekildedir:

"MADDE 32/A :

(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 Hazine Müsteşarlığı 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.

¹ 28.02.2009 Tarih ve Mükerrer 27155 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(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 ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu için yatırıma katkı oranını % 25², yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45³ geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) 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.

(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."

² 5904 Sayılı Kanun'un Geçici 2'nci maddesi uyarınca 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %60 olarak uygulanacaktır.

³ 5904 Sayılı Kanun'un Geçici 2'nci maddesi uyarınca 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %70 olarak uygulanacaktır.

2) Bakanlar Kurulu Kararı

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki 2009/15199 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) 16.07.2009 tarih ve 27290 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu karar oldukça ayrıntılı ve uzun olduğundan aşağıda özetle konumuza ilişkin temel esaslara değinilmektedir.

Anılan Karar uyarınca Türkiye, sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre 4 bölgeye ayrılmıştır. Bu 4 bölgenin altında oluşturulan 26 alt-bölge, anılan BKK’nın 1 no.lu ekinde yer almaktadır. Bölgeler itibariyle desteklenecek yatırım konuları ise yine anılan BKK’nın 2 no.lu ekinde sektörel bazda belirtilmiştir.

İndirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmek için en önemli şart; yatırımların “Yatırım Teşvik Belgesi” kapsamında gerçekleştirilmesidir. Bu doğrultuda indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanabilecek mükelleflerin, öncelikle yatırım yapacakları iller için tespit edilen teşvik edilecek sektör ve konularda yatırım yapmaları ve söz konusu yatırım için tespit edilen asgari sermaye tutarlarını sağlamaları gerekmektedir.

Ayrıca büyük ölçekli yatırımlar için KVK’nun 32/A maddesinde belirtilen asgari 50 milyon TL sermaye şartı da, BKK’nın 3 no.lu ekinde yer alan ayrıntılı liste ile sektörler bazında ayrı ayrı tespit edilmiştir. Buna göre çeşitli sektörlerde yapılacak yatırımların, büyük ölçekli yatırım olarak değerlendirilebilmesi için, söz konusu listede belirlenen asgari yatırım tutarı miktarlarını karşılaması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen tüm şartları sağladıkları halde Yatırım Teşvik Belgesi’ne bağlanmayan yatırımlar için mükellefler, indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaklardır.

Diğer taraftan BKK’na ekli 4 Sayılı Liste’nin I’inci bölümünde belirtilen kapsamdaki yatırımlar hiçbir şekilde teşvik edilmeyecek, anılan listenin II’nci bölümünde belirtilen yatırımlardan ise sadece belirtilen şartları taşıyanlar teşvik kapsamına dahil edilebilecektir.

B) KAPSAM VE YÜRÜRLÜK

5838 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen 32/A maddesi uyarınca indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından YARARLANAMAYACAK olan mükellefler/yatırımlar şunlardır:

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Taahhüt işleri,
- 4283 Sayılı Kanun ile 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan **yatırımlar** (Yap-İşlet Modeli kapsamında gerçekleştirilen enerji üretim ve diğer **yatırımlar**),
- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan **yatırımlar**.

Yukarıda sayılanlar ile bir önceki bölümde açıklanan şartları taşımayanlar haricinde kalan ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar ise, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, indirimli oranda kurumlar vergisine tabi tutulabilecektir.

Madde her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenmiş ve madde başlığı da “İndirimli kurumlar vergisi” olarak tespit edilmiş olsa da, anılan maddenin 8’inci fıkrası uyarınca Gelir Vergisi Mükellefleri **de** indirimli oran uygulamasından yararlanabileceklerdir. Ancak hiç şüphesiz

söz konusu mükelleflerin indirimli vergi uygulamasından yararlanabilmesi için **de** yatırımlarının yukarıda belirtilen; taahhüt işleri, Yap-İşlet modeli ve rüdevans sözleşmeleri kapsamında bulunmaması gerekmektedir.

5838 Sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi uyarınca KVK'na eklenen 32/A maddesi, Kanunun yayım tarihi olan 28.02.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

C) UYGULAMA ŞEKLİ

1) Genel Uygulama Esasları

İndirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasının kapsamını açıklamadan evvel KVK'nun 32/A maddesinde yer alan iki kavramın tanımlarına yer vermek uygun olacaktır.

1) "**Yatırıma Katkı Tutarı**" ; indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergiyi diğer bir deyişle vergiden vazgeçmek suretiyle Devletin yatırımcıya katkıda bulunduğu tutarı ifade etmektedir.

2) "**Yatırıma Katkı Oranı**" ; Yatırıma Katkı Tutarının, toplam yatırıma bölünmesi sonucunda bulunacak oranı ifade etmektedir.

Buna göre mükellefler kapsam dahilinde bulunan yatırımlara ilişkin tutarlarını, KVK 32/A maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendinde belirtildiği üzere Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilen *(31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için; 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda % 70'i diğer yatırımlar için %60'ı geçmeyen)* yatırıma katkı oranları ile çarpmak suretiyle tespit edecekleri yatırıma katkı tutarlarını, bu yatırımlara ilişkin olarak elde ettikleri kazançlar dolayısıyla ödeyecekleri kurumlar vergisinden tenzil edebileceklerdir. Bu noktada devreden yatırıma katkı tutarlarının ne şekilde takip edileceğine (beyanname üzerinde vs.) ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın düzenlemesi beklenmelidir.

Yatırıma katkı oranlarına ilişkin bulunan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı 16.07.2009 tarih ve 27290 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Karar uyarınca bölgelere göre yatırıma katkı oranları aşağıdaki Tablo'da yer aldığı şekildedir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Ancak, teşvik belgesi kapsamında 31/12/2010 tarihine kadar yatırıma başlanması hâlinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

Yukarıda belirtilen tutarları bir örnek üzerinde değerlendirelim. (X) A.Ş. 2009 hesap döneminde KVK 32/A maddesi kapsamında 4'üncü bölgede 100.000-TL tutarında bir yatırım harcaması gerçekleştirmiş ve yatırım aynı dönemde tamamlanarak söz konusu yatırımdan anılan dönemde 20.000-TL kazanç elde etmiştir. (X) A.Ş.'nin gerçekleştirdiği yatırıma ilişkin (*sektör ve yatırımın yapıldığı bölge de göz önünde bulundurularak*) Bakanlar Kurulunca tespit edilen yatırıma katkı oranı %60 olup kurumlar vergisi oranı % 90 oranında indirimli (%2) olarak uygulanacaktır.

Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı = Yatırım Harcaması x Yatırıma Katkı Oranı

Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı = 100.000-TL x % 60

Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı = 60.000-TL

(X) A.Ş.'nin normal şartlar altında söz konusu yatırımdan elde ettiği 20.000-TL dolayısıyla (*cari kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak*) ödemesi gereken kurumlar vergisi tutarının (20.000 x %20 =) 4.000-TL olması gerekmektedir.

Ancak kurumlar vergisi oranı % 90 oranında indirimli uygulanacağından, (X) A.Ş.'nin söz konusu kazancına uygulanması gereken oran % 2'dir. Buna göre kurumun anılan kazancı nedeniyle ödemesi gereken kurumlar vergisi ise (20.000-TL x % 2 =) 400-TL olacaktır.

Diğer bir deyişle kurum, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak bu uygulama dolayısıyla (4.000-TL – 400-TL =) 3.600-TL tutarında daha az bir kurumlar vergisi yüküne katlanmaktadır.

Ancak yukarıda tespit edildiği üzere, kurumun söz konusu yatırımı dolayısıyla hesaplanan "Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı" 60.000-TL idi. Buna karşın kurum, 2009 hesap dönemi kurumlar vergisini sadece 3.600-TL tutarında eksik ödedi.

Bu durumda KVK'nun 32/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca (X) A.Ş., indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasına yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar devam edecektir. Bu şartlar altında kurumun (60.000-TL – 3.600-TL =) 56.400-TL tutarında bir, "Devreden Yatırıma Katkı Tutarı" bulunacaktır.

Anılan 56.400-TL yine yukarıda açıklanan şartlarla, izleyen hesap dönemlerinde söz konusu yatırımdan elde edilecek kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden tenzil edilmeye devam olunacaktır.

Diğer taraftan KVK'nun 32/A maddesinde devreden Yatırıma Katkı Tutarlarının herhangi bir endekslemeye tabi tutulacağına ilişkin bir hüküm de bulunmamaktadır.

2) Mevcut İşletmelerde Yapılan Genişleme Yatırımlarına İlişkin Uygulama

KVK'nun 32/A maddesinin 4'üncü fıkrasında mevcut bir işletmede yapılan genişleme yatırımlarından elde edilen kazançların da, yapılan yatırımın tutarına göre indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan fıkra uyarınca tevsi (genişleme) yatırımlarında, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmesi gerektiği, bunun tespit edilememesi durumunda ise; yapılan tevsi (genişleme) yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle bulunacak oranın, söz konusu yatırımdan elde edilen toplam kazançla çarpılması ile indirimli oran uygulanacak kazancın tespit edileceği belirlenmiştir.

Bu durumda yazımızın bir önceki bölümünde verdiğimiz örnek üzerinden hareket edersek (yapılan yatırım tutarı, yatırımdan elde edilen kazanç, yatırıma katkı oranı, indirim oranı yukarıdaki örnekteki rakamlar olarak alındığında), (X) A.Ş.'nin 2009 yılında yaptığı 100.000-TL tutarındaki yatırımı, 2009 yılından önce tamamlanmış ve kayıtlı değeri 400.000-TL olan bir üretim tesisini genişletmek amacıyla gerçekleştirdiği varsayıldığında hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı = Yatırım Harcaması x Yatırıma Katkı Oranı

Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı = 100.000-TL x % 60

Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı = 60.000-TL

Yatırımdan Elde Edilen Kazanç : 20.000-TL

$$\text{Yatırım Harcamasının Toplam Yatırım Değerine Oranı} = \frac{100.000\text{-TL}}{(100.000\text{-TL}+400.000\text{-TL})}$$

$$\text{Yatırım Harcamasının Toplam Yatırım Değerine Oranı} = \% 20$$

Bu durumda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecek kazanç tutarı ; yatırımdan elde edilen kazanç ile yatırım harcamasının toplam yatırım değerine oranının çarpımı sonucunda tespit edilen (20.000-TL x % 20 =) 4.000-TL olacaktır.

Buna göre (X) A.Ş.'nin 2009 hesap dönemine ilişkin olarak ödemesi gereken kurumlar vergisi tutarı ise, indirimli oran uygulanan 4.000-TL için (4.000-TL x % 2 =) 80-TL ile indirimli oran uygulanamayacak olan 16.000-TL için (16.000-TL x % 20 =) 3.200-TL olmak üzere toplam 3.280-TL olacaktır.

Ancak hiç kuşkusuz (X) A.Ş., toplam yararlanılabileceği yatırıma katkı tutarı olan 60.000-TL'ye ulaşınca kadar, yukarıdaki şartlarla indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına devam edebilecektir.

3) Yatırımın Devri Durumunda Uygulama

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında, yatırımların devri hususunda iki farklı duruma yönelik düzenleme yer almaktadır. Henüz faaliyete geçmemiş, diğer bir deyişle kazanç elde edilmeye başlanılmamış yatırımların devredilmesi hususu; KVK'nun 32/A maddesinin 6'ncı fıkrasında düzenlenmiştir. Anılan fıkra hükmüne göre bu durumda yatırımı devralan, aynı koşulları yerine

getirmek şartıyla devraldığı yatırım için devreden kurumun harcamaları da dahil toplam yatırım tutarına ilişkin olarak, indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanabilecektir. Yukarıda verilen ilk örnekte (X) A.Ş.'nin yapmış olduğu yatırımı faaliyete geçirmeden (Y) A.Ş.'ne devrettiğini varsaydığımızda, (Y) A.Ş.'nin aynı şartlar geçerli olduğunda örnekte verilen tutarlarda indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan KVK'nun 32/A maddesinin 7'nci fıkrası uyarınca yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi halinde ise, devir tarihine kadar olan süre için devreden, devir tarihinden itibaren ise devralan indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanabilecektir. Ancak yatırımı devralanın söz konusu yatırıma ilişkin olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabileceği azami tutar, toplam yatırıma katkı tutarından, devredenın yararlandığı yatırıma katkı tutarının tenzil edilmesi sonucunda bulunacak tutardır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmek için her durumda devir alanın, söz konusu uygulamadan yararlanabilmek için Kanun'da belirtilen koşulları karşılaması şarttır. Örneğin devralan kurum, finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteriyorsa, devraldığı yatırım taahhüt işiyle ilgiliyse yahut yap-işlet modeli veya rüdevans sözleşmesine bağlı bir yatırım kapsamında bulunuyorsa, devraldığı yatırıma ilişkin olarak indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

4) Bir Mükellefin Farklı İllerde Yatırım Yapması Halinde Uygulama

KVK'nun 32/A maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca bir mükellefin, Bakanlar Kurulunca yatırıma katkı ve vergi indirim oranı farklı tespit edilen ayrı ayrı illerde yaptığı yatırımlarda **uygulama**, tevsii yatırımlarda geçerli uygulamaya paralel şekilde; her bir ilde yapılan yatırımın, toplamda yapılan yatırım tutarına oranlanması suretiyle gerçekleştirilecektir.

Bu durumda tespit edilecek oran üzerinden yatırımlardan elde edilen kazanç, yatırımların yapıldığı illere dağıtılacak ve indirimli oran uygulanacak kazanç tutarları bu dağıtım esas alınarak tespit edilecektir. Bu halde her bir ilde yapılan yatırım için o ile özgü yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi oranı geçerli olacaktır.

5) Bakanlar Kurulu'nun Uygulamaya İlişkin Yetkileri

KVK'nun 32/A maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu ; milli gelir seviyesini ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyini göz önünde bulundurarak iller ve sektör bazında gruplandırma yapmaya ve bu sınıflandırmaya göre yatırım ve istihdam büyüklükleri tespit etmeye, il grupları bazında yatırım büyüklüklerini de göz önüne alarak yatırıma katkı oranlarını % 25'i (*yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45'i*) geçmemek üzere tespit etmeye ve yatırım harcamaları içinde yer alan harcamaların uygulamaya konu edilmemesi hususunda sınırlandırma yapmaya yetkili bulunmaktadır.

Ancak 5904 Sayılı Kanun'un Geçici 2'nci maddesi uyarınca 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için söz konusu %25 ve %45 olan oranlar %60 ve %70 olarak uygulanacaktır.

Ayrıca anılan fıkarda, kurumlar vergisinin hangi oranda indirimli uygulanacağını (azami %90'a kadar) tespitinde de yine Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Diğer taraftan 5904 Sayılı Kanun'un Geçici 2'nci maddesi uyarınca; Çanakkale ilinin Gökçeada ve Bozcaada ilçelerine il genelinden farklı bir gruplandırma yapmaya ve sektörel öncelik belirlemeye de Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Buna göre bir mükellefin farklı illerde yaptığı aynı yatırım yahut farklı sektörlerde bulunan mükelleflerin aynı illerde yaptıkları aynı tutarlı yatırımların, farklı oranlarda indirimli kurumlar vergisine tabi tutulması mümkün olabilecektir.

Yukarıda açıklandığı üzere Bakanlar Kurulu, yukarıda belirtilen yetkilerini 2009/15199 Sayılı Kararı ile kullanmış ve Karar hükümleri 16.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

D) Gerekli Şartların Sağlanamaması Halinde Yapılacak İşlemler

İndirimli oranda kurumlar vergisi uygulaması için, maddede belirtilen şartların sağlanamaması (örneğin teşvik belgesinin iptal edilmesi) halinde, (indirimli oran nispetinde) zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın sadece gecikme faizi ile birlikte ödenecektir.

III) EK DÜZENLEME GEREKTİREN HUSUSLAR

KVK'nun 32/A maddesinin 9'uncu fıkrası uyarınca maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları *(2'nci fıkrada yer alan ve Bakanlar Kurulunca tespit edilecek hadler ile sektör, iller bazındaki sınıflandırma hariç)* belirlemeye, Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yazımızın kaleme alındığı tarih itibarıyla Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir düzenleme yapılmamış bulunmaktadır.

Ancak hiç kuşkusuz, yukarıda açıkladığımız uygulama esaslarına ilişkin olarak Bakanlığın yapacağı düzenlemede açıklığa kavuşturulması gereken bir takım hususlar bulunmaktadır. Bu kapsamda ilk akla gelen hususlar, kısaca aşağıda belirtilmektedir.

- Farklı alt-bölgelerde yapılan yatırımlara ilişkin olarak maliyete intikal ettirilmesi gereken ve fiilen ayrıştırılması mümkün olmayan ortak giderlerin dağıtım esasları ne şekilde olacaktır? Bu sorun tevsii yatırımlarda eski ve yeni yatırımı aynı anda ilgilendiren ortak maliyetler için de geçerli olacaktır. *(Farklı bölgelerde yapılan yatırım tutarlarının ve yeni-mevcut yatırımların kayıtlı değerlerinin oranlarının dikkate alınması gündeme gelebilecektir.)*
- Maliyet bedeline intikali zorunlu olmayan vade farkı, kur farkı, finansman gideri vs. kalemleri, yatırıma katkı tutarlarının hesabında dikkate alınabilecek midir? *(Geçmiş uygulamalar dikkate alındığında muhtemelen dikkate alınamayacaktır.)*
- Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilen yatırıma katkı oranlarında izleyen dönemlerde bir değişiklik yapılması durumunda, değişiklik öncesinde tamamlanan ve indirimli oranda vergi uygulamasından yararlanılmaya başlanılan yatırımlar için uygulama hangi oran üzerinden devam edecektir? *(Değişiklik tarihi itibarıyla tamamlanmış olan yatırımların, değişiklik öncesindeki oranlardan yararlanması muhtemeldir.)*
- Maddede yer alan "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" hükmü; devrin yatırıma katkı oranları farklı tespit edilen mükellefler arasında gerçekleşmesi durumunda nasıl uygulanacaktır? *(Devralanın tabi olduğu oranların uygulanması muhtemeldir.)*
- İlgili yılda yararlanılamayıp izleyen döneme devreden yatırıma katkı tutarları için maddede herhangi bir endeksleme hükmü yer almamaktadır. Buna ilişkin bir belirleme yapılacak mıdır?

(Yatırıma katkı tutarlarının uzun yıllar boyunca devretmesi olası olduğundan bu tutarlar için bir endekslemenin, yasal düzenleme yapılarak mümkün kılınması kanaatimizce gereklidir.)

- Gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan artan oranlı vergi tarifesinde uygulama nasıl yapılacaktır? *(Uygulamanın, teşvikli yatırımlardan elde edilen kazancın, vergiye tabi toplam kazanç oranlanması suretiyle yapılması, en uygun yöntem olacaktır.)*

Yukarıda belirttiğimiz hususlar haricinde de muhakkak ki uygulamaya bağlı olarak açıklığa kavuşturulması gereken noktalar vardır. Bu nedenle Bakanlığın düzenlemesinin takip edilmesi gerekmektedir.

IV) SONUÇ

Bu yazımızda yatırımların teşvik edilmesi amacıyla, yapılan yatırım tutarına bağlı olarak kurumlar ve gelir vergisi oranlarının indirimli olarak uygulanmasına olanak sağlayan indirimli vergi oranı uygulaması, genel esasları itibariyle ele alınmıştır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Maliye Bakanlığı'nın düzenlemesinin yürürlüğe girmesi ile açıklık kazanacak olan söz konusu uygulama, Bakanlar Kurulu Kararı'nın yayımlandığı 16.07.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.