

SİRKÜLER
Sayı: 2009/121

İstanbul, 26.08.2009
Ref: 4/121

Konu:

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU MADDE 32/A KAPSAMINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

İndirimli kurumlar vergisi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde açıklanmıştır. İlgili madde aşağıdaki gibidir.

“Madde 32/A: İndirimli kurumlar vergisi

(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16.07.1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 08.06.1994 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 ulaşincaya 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. İstatistiki 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 % 25'i**, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise **% 45'i** geçmemek üzere **belirlemeye**, **kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmaya**,¹
- 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.

¹ **31.12.2010 tarihine kadar başlayacak yatırımlar için** bu kısımda yer alan %25 ibaresinin %60 olarak uygulanacağı; %45 ibaresinin %70 olarak uygulanacağı, 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5904 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kanun maddesi şu şekildedir: “32/A maddesi kapsamında olup **31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için** söz konusu maddenin ikinci fıkrasının (b) bendinde geçen “% 25” ve “% 45” oranları, sırasıyla “% 60” ve “% 70” olarak uygulanır.”

(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.”

• **Bölgelere Göre Yatırıma Katkı Oranları ve Kurumlar Vergisi İndirim Oranları :**

Bakanlar Kurulu maddenin 2’nci fıkrasında yer verilen düzenlemelere dair yetkisini 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2009/15199 sayılı kararı ile kullanmıştır. Söz konusu kararın “vergi indirimi” başlıklı 10’ncu maddesi aşağıdaki gibidir:

“Vergi indirimi

MADDE 10 – (1) Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir.

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

(2) 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

(3) **İndirilen kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli vergi uygulamasına devam edilir.**

(4) **Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli vergi uygulamasından yararlanamaz.**

(5) 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları ile 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, indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulamasından yararlanamaz.

(6) **İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz.”**

• **Yatırıma Katkı Tutarının (İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanmak Suretiyle Tahsilinden Vazgeçilen Verginin) Hesaplanması:**

Bakanlar Kurulu Kararının yukarıda yer verilen maddesi ile bölgelere göre ve büyük ölçekli yatırımlara göre yatırıma katkı oranı (YKO) ve kurumlar vergisinden yapılacak indirim oranları tespit edilmiştir. Yine aynı kararda Ek-1’de “**yatırım teşvik uygulamalarında bölgeler**” ve Ek-2’de ise “**bölge bazında desteklenecek sektörler**” açıklanmıştır.

Kanun metnine göre;

$$YKO = \frac{\text{Vergi avantajı (TL) (Yatırıma katkı tutarı)}}{\text{Toplam yatırım tutarı (TL)}}$$

Bu durumda; örneğin 31.12.2010 tarihine kadar (II) numaralı bölgedeki bir ilde 5.000.000 TL yatırım yapılırsa (ya da yapılacağı projelendirilirse ve bu yönde yatırım teşvik belgesi –YTB- alınırsa), sağlanacak vergi avantajı (ya da diğer adıyla yatırıma katkı tutarı; bir diğer söyleyişle indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarı);

$$0,30 = \frac{\text{Yatırıma Katkı Tutarı (YKT)}}{5.000.000,00 \text{ TL}}$$

$$\text{YKT} = 5.000.000,00 \times 0,30$$

YKT = 1.500.000,00 TL olarak hesaplanacaktır.

(II) numaralı bölgedeki bir ilde 5.000.000,00 TL yatırım yapacak olan bu şirket, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, elde edeceği vergi tasarrufu 1.500.000 TL'na ulaşınca kadar indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak ve hesaplanan kurumlar vergisinden %60 indirim yapacaktır.

Örneğin: 28.12.2009 itibariyle yatırım başlamıştır.

(5520 s.k. Md.32/A- fıkra:1'de "teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar **indirimli oranlar** üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur" denmektedir. **İşletmeye geçiş**, Hazine Müsteşarlığınca 28.07.2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ"ın 12'nci maddesinde açıklanmıştır. Örnek şirketimizin **imalatçı** olduğunu ve **komple yeni yatırım** yaptığını kabul edelim. Bu durumda kapasite raporu alınması ve teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarih işletmeye geçiş tarihidir.)

Örnekteki şirketin kapasite raporu alınması ve tamamlama vizesi 02.12.2010 tarihinde yapılmıştır. Bu durumda 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde (**yapmış olduğu yatırım kaynaklı kazançlara bağlı olarak oluşan**) matrah 10.000.000 TL'dir. %20 normal kurumlar vergisi 2.000.000 TL'dir. %60 indirim sonrası hesaplanan kurumlar vergisi (2.000.000 – (2.000.000 * 0,60)) **800.000 TL** olacaktır.

Bu şirketin **yatırıma katkı tutarı 1.500.000 TL**'dir. 2010 hesap döneminde (2.000.000 – 800.000=) 1.200.000 TL'nı kullanmıştır. Bu durumda 2011 hesap döneminde de yararlanabileceği (hesaplanan kurumlar vergisinden indirebileceği) **300.000 TL yatırıma katkı tutarı** hakkı bulunmaktadır.

Bu hesaplama şu yöntemle de yapılabilir. Örnekteki yatırım bölgesine göre kurumlar vergisinden yapılacak indirim oranı %60'dır. Normal kurumlar vergisi oranı ise %20'dir.

$$\text{Normal vergi oranının \%60'ı} : 0,20 * 0,60 = 0,12$$

$$\text{Normal vergi oranının \%60 indirimli oranı} : 0,20 - 0,12 = 0,08$$

$$\text{İndirimli hesaplanan kurumlar vergisi} : 10.000.000 * 0,08 = \mathbf{800.000 \text{ TL}}$$

- **Tevsi Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Hesabı:**

Tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisinin nasıl uygulanacağı 5520 s.k. Md.32/A-fıkra 4'te aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

*“Tevsi yatırımlarda, elde edilen **kazancın** işletme bütünlüğü çerçevesinde **ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi** halinde, indirimli oran bu kazanca 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.”*

28.07.2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”in **“Ek-4 Yatırım Cinsleri”** başlıklı bölümünde, yatırım türleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

Komple yeni yatırım: Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa, bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, **mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının %100’ü geçmesi halinde bu yatırımlar yeni yatırım sayılır.**

Tevsi: **Mevcut bir yatırıma ilave** üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, **mevcut üretim hattında** yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda **makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi** ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin **kapasitesini en fazla %100’e kadar** artırmaya yönelik yatırımlardır.

Modernizasyon: Mevcut tesislerin üretim hatlarında, gelişen teknoloji sonucunda teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizatlara teknolojiye uygun parçaların eklenmesi veya mevcut bir aksamın gelişmiş bir modeli ile veya makine teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış yatırım harcamalarının tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

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

Entegrasyon: Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünleyici 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.

(Hayvancılık yatırımları;

a) Süt inekçiliği yatırımlarında; süt ineği yetiştiriciliği (küçükbaş dahil) ve süt mamulleri üretimi başlangıç olmak kaydıyla, yem ünitesi ve/veya soğuk hava deposu ile entegre,

b) Besicilik yatırımlarında; büyükbaş besicilik (küçükbaş dahil) ve kesimhane başlangıç olmak kaydıyla, soğuk hava deposu ve/veya yem ünitesi ve/veya et mamülleri üretimi ile entegre,

c) Damızlık büyükbaş, küçükbaş hayvan yetiştiriciliği ile damızlık tavuk ve hindi yetiştiriciliği yatırımları proje bazında yem ünitesi (yem bitkileri yetiştiriciliği veya yem üretimi) ile birlikte,

ç) Et yönlü kanatlı yetiştiriciliğinde; hindi veya et yönlü tavuk yetiştiriciliği ve kesimhane başlangıç olmak kaydıyla, ileri işleme veya soğuk hava deposu veya yem tesisi ile entegre,

d) Yumurta yönlü kanatlı yetiştiriciliğinde; yumurta tavuğu yetiştiriciliği, yem veya soğuk hava deposu veya yumurta tasnif ve paketlenme ile entegre olması halinde entegre hayvancılık yatırımı olarak değerlendirilir.)

Yatırımlarda işletmeye geçiş, Hazine Müsteşarlığınca 28.07.2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”in 12’nci maddesinde açıklanmıştır. Bu maddede işletmeye geçiş “komple yeni yatırımlar” ve “diğer yatırımlar” başlıkları altında ele alınmıştır.

5520 s.k. Md.32/A’da, indirimli kurumlar vergisinin uygulanacağı kazancın hesaplanması açısından yapılan açıklamalar lafzen sadece **“komple yeni yatırım”** ve **“tevsî yatırımlar”** olarak zikredilmiştir. Ancak maddenin birinci fıkrasında ise “...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.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda, 5520 s.k. Md.32/A’da yer alan “tevsî yatırımlar” ifadesi, Hazine Müsteşarlığı tarafından yatırım teşvik belgesine (YTB) bağlanan “modernizasyon”, “ürün çeşitlendirmesi” ve “entegrasyon” yatırım türlerini de kapsamaktadır denebilir.

Tevsî yatırımlarda, yatırımın işletme kazancına sağladığı etki doğrudan doğruya tespit edilebiliyor ve bu durum muhasebe kayıtlarında da ayrıntılı bir şekilde gösterilebiliyorsa, indirimli kurumlar vergisi bu kazanç kısmına uygulanacaktır.

Eğer, tevsî yatırımın işletme kazancına olan etkisi doğrudan doğruya hesaplanamıyor ve dolayısıyla muhasebe kayıtlarında da gösterilemiyorsa **indirimli oran uygulanacak kazanç** kanun metnine göre; yapılan **tevsî yatırım tutarının**, dönem sonunda kurumun **aktifinde 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.

Örneğin: İşletme 2.500.000 TL tutarında tevsî yatırımı gerçekleştirmiştir. Bu yatırıma dair teşvik belgesinin tamamlanma vizesi 06.06.2010 tarihinde yapılmıştır. Bu yatırımın işletme

kazancına olan etkisi ayrıca hesaplanamamaktadır. Kurumun 31.12.2010 tarihi itibarıyla aktifinde yer alan sabit kıymetler aşağıdaki gibidir.²

250- Arsa ve Araziler	: 4.000.000
252- Binalar	: 12.000.000
253- Tesis Makine ve Cihazlar	: 10.000.000
254- Taşıtlar	: 600.000
255- Demirbaşlar	: 2.500.000
257- Birikmiş Amortismanlar (-)	: 3.250.000
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar	: 700.000

Net: 26.550.000

Tevsi yatırımına bağlı olarak indirimli 2.500.000,00
oran uygulanacak kazancın tespit oranı = $\frac{2.500.000,00}{26.550.000,00} = \%9,42$

Bu durumda 2010 yılı vergiye tabi kurum kazancının %9,42'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Bu tevsi yatırımı (II) numaralı bölgede yapıldıysa, YKO %30, vergi indirimi oranı ise %60 olacaktır. Yatırıma katkı tutarı ise;

YKT = 2.500.000 * 0,30 = 750.000 TL olacaktır.

Şirketin 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahı 7.500.000 TL'dir. Bu tutarın %9,42'lik kısmına (706.500 TL) indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Normal vergi oranının %60'ı : 0,20 * 0,60 = 0,12

Normal vergi oranının %60 indirimli oranı : 0,20 – 0,12 = 0,08

İndirimli hesaplanan kurumlar vergisi : 706.500 * 0,08 = **56.520 TL**

Normal vergi oranı uygulanan kazancın

Kurumlar vergisi : (7.500.000 – 706.500) * 0,20 = **1.358.700 TL**

² Kanun metninde sabit kıymetler ifadesine yer verilmiştir. Ancak tekdüzen hesap planında sabit kıymetler (duran varlıklar) maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanundaki “sabit kıymet” ifadesine 26- Numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunun girip girmediği net değildir. 26 no.lı grubun bize göre dahil edilmesi gereklidir. Bu durumda da elbette tevsi yatırımlarına bağlı olarak indirimli oran uygulanacak kazancın tespit oranı daha az çıkacaktır.

Toplam kurumlar vergisi: 1.415.220 (1.358.700 + 56.520)

İndirimsiz normal kurumlar vergisi: 1.500.000 (7.500.000 * 0,20)

Vergi avantajı: 84.780 (1.500.000 – 1.415.220)

Bu durumda 2011 yılına devreden yatırıma katkı tutarı (YKT) (750.000 – 84.780) 665.220 TL'dir. Şirket toplamda 665.220 TL daha vergi avantajı elde edene kadar yukarıdaki şekilde hesaplama yapmaya devam edecektir.

- **İndirimli Kurumlar Vergisi Yatırımın Devam Ettiği Dönemlerde Değil; Yatırımın Tamamlandığı, YTB'nin Tamamlama Vizesinin Yapıldığı ve Yatırımın İşletmeye Geçtiği Hesap Döneminden İtibaren Uygulanacaktır!**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin 1'nci fıkrası aşağıdaki gibidir:

*“Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16.07.1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 08.06.1994 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.”*

Görüldüğü gibi, kanun metninde gayet açık ve net bir şekilde; indirimli kurumlar vergisinin yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yatırıma başlama ve işletmeye geçiş tarihi konusunda ise “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”in 11 ve 12'nci maddelerinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“Yatırıma başlama

MADDE 11- (1) Teşvik belgesinde öngörülen yatırıma başlama tarihi teşvik belgesi için Müsteşarlığa veya sanayi odasına müracaat tarihi olup, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, arazi-arsa alımı, altyapının hazırlanması, inşaata başlama, makine ve teçhizat temini gibi harcamalardan bir veya birkaçının gerçekleştirilmesi şarttır. Ancak harcama tutarının; bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar için teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırımın en az %10'u, büyük ölçekli yatırımlar için ise en az 5 milyon Türk Lirası olması halinde yatırıma başlanılmış sayılır.

(2) Müsteşarlık gerekli görülen hallerde yatırıma başlamaya ilişkin faaliyetlerin fiziki gerçekleştirmelerini tespit amacıyla bizzat veya Kararın 17 nci maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar aracılığı ile yatırım mahallinde incelemeler de yapabilir.

(3) Yatırım projesine ilişkin fizibilite yapmak ve şirket kurmak yatırıma başlama sayılmaz.

İşletmeye geçiş tarihi

MADDE 12- (1) İşletmeye geçiş tarihi;

a) Komple yeni yatırımlarda;

- i) İmalat sanayi, madencilik, seracılık ve soğuk hava deposu yatırımlarında ilgili merciilerden onaylı kapasite raporunun,
- ii) Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında denize elverişlilik belgesinin veya klas sertifikasının,
- iii) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünden faaliyette bulunulduğuna dair onay yazısının,
- iv) Demiryolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında Devlet Demir Yolları Genel Müdürlüğünden uygun görüş yazısının,
- v) Jeotermal enerji ile veya enerji santralleri atık ısı ile konut ısıtma/soğutma yatırımlarında ilgili yerel yönetimin onayının ve ısının başka bir yatırımcıya ait jeotermal kaynak veya santrallerden temin edilmesi halinde asgari 10 yıllık temin sözleşmesinin,
- vi) Diğer hizmetler sektörü yatırımlarından turizm, eğitim, hastane, huzurevi, öğrenci yurdu gibi yatırımlarda ilgili bakanlıklardan işletme belgesi, uygunluk belgesi, izin belgesi, ruhsat veya lisansın alınmasını müteakip teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir.

b) Diğer yatırım cinslerinde ise teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir. Bu durumda da yatırım konusuna bağlı olarak yukarıdaki belgelerin ibrazı şarttır.”

İndirimli kurumlar vergisi bu yönü itibarıyla eleştiriye açıktır. Özellikle geçmiş dönemlerde uygulanan yatırım indirimi uygulamaları ile karşılaştırıldığında; yatırım devam ederken bu yönde bir destek sağlanmaması, vergi indiriminin yatırım tamamlandıktan, mükellef mevcut kaynakları ya da yabancı kaynak kullanarak yatırımını tamamladıktan sonra vergiye yönelik bir destek sağlanması, yatırımların desteklenmesine dair bugüne kadarki genel anlayışa pek uymadığı görüşündeyiz.

İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanabilecek Büyük Ölçekli Yatırımlar:

Büyük ölçekli yatırımlar, 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”ın “Tanımlar” başlıklı 2’nci maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

“Bu Kararın uygulanmasında;

.....

Büyük ölçekli yatırım: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtilen 50 milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlardan ek-3’te yer alan listede belirtilen yatırımları,”

.....

ifade eder.”

Kararın 3 numaralı ekinde listelenen büyük ölçekli yatırımlar aşağıdaki gibidir:

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR*

Sıra No	Sektör	50 Milyon TL’nin Üzerindeki Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	
1-a	Ana Kimyasal Maddelerin İmalatı	1000
1-b	Diğer Kimyasal Ürünlerin İmalatı	300
2	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1000
3	Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları	250
5	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	
6	Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	250
7	Elektronik Sanayi Yatırımları	
7-a	LCD/Plazma Üretimi Yatırımları	1000
7-b	Modül Panel Üretimi Yatırımları	150
7-c	Lazer Televizyon, Üç Boyutlu Televizyon ve OLED Televizyonlar ve benzeri Televizyon Üretimi Yatırımları	
7-d	Diğer Elektronik Sektörü Yatırımları	
8	Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	
9	İlaç Üretimi Yatırımları	100
10	Hava ve Uzay Taşıtları İmalatı Yatırımları	
11	Makine İmalat Yatırımları	
12	Madencilik Yatırımları Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerle ilgili nihai metal üretimine yönelik izabe (cevher işleme) tesisleri ile bu tesislere entegre maden üretimine yönelik (istihraç+işleme) yatırımlar (AKÇT kapsamı ürünler hariç).	

(*) 13/06/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 18/02/2009 tarihli ve 5838 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile değişik 32/A maddesinde belirtilen 50 Milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 32/A’nın birinci fıkrasında “...bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar,..... indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.” hükmü yer almaktadır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise Bakanlar Kuruluna, yatırımları bölgeler ve sektörler itibarıyla sınıflandırma ve yatırım katkı oranını bölgesel yatırımlarda ve büyük ölçekli yatırımlarda yükseltme yetkisi verilmektedir.

Bu durumda, yukarıdaki tabloda yer verilen yatırım cinsleri ve bunlara dair asgari sabit yatırım tutarları kadar yapılan yatırımlar büyük ölçekli yatırım olarak kabul edilecektir. Bu yatırımlar hangi bölgede yapılırsa o bölgeye göre belirlenen yatırım katkı oranı ve vergi indirim oranı uygulanacaktır.

Büyük ölçekli yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibidir.

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

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

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

- **İndirimli Kurumlar Vergisi, Yapılan Yatırımlardan Doğan Kazançlara Uygulanacaktır:**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinin birinci fıkrasında; “.....teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.” hükmü yer almaktadır.

İndirimli vergi oranı sadece **yeni yatırım dolayısıyla elde edilecek kazanç** uygulanacaktır. Mükelleflerin başkaca faaliyetleri ve kazançları varsa, bunları ayrı ayrı izlemek zorundadırlar. Teşvik belgesine istinaden yapılmış yatırımların dışında başkaca kaynaklardan sağlanan kazançlar, normal vergi oranında uygulanacaktır.

Burada karşımızda ciddi tereddütler yaratacak bir konu çıkmaktadır. Geçmişte yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ve yakın zamanda serbest bölge kaynaklı kazançlarda karşılaşılan;

esas faaliyetten ve yan faaliyetlerden kaynaklanan kazançların ayrımı sorunu, indirimli kurumlar vergisi konusunda da önümüze çıkacaktır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına dair Maliye Bakanlığı tarafından detaylı bir tebliğ yayınlanması gerektiği görüşündeyiz.

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş**