

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 32/A MADDESİNE GÖRE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Murat GÖKKAYA (*)

1 - GİRİŞ

Uluslararası finansal piyasaların gelişmesi ve tüm ekonomik faaliyetlerin küresel hale gelmesiyle; ekonomik dengesizliklerin hangi ülkede ortaya çıktığının pek önemi kalmamış, diğer ülkelerin de ulusal politikalar geliştirme zorunluluğunu doğmuştur. 2008 yılının son çeyreğinde ABD’de ortaya çıkan finansal kriz, kısa zamanda tüm ekonomileri etkilemiş, ülkemizde de ilk önce finans sektörü daha sonra reel sektör yaşanan krizden etkilenmiştir.

Yaşanan ekonomik durgunlukla mücadelede uygulanacak politikalardan biri de vergi teşvikleridir. Vergi teşvikleriyle, gerçekleştirilmek istenen hedefler doğrultusunda mükelleflerin belirli tutum ve davranışları göstermeleri için vergi kolaylıkları sağlanır¹. Bu kapsamda 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun² ile yapılan değişikliklerden bir kısmı da vergi teşviki niteliğindedir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan “indirimli kurumlar vergisi” müessesesi, 5838 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na 32/A maddesi olarak eklenmiştir. Getirilen düzenleme ile daha önce uygulanmış olan yatırım indirimine benzer şekilde yatırım yapan mükelleflere, yapılan yatırım tutarının belli oranında vergi yükümlülüğünün dışında kalma olanağı getirilmiştir. Ancak burada belirtmemiz gereken bir husus, teşvik unsurundan gelir vergisi mükelleflerinin de yararlanabileceğidir. Bu yüzden indirimli gelir ve kurumlar vergisi oranı olarak telaffuz edilecektir.

2- TEŞVİK KAPSAMINDAKİ YATIRIMLAR

Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesi- ne bağlanan ve şartları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek yatırımlar yine Bakanlar Kurulu’nun öngördüğü şekilde teşvik kapsamında olacaktır. Ancak bu yetki henüz kullanılmamış, Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmamış ve uygulama alanı sınırları çizilmemiştir. Dolayısıyla Bakanlar

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Abdurrahman AKDOĞAN, “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitabevi, Ankara 2007

² 28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı resmi gazete de yayımlanmıştır.

Kurulu Kararı yayımlanıncaya kadar madde hük­münden yararlanmak mümkün değildir.

Yatırım teşvik belgesi ile gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası ve faiz desteği gibi unsurlardan yararlanma imkânı sağlan­maktaydı. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanu­nu'na eklenen 32/A maddesi ile yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler için yeni bir teşvik un­suru oluşturulmuş ve hem kurumlar hem de gelir vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulu tarafın­dan belirlenecek şartların oluşmuş olması halin­de indirimli gelir ve kurumlar vergisi oranından da yararlanma imkânı getirilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ekle­nen 32/A maddesi hükmünün verdiği yetki çer­çevesinde Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiler aşağıda sıralandığı gibidir;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle il­leri gruplandırmak ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemek,

b) Her bir il grubu için yatırıma katkı oranını (indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi tutarının, yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı) % 25'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lira­sını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45'i geçmemek üzere belirlemek, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmak,

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

Bakanlar Kurulu, sayılan yetkileri çerçevesin­de öncelikle illeri gruplandıracaktır. Gruplandı­rılacak iller itibarıyla hangi sektörlerin teşvik edileceği belirlenecek ve yapılması gereken en

az yatırım tutarı ile istihdam edilmesi gereken en az işçi sayısı saptanacaktır. Her bir gruba dahil il­ler için indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygu­lanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilecek vergi tutarının yapılan toplam yatırıma oranı farklı ola­caktır. Diğer bir deyişle, az gelişmiş bölgelerde yapılan yatırımın daha büyük bir bölümü Devlet­çe karşılanacak ancak bu karşılama nakit olarak değil, yatırımdan elde edilen kazanç için öden­mesi gereken vergiden vazgeçmek suretiyle ger­çekleşecektir. Bakanlar Kurulu madde hükmü­nün kendisine verdiği yetki çerçevesinde yapılan yatırım harcamaları tutarı hesaplanırken, bazı harcama kalemlerinin dâhil edilmemesini de ka­rarlaştırabilir.

3- TEŞVİK KAPSAMI DIŞINDAKİ YATIRIMLAR

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ekle­nen 32/A maddesinde hangi yatırımların teşvik kapsamı dışında olacağı sayılmış ancak detaylı açıklamalara yer verilmemiştir. Bu konuda daha sonra çıkarılacak düzenlemelerle açıklamalar ya­pılacaktır. Madde hükmünde sayılan ve indirimli gelir ve kurumlar vergisinden yararlanamayacak yatırımlar aşağıdaki gibidir.

a) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar tarafından yapılan yatırımlar. Ancak madde hükmünde bu kurumlara ilişkin sı­ralama yapılmamıştır.

b) İş ortaklıkları tarafından yapılan yatırımlar. İş ortaklıkları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanu­nu'nun 2/7. maddesinde; kurumların kendi arala­rında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişiler­le, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yük­lenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kur­dukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tes­is edilmesini talep edenler şeklinde tanımlan­mıştır.

c) Taahhüt işlerine konu yatırımlar.

d) 16.07.1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar. Bu kanun ile termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usuller düzenlenmiştir.

e) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar. Bu kanun ile köprü, tünel, baraj, sulama ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

f) Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar. Rödovans sözleşmesi, maden işletmeciliğinde yapılan bir sözleşmedir. Buna göre ruhsat sahibi olan madenci, işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında rödovans bedeli almaktadır³.

4- TEŞVİK MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ

İndirimli gelir ve kurumlar vergisi oranından yararlanmak isteyen yatırımcılar; öncelikle Bakanlar Kurulu Kararının yayımlanmasını bekleyeceklerdir. Kararın yayımlanmasından sonra yatırım yapacakları illeri belirleyip, bu iller için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek teşvik miktarını, öngörülen asgari yatırım tutarı ile istihdam edilmesi gereken işçi sayısını görebileceklerdir. Bu sayede kendilerine sağlanacak teşvik miktarını belirleyebilirler.

Yatırım yapmaya karar verilmesi halinde, Hazine Müsteşarlığı'na başvurarak yatırım teşvik belgesi alınması gerekmektedir.

Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilecek kazançlar için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek şartlar dâhilinde, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli oranlar üzerinden gelir ve kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu sayede yapılan yatırımın Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek oranı, vergi tahsilinden vazgeçmek suretiyle Devletçe karşılanmış olacaktır. Bu oran yatırıma katkı oranını ifade etmektedir. İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarı ise, yatırıma katkı tutarını ifade etmektedir.

Örnek: Bakanlar Kurulu tarafından teşvik edilecek iller dört gruba ayrılmış ve bu gruplardan birincisine dâhil iller için öngörülen şartlar ile teşvik miktarı aşağıdaki gibi olsun,

I.Grup

A ili

B ili

C ili

Teşvik edilecek sektörler	: Tarım sektörü, turizm sektörü, tekstil sektörü
Asgari yatırım tutarı	: 10.000.000,00 TL
Asgari istihdam edilecek işçi sayısı	: 10 işçi
Yatırıma katkı oranı (50.000.000,00 TL'den küçük yatırımlar için)	: % 20
Yatırıma katkı oranı (50.000.000,00 TL'den büyük yatırımlar için)	: %40
İndirimli kurumlar vergisi oranı	: %5

³ M. TOPALOĞLU, "Rödovans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf

Tekstil sektöründe faaliyet gösteren DNG A.Ş., A ilinde 15.000.000,00 TL tutarında 15 işçi istihdam edeceği bir yatırım için yatırım teşvik belgesi aldığı anda; tekstil imalathanesinin işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde edeceği ticari kazançlar için % 5 kurumlar vergisi ödeyerek teşviktan yararlanabilir. Dört hesap döneminde ard arda 5 milyon TL kazanç

elde ettiği varsayımı altında indirimli oran uygulamasından ne kadar faydalanacağı ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Toplam yatırım tutarı : 15.000.000,00 TL
Yatırıma katkı oranı : % 20
(50.000.000,00 TL'den küçük yatırımlar için)
Yatırıma katkı tutarı : 3.000.000,00 TL
(15.000.000,00 TL x %20)

	I.Hes.Dön.	II.Hes.Dön.	III.Hes.Dön.	IV.Hes.Dön.
Matrah	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00
İndirimli Kur. Vergisi Oranı	5 %	5 %	5 %	5 %
Mükellefçe Ödenen Vergi	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00
Devletçe Vazgeçilen Vergi	750.000,00	750.000,00	750.000,00	750.000,00

Yukarıdaki tablodan da görüleceği gibi; mükellef kurum tarafından yapılan yatırımın işletilmesinden elde edilen kazanç üzerinden her hesap döneminde 1.000.000,00 TL (5.000.000,00 TL x %20) kurumlar vergisi ödenmesi gerekirken, indirimli oran uygulanmak suretiyle devletçe her yıl vazgeçilen 750.000,00 TL tutarındaki vergiler toplamı dördüncü hesap dönemi sonunda yatırıma katkı tutarı olan 3.000.000,00 TL'ye ulaşmıştır. Bu dönemden sonra, mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar üzerinden % 20 kurumlar vergisi hesaplanması gerekecektir.

Tarafımızca hazırlanan örnekte mükellef kurum dördüncü hesap dönemi sonunda yatırıma katkı tutarı kadar teşviktan yararlanabilmiştir. Ancak gerçekte yeni kurulan bir işletme için yüksek karlılık oranında faaliyette bulunması pek mümkün olmadığından, yatırıma katkı tutarı kadar teşviktan yararlanılması çok uzun dönemler gerektirebilir.

Bu sürede fiyatlar genel düzeyi sürekli artma eğiliminde olursa, yatırıma katkı tutarı da reel olarak değer kaybına uğrayacaktır. Bu durum, "indirimli kurumlar vergisi" uygulamasıyla daha çok kısa vadede kendini amorti edecek yatırımların teşvik edildiğini göstermektedir⁴.

5- ÖZEL DURUMLAR

a) Farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlar: Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek farklı gruplara ait illerde aynı mükellef tarafından yatırım yapılmış ise toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

b) Yenileme yatırımları: Faal olan işletmelerde yenileme yatırımı yapılması durumunda, hem olağan faaliyetlerinden hem de yenileme yatırımlarının faaliyete girmesi ve işletilmesi nedeniyle kazanç elde edilecektir. İndirimli oran uygulaması

⁴ Fatih SARAÇOĞLU, "İndirimli Kurumlar Vergisi", Vergici ve Muhasebiciyle Diyalog Dergisi, Nisan 2009, Sayfa 109.

ile yalnızca yapılan yenileme yatırımının işletilmesinden elde edilen kazanç için vergi teşviki uygulanacaktır. Bu durumda yapılan yenileme yatırımdan elde edilen kazancın, olağan faaliyetlerden elde edilen kazançtan ayrıştırılması gerekmektedir. Bu şekilde elde edilen kazancın 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 yenileme yatırımı 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.

c) Şartların sağlanamaması hali: Mükellef tarafından yatırım yapılmış, işletilmeye başlanmış ve elde edilen kazanç üzerinden indirimli oran uygulanmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi ödenmiş olup da, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek şartların sağlanamamış olması halinde; zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Mükellef hakkında ceza uygulanmamasının nedeni, bu durumun caydırıcılığını ortadan kaldırmak istenmesi ve olağan durum olarak kabul edilmesidir.

d) Yatırımın devredilmesi durumu: Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde ise, indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek

kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

6- SONUÇ

5838 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 32/A maddesi olarak eklenen "indirimli kurumlar vergisi" yürürlüğe girmiştir. İndirimli gelir ve kurumlar vergisinden yararlanmak isteyen mükellefler; öncelikle konuya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı'nın yayımlanmasını bekleyecek, daha sonra Hazine Müsteşarlığı'ndan teşvik belgesi alacak ve Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen şartları yerine getireceklerdir. Bu şartların ihlali nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için ceza öngörülmemiş olması da tarafımızca olumlu bir düzenlemedir. Yatırım indiriminin yürürlükten kalkmasıyla, uygulama alanı dışına çıkarılan bu yatırım teşvik uygulaması, benzer şekilde yeniden Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır.

Küresel ekonomik krizle birlikte, toplam talepte meydana gelen daralma işsizlik haddini artırmış; ulusal politikaların elden geldiğince hızlı ve etkili bir şekilde uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bu politikalar, ekonominin toparlanma sürecinden sonra ortaya çıkabilecek enflasyonist baskıları da azaltmak amacıyla üretim kapasitesini artırmaya yönelik olmalıdır. "İndirimli kurumlar vergisi" uygulaması da bu amaca ulaşabilmek, istihdamı artırmak ve bölgesel gelişmişlik düzeyi farklılıklarını azaltmak amacıyla getirilmiştir.