

## İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

Özgür Doğan

### I. Giriş

“İndirimli Kurumlar Vergisi” uygulaması 5520 Sayılı 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, söz konusu Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit üzere Hazine Müsteşarlığı tarafından 2009/1 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” yayımlanmıştır. Son olarak 2011/1597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Karar son halini almıştır.

Karar’ın amacı, Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile uluslararası anlaşmalara uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü artıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımları özendirerek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir.

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 oranı 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 ve büyük ölçekli yatırımlara uygulanacak destekler olmak üzere üç temel başlığa ayrılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiş indirimli kurumlar vergisi oranı bölgesel teşviklerden yararlanacak yatırımlar ve büyük ölçekli yatırımlar için öngörülmüştür.

Karar kapsamındaki teşviklere aşağıda yer verilmiştir.

Bölgesel Yatırımlar		Büyük Ölçekli Yatırım	Genel Destekler
I. ve II. Bölge Yatırımları	III. ve IV. Bölge Yatırımları		
KDV İstisnası	KDV İstisnası	KDV İstisnası	KDV İstisnası
Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti
Vergi İndirimi	Vergi İndirimi	Vergi İndirimi	-
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-
Yatırım Yeri Tahsisi	Yatırım Yeri Tahsisi	Yatırım Yeri Tahsisi	-
-	Faiz Desteği	-	-

Yatırımların Karar kapsamında destek unsurlarından yararlanabilmesi için öncelikle yapılacak olan yatırımın Hazine Müsteşarlığından alınacak Teşvik Belgesine bağlanması gerekmektedir.

Teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalara ilgili Karar'ın 9. maddesinde yer verilmiştir. Ayrıca genel teşvik sisteminden 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 alabilecek buna bağlı olarak Karar'da belirlenmiş teşviklerden yararlanabilecek gerçek ve tüzel kişiler belirlenmiştir. Buna göre,

- gerçek kişiler
- adi ortaklıklar
- sermaye şirketleri
- kooperatifler
- 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

Hazine Müsteşarlığı'na 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.

Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan 2009/1 sayılı Tebliğ uyarınca teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve buna bağlı olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanamayacak harcamalar belirlenmiştir. Buna göre,

- Tamamlanmış yatırımlar ile müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları,
- Teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak kaydıyla, CKD aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yatırımlar ile ilgili tekne kabuğu ithali hariç olmak üzere hammadde, ara malı ve işletme malzemesi,
- Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,

- Arazi tipi olanlar dahil otomobil, minibüs vb. binek araçları, porselenden, seramikten ve camdan mamul sofa ve mutfak eşyası,
- Gıda ürünleri ve içecek imalatı ile entegre hayvancılık yatırımlarında; kamyon, kamyonet, frigorifik kamyon, frigorifik kasa, soğutucu ünite, çekici, kamyon kasası ve kamyonet kasası,
- Havayolu taşımacılık hizmetlerine yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,
- Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli listelerde inşaat malzemeleri

teşvik belgeleri kapsamına dahil edilmemektedir.

### III. İndirimli kurumlar vergisi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/a maddesinde, Hazine Müsteşarlığı tarafından verilmiş olan teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançların yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırımlardan elde edilen kazanç esas alınmaktadır. Buna göre uygulama kazançtan bir indirim değil, vergi oranında bir indirimdir. Yapılacak olan yatırımlardan elde edilen kazançların, diğer kazançlardan ayrı belirlenip indirimli oranda vergilendirmenin 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 ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılmaya devam edilecektir.

#### A. Yasal mevzuat

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 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.*

*(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 (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 65'i 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 sağlanmadığının 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.*

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,
- Taahhüt işleri kapsamında 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 amortismanı tabi 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 2009/15199 sayılı karar ile kullanmış olup, ilgili karar 16 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bunun yanında 14 Nisan 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/1597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2009/15199 Sayılı Karar'da 1 Ocak 2011 tarihinden geçerli olmak üzere bazı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararları ile teşvik ilişkisi esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

## **B. Bölgesel teşvikler**

Bölgesel ve sektörel bazda desteklenecek yatırım konuları, 2002 / 4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen İstatistik Bölge Birimleri Sınıflandırması "(İBBS)-Düzey 2" esas alınarak belirlenmiştir. İBBS Düzey 2 seviyesindeki 26 alt bölge, Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Endeksi (SEGE) kullanılmak suretiyle gruplandırılarak, teşvikler açısından 4 bölge oluşturulmuştur. Bölge ve şehirlere aşağıda yer verilmiştir.

I. Bölge	II. Bölge	III. Bölge		IV. Bölge	
İstanbul	Adana	Konya	Uşak	Kastamonu	Iğdır
Tekirdağ	Mersin	Karaman	Kayseri	Çankırı	Van
Edirne	Balıkesir	Hatay	Sivas	Sinop	Muş
Kırklareli	Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç)	Kahramanmaraş	Yozgat	Trabzon	Bitlis
İzmir	Aydın	Osmaniye	Zonguldak	Ordu	Hakkâri
Bursa	Denizli	Kırıkkale	Karabük	Giresun	Malatya
Eskişehir	Muğla	Aksaray	Bartın	Rize	Elazığ
Bilecik	Antalya	Niğde	Samsun	Artvin	Bingöl
Kocaeli	Isparta	Nevşehir	Tokat	Gümüşhane	Tunceli
Sakarya	Burdur	Kırşehir	Çorum	Erzurum	Şanlıurfa
Düzce		Manisa	Amasya	Erzincan	Diyarbakır
Bolu		Afyonkarahisar	Gaziantep	Bayburt	Mardin
Yalova		Kütahya	Adıyaman	Ağrı	Batman
Ankara		Kilis		Kars	Şırnak
				Siirt	Ardahan
				Çanakkale (Sadece Bozcaada, Gökçeada)	

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.

Yapılan bölgesel ayırım sonucunda teşvikin amaçlarından birisi olan sektörel kümelenmenin sağlanması amacıyla;

- 1. bölgede, ağırlıklı olarak motorlu kara taşıtları ve yan sanayi, elektronik, ilaç, makine imalat ve tıbbi, hassas ve optik alet yatırımları gibi yüksek teknoloji gerektiren yatırımlar teşvik edilmiş,
- 2. bölgede nispeten teknoloji yoğun sektörler desteklenmiştir. Bu çerçevede; ağırlıklı olarak, makine imalat, akıllı çok fonksiyonlu tekstil, metalik olmayan mineral ürünler (cam, seramik, karo, yalıtım malzemeleri vb) kağıt, gıda ve içecek imalatı sektörleri teşvik edilmiş,
- 3. ve 4. bölgeleri oluşturan doğu ve güneydoğu bölgelerinde ise tarım ve tarıma dayalı imalat sanayi, konfeksiyon, deri, plastik, kauçuk, metal eşya gibi emek yoğun sektörlerin yanı sıra turizm, sağlık ve eğitim yatırımları da teşvik edilmiştir.

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.

**Örnek 1:** Sivas'ta yapılacak (Sivas III. bölgededir) makine ve teçhizat imalatı yatırımının indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilmesi için yatırım tutarının asgari 3 Milyon TL (ek-2 uyarınca) olması şarttır.

- Sivas ilinde yapılacak makine ve teçhizat imalatı yatırımı tutarının 500 bin TL (III. bölge asgari yatırım tutarı) ile 3 Milyon TL aralığında olması ve bu yatırımın teşvik belgesine bağlanmış olması durumunda, bölgesel teşviklerden faydalanılması mümkün olmayacak ve yalnızca genel teşvikler olan gümrük vergisi muafiyeti ve KDV İstisnası desteğinden faydalanılması mümkün olacaktır.

- Sivas ilinde yapılacak makine ve teçhizat imalatı yatırımı tutarının 3 milyon TL veya üstünde olması durumunda ise indirimli kurumlar vergisi, sigorta primi işveren hissesi payı desteği, yatırım yeri tahsis, faiz desteği, gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası desteğinden faydalanılması mümkün olacaktır.

### C. Büyük ölçekli yatırımlara ilişkin teşvikler

Büyük ölçekli yatırımlar bölge ayırımına tabi olmaksızın indirimli kurumlar vergisi ve faiz desteği hariç olmak üzere diğer bölgesel teşviklerden faydalanabilecektir. Büyük ölçekli yatırım 5520 sayılı 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	Sektör	50 Milyon TL'nin üzerindeki Asgari Sabit Yatırım Tutarları (milyon TL)
1	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	
1-a	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	1000
1-b	Diğer Kimyasal Ürünlerin İmalatı	300
2	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1000
3	Transit Boru Hatlarıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları(2)	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, 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 ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	
11	Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	
12	Madencilik Yatırımları Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerle ilgili nihai metal üretimine yönelik izabe tesisleri ile bu tesislere entegre cevher istihracına yönelik yatırımlar (AKÇT kapsamı ürünler hariç)	

- (1) 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 18.02.2009 tarihli ve 5838 sayılı Kanunun 9. maddesi ile değişik 32/A maddesinde belirtilen 50 Milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar.  
(2) Motorlu kara taşıtları yan sanayi yatırımlarında asgari sabit yatırım tutarı 100 milyon TL'dir.

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

**Örnek 2:** Herhangi bir ilde (örneğin Sivas) yapılacak 50 milyon TL ve üzerindeki makine imalatı yatırımı büyük ölçekli yatırım olarak kabul edilecek ve indirimli kurumlar vergisi ile birlikte diğer bölgesel desteklerden faydalanılması mümkün olabilecektir. Yatırımın 50 milyon TL'nin altında kalması durumunda ise yatırımın bölgesel bazda yapılan yatırım olarak kabul edilmesi (Örnek 1'de yer alan uygulama) ve bölgesel desteklerden faydalanılması için gerekli olan şartların sağlanıp sağlanmadığına göre indirimli kurumlar vergisi ve diğer desteklerden faydalanılmasının mümkün olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir.

#### D. 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. İndirimli kurumlar vergisi oranı, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden başlanarak yatırımın devletçe karşılanacak tutarına erişinceye kadar uygulanacaktır.

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.

31.12.2011 tarihine kadar yatırıma başlanması durumunda;

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	15	50	25	50
II	25	60	35	60
III	35	80	45	80
IV	55	90	65	90

31.12.2011 tarihinden sonra yatırıma başlanması durumunda;

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

**Örnek 3:** Yatırımcı (A) A.Ş. III. bölgede bulunan bir ilde 2009/15199 Sayılı Karar çerçevesinde gerçekleştireceği ve bölgesel teşviklerden faydalanabilecek olan yatırımı (büyük ölçekli yatırım kriterlerine uymamaktadır) için Hazine Müsteşarlığından 2011 yılında teşvik belgesi almıştır. Belge kapsamında 2011 yılında 4.000.000,00 TL (Takip eden yıllarda yatırım harcaması yapılmamıştır) tutarında yatırım harcaması gerçekleştirilmiştir. Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere bu yatırım için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen yatırıma katkı oranı % 35, kurumlar vergisi indirim oranı ise % 80'dir. Buna göre;

- İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletçe alınmasından vazgeçilen vergi yoluyla yatırıma sağlanan katkı tutarı  $(4.000.000 * \% 35) = 1.400.000,00$  TL,
- Yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yatırımın işletilmesinden sağlanacak kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı  $[\% 20 - (\% 20 * \% 80)] = \% 4$ ,
- Yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yıllar itibarıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek toplam kazanç tutarı  $[1.400.000,00 / (\% 20 - \% 4)] = 8.750.000,00$  TL (katkı tutarının, normal kurumlar vergisi oranı ile indirimli kurumlar vergisi oranı arasındaki farka bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır)

olacaktır.

Yatırım 2011 yılında işletilmeye başlanmıştır. Bu yatırımdan elde edilen kazançların aşağıdaki tablodaki gibi olduğu kabul edildiğinde, yıllar itibarıyla söz konusu yatırıma ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllar	Kurumlar Vergisi			Yatırıma Devlet Katkısı		
	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç (TL) (I)	Normal Orana Göre Hesaplanan KV (TL) (II=I*%20)	BKK'ya Göre Ödenecek KV (TL) (III=I*%4)	Yıllık Tutar (TL) (IV=II-III)	Toplam Tutar (TL) (V=Kümülatif IV)	Kalan Tutar(TL) (VI=1.400.000,00-V)
2011	3.500.000	700.000	140.000	560.000	560.000	840.000
2012	5.000.000	1.000.000	200.000	800.000	1.360.000	40.000
2013	400.000	80.000	40.000	40.000	1.400.000	---
<b>Toplam</b>	<b>8.900.000</b>	<b>1.780.000</b>	<b>380.000</b>	<b>1.400.000</b>		

#### a. 2011 yılı

İndirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek toplam kazanç tutarı 8.750.000,00 TL olduğundan ve 2011 yılında yatırımdan sağlanan kazanç tutarı (3.500.000,00 TL) bu tutardan düşük olduğundan, söz konusu yatırım kapsamında 2011 yılında elde edilen kazancın tamamına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir.

2011 yılında yatırımdan elde edilen 3.500.000,00 TL'lik kazanç üzerinden % 20 oranı yerine % 4 oranında kurumlar vergisi hesaplanması nedeniyle, 2011 yılında Devletin yatırıma katkısı  $(700.000,00 - 140.000,00) = 560.000,00$  TL olmaktadır. Katkı tutarının  $(1.400.000,00 - 560.000,00) = 840.000,00$  TL'si sonraki yıllara devretmiştir.

#### b. 2012 yılı

2011 ve 2012 yıllarında söz konusu yatırımdan sağlanan kümülatif kazanç (8.500.000,00 TL), indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek toplam kazanç tutarı olan 8.750.000,00 TL'den az olduğundan, 2012 yılında yatırımdan sağlanan 5.000.000,00 TL'lik kazancın tamamına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir.

2012 yılında yatırımdan elde edilen 5.000.000,00 TL'lik kazanç üzerinden % 20 oranı yerine % 4 oranında kurumlar vergisi hesaplanması nedeniyle, 2012 yılında Devletin yatırıma katkısı  $(1.000.000,00 - 200.000,00) = 800.000,00$  TL olmaktadır. Katkı tutarının  $(840.000,00 - 800.000,00) = 40.000,00$  TL'si sonraki yıla devretmiştir.



### c. 2013 yılı

2011 ve 2012 yıllarındaki kullanımdan sonra 2013 yılında indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecek bakiye yatırım kazancı tutarı 250.000,00 TL'dir (8.750.000,00-3.500.000,00-5.000.000,00). İlgili dönemde yatırımdan sağlanan 400.000,00 TL'lik kazanç, bu tutardan fazla olduğundan, 2013 yılında ilgili yatırımdan elde edilen kazancın sadece 250.000,00 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecek, geriye kalan 150.000,00 TL'lik (400.000,00-250.000,00) kısmına ise normal kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır.

Buna göre 2013 yılında yatırımdan sağlanan kazanç üzerinden;  $250.000,00 * \% 4 = 10.000,00$  TL ve  $150.000,00 * \% 20 = 30.000,00$  TL olmak üzere, toplam 40.000,00 TL kurumlar vergisi ödenecektir.

### E. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınabilecek harcamalar

Hazine Müsteşarlığı tarafından düzenlenmiş olan 2009/1 sayılı Tebliğ'de yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında dikkate alınabilecek harcama kalemleri belirlenmiştir. Belirlenen harcama kalemlerine aşağıda yer verilmiştir.

- Bina-inşaat giderleri
- Ana bina ve tesisleri
- Yardımcı işletmeler bina ve tesisleri
- Ambarlar
- İdari binalar
- Arazi düzenlemesi ve hazırlık yapıları
- Yer altı ana galerileri
- Makine teçhizat giderleri
- Diğer yatırım harcamaları
- Yardımcı işletme makine teçhizat giderleri
- Mefruşat giderleri
- İthalat ve gümrükleme giderleri
- Taşıma ve sigorta giderleri
- Montaj giderleri
- Genel giderler
- Etüt ve proje giderleri ile diğer giderler

### 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.

**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 yatırım:** Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave edilmesi 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 oluşturularak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla % 100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlardır.

Hazine Müsteşarlığı tarafından yatırım teşvik belgesine bağlanan "modernizasyon", "ürün çeşitlendirmesi" ve "entegrasyon" yatırım türlerinin de tevsi yatırım olarak değerlendirilmesi gerekir.

Mevcut üretim kapasitesini artırmaya, genişletmeye yönelik tevsi yatırımların da indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalandırılması imkanı getirilmiştir. Tevsi yatırımlarda, indirimli oran sadece tevsi yatırıma isabet eden kazançta uygulanmaktadır. 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.

$$\text{İndirimli Oran Uygulanacak Tevsi Yatırıma Isabet Eden Kazanç Tutarı} = \frac{\text{Tevsi Yatırım Tutarı} \times \text{Toplam Kazanç}}{\text{Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı}}$$

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 hesaplamada, toplam kazanç tutarının içerisinde yer almaması uygun olabilecektir. Ancak, bu konunun mevzuatta net olmadığını belirtmek isteriz.

**Örnek 4:** III. bölgede bulunan Sivas'ta kurulu olan ve faaliyet konusu makine imalatı olan ABC şirketi 2008 yılı başında faaliyete geçmiştir. Kuruma ve faaliyetlerine ilişkin bazı bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

- 31.12.2008 tarihli bilançoda aktifte kayıtlı toplam sabit kıymet tutarı 10 Milyon TL'dir (İzleyen yıllarda sabit kıymet giriş çıkışı olmadığı varsayılmıştır),
- 2011 yılında modernizasyon amacıyla Hazine Müsteşarlığı'na yatırım teşvik belgesi başvurusu yapılmıştır,
- 15 milyon TL tutarında yapılan tevsi yatırım yine 2011 yılında faaliyete geçmiştir,
- Teşvik belgesine ilişkin tamamlama vizesi yapılmıştır,
- 2011 yılında 5 Milyon TL tutarında ticari kar oluşmuştur,
- Tevsi yatırıma ilişkin kazanç ayrı olarak izlenememiştir,
- Yatırım 31.12.2011 tarihine kadar bitirilmiştir.

Bölgesel Uygulama		
Bölge	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi indirim oranı (%)
III	35	80

- Kurumun 2011 yılı vergi hesabı (indirimli KV uygulanmaksızın)

<b>Ticari Bilanço Karı</b>	<b>5.000.000,00</b>
<b>İlaveler (+)</b>	<b>1.000.000,00</b>
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	1.000.000,00
<b>Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler (-)</b>	<b>(2.000.000,00)</b>
İştirak Kazançları	(2.000.000,00)
<b>Geçmiş Yıl Zararları (-)</b>	<b>(1.000.000,00)</b>
<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>	<b>3.000.000,00</b>
<b>Hesaplanan Kurumlar Vergisi</b>	<b>600.000,00</b>
<b>Mahsup Edilebilecek Geçici Vergi (-)</b>	<b>(400.000,00)</b>
<b>Ödenecek Kurumlar Vergisi</b>	<b>200.000,00</b>

Örnekte, vergi matrahı dikkate alınarak oranlama yapılmıştır. Zira indirim ve ilavelerin de belli oranlarda tevsi yatırıma isabet eden kısımlarının bulunacak olması sebebiyle, bu yöntem uygulanarak gerekli oranlama yapılmış olmaktadır. Ayrıca, ticari bilanço karının tamamının da yatırımlar ile ilişkilendirilebilen kazançlardan oluştuğu varsayılmıştır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç toplam kazancın, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş tutarlarına bölünmesi sonucunda bulunacak olan oran ile çarpılması suretiyle bulunacaktır.

Yeniden değerlendirme oranları, 2009 yılı için % 15, 2010 yılı için % 10 ve 2011 yılı için % 6 kabul edilmiştir.

31.12. 2009 itibarıyla yeniden değerlendirilmiş tutar (10.000.000,00 x 1,15) = 11.500.000,00 TL

31.12. 2010 itibarıyla yeniden değerlendirilmiş tutar (11.500.000,00 x 1,10) = 12.650.000,00 TL

31.12. 2011 itibarıyla yeniden değerlendirilmiş tutar (12.650.000,00 x 1,06) = 13.409.000,00 TL

$$\text{İndirimli Oran Uygulanacak Tevsi Yatırıma İsbet Eden Matrah} = \frac{\text{Tevsi Yatırım Tutarı x Toplam Matrah}}{\text{Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı}}$$

$$\text{İndirimli Oran Uygulanacak Tevsi Yatırıma İsbet Eden Matrah} = \frac{15.000.000,00 \times 3.000.000,00}{(15.000.000,00 + 13.409.000,00)}$$

İndirimli Oran Uygulanacak Tevsi Yatırıma İsbet Eden Matrah: 1.584.005,07 TL

Normal Oran Uygulanacak Matrah: 1.415.994,93 TL (3.000.000,00 - 1.584.005,07)

- Yatırıma Katkı Tutarı (15.000.000,00 x % 35) 5.250.000,00 TL
- Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranı [% 20-(% 20x% 80)] % 4

<b>Ticari Bilanço Karı</b>	<b>5.000.000,00</b>
<b>İlaveler (+)</b>	<b>1.000.000,00</b>
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	1.000.000,00
<b>Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler (-)</b>	<b>2.000.000,00</b>
İştirak Kazançları	2.000.000,00
<b>Geçmiş Yıl Zararları</b>	<b>1.000.000,00</b>
<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>	<b>3.000.000,00</b>
<b>Hesaplanan Kurumlar Vergisi</b>	<b>346.559,19</b>
İndirimli Oranla Hesaplanan KV Vergisi (1.584.005,07 x % 4)	63.360,20
Normal Oranla Hesaplanan KV Vergisi (1.415.994,93 x % 20)	283.198,99
<b>Mahsup Edilebilecek Geçici Vergi</b>	<b>400.000,00</b>
<b>İade Alınacak Geçici Vergi</b>	<b>53.440,81</b>

2011 yılında kullanılan Yatırıma Katkı Tutarı: 253.440,81 TL (1.584.005,07 x 0,16)

Kalan Yatırıma Katkı Tutarı: 4.996.559,19 TL (5.250.000,00 - 253.440,81)

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 başlanmak 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 yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanabileceği için, öncelikle yatırımın işletilmesi ve kazanç oluşturmaya başlaması gerekmektedir. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminin tespiti, indirimin zamanlaması açısından önemlidir.

Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan 2009/1 no.lu Tebliğ'in 12. maddesinde işletmeye geçiş tarihi aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

a.Komple yeni yatırımlarda;

- i. İmalat sanayi, madencilik, seracılık ve soğuk hava deposu yatırımlarında ilgili mercilerden onaylı kapasite raporunun,
- ii. Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında denize elverişlilik belgesinin veya klasifikasyonunun,
- iii. Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünden faaliyetlerde 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.

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 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 gerçekleştirilmeyi 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 başlanılması 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 yararlanabilemeniz mümkün bulunmaktadır."*

açıklamasına yer verilmiştir.

#### IV. Sonuç

Yatırım indirimi uygulamasında yatırımın başlangıcından itibaren, yatırım tamamlanması beklenmeden, Devlet tarafından yatırımcıya yatırımın belli oranında kurumlar vergisinden indirim yapılması hakkı verilmekteydi. Elde edilen bu hak yatırımcı tarafından yeterli düzeyde kazanç elde edilinceye kadar saklı kalmaktaydı.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında ise, Devlet yatırımcıya, yatırımcı tarafından yatırım işletilmeye ve vergilendirilebilir kazanç yaratmaya başladıktan sonra destek sağlamaktadır.

16.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar", bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltarak

rekabet gücünü artıracak, teknoloji ve Ar-Ge içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımlara destek olmak ile sektörel kümelenmeyi desteklemek amacıyla düzenlenmiştir.

Düzenleme ile belli şartların sağlanması halinde, gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, indirimli oranda kurumlar vergisi uygulaması, yatırım yeri tahsis, sigorta primi işveren hissesi desteği ve faiz 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.*