

## Yatırım teşvik sisteminde indirimli kurumlar vergisi uygulaması ve uygulamada karşılaşılan bazı sorunlar

### Gökhan Kuşçu

Ülkemizde yatırım teşvik sistemi, bölgesel kalkınma ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, dışa bağımlılığı azaltmak, cari açık dengesini sağlamak, işsizlikle mücadele etmek, kaynakların verimli kullanımına yönelmek, ülkemize teknoloji transferinin gerçekleştirilmesi gibi birçok kritik amaç doğrultusunda yıllardır kullanılmaktadır. Son yıllarda tüm dünyada ve ülkemizde de sıklıkla karşılaşılan globalleşme trendi çerçevesinde uygulanan bu sistemin küreselleşmeye uygun şekillenmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Bunun yanı sıra bu sistematığın, ülkemizin gelişmekte olan ülkeler kategorisinde bulunması sebebiyle, Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) kuralları ile özellikle Avrupa Birliği'ndeki (AB) uygulamalara uyum sağlaması ihtiyacı da duyulmaktadır.

#### Mevcut teşvik sistemi gelişimi

Bu sistematikte dönüm noktası olan, 16.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile yeni yatırım teşvik sistemi, "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 özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek" amacı ile mevzuatımızdaki yerini almıştır.

İlgili Karar ile Türkiye, illerin sosyo-ekonomik yapıları ve gelişmişlik düzeyleri analiz edilerek bölgelere ayrılmış ve sınıflanan bölgeler itibariyle de yatırımın türü ve gerçekleştirildiği bölgeye göre teşvik sistemi kapsamında sunulan destekler belirlenmiştir.

Daha sonra 2012/3305 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar'la mevcut sistem revize edilmiş ve 2009/15199 sayılı BKK yürürlükten kaldırılmıştır.

Bahsi geçen Karar ile bugünkü mevcut yatırım teşvik sistemi ana hatlarıyla oluşturulmuştur. Buna göre teşvik edilecek uygulamalar; genel, bölgesel (yatırım konusuna göre öncelikli yatırımlar da bu grup altında sınıflandırılmıştır), büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar olarak sınıflandırılmıştır. (Daha sonra 09.08.2016 tarihinde yayımlanan 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazlı Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile proje bazında desteklenmesi öngörülen yatırımlar da teşvik sistemine dahil edilmiştir.) Bu sınıflar içinde yatırımın türüne ve yatırım bölgesi bazında sağlanan destekler şu şekildedir:

- ✓ Gümrük vergisi muafiyeti
- ✓ KDV İstisnası
- ✓ Vergi İndirimi
- ✓ Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği
- ✓ Yatırım Yeri Tahsisi
- ✓ Faiz desteği

- ✓ KDV iadesi
- ✓ Gelir Vergisi Stopajı Desteği
- ✓ Sigorta Prim Desteği

Halen söz konusu Karar ve bu Karara ilişkin olarak yayımlanan 2012/1 sayılı Tebliğ yürürlükte olup, mevcut sistemde ortaya çıkan eksiklikler ve ihtiyaçlar neticesinde değişiklikler yapılarak uygulamaya devam edilmektedir. Söz konusu Karar ve Tebliğ'de yapılan değişikliklere ilişkin bilgilerin yer aldığı tablolara aşağıda yer verilmiştir.

<b>2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu Kararda değişiklik yapan Bakanlar Kurulu Kararları ve yayımlandıkları Resmi Gazetelerin tarih ve sayısı</b>		
<b>Bakanlar Kurulu Kararı Sayısı</b>	<b>Yayımlandığı Resmi Gazetenin tarihi</b>	<b>Yayımlandığı Resmi Gazetenin sayısı</b>
2012/3305	19.06.2012	28328
2012/3802	13.10.2012	28440
2013/4288	15.02.2013	28560
2013/4763	30.05.2013	28662
2014/6058	09.05.2014	28995
2014/6588	06.08.2014	29080
2014/7273	05.03.2015	29286
2015/7496	08.04.2015	29320
2015/8050	27.08.2015	29458
2015/8216	19.11.2015	29537
2016/8715	08.04.2016	29678
2016/9139	05.10.2016	29848
2017/9917	22.02.2017	29987
2017/10111	03.05.2017	30055
2017/10585	17.08.2017	30157
2017/11175	30.12.2017	30286 (3.Mükerrer)
2017/11133	20.01.2018	30307

<b>2012/1 sıra numaralı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ ile bu Tebliđe değişiklik yapan Tebliđlerin yayımlandıkları Resmi Gazetelerin tarih ve sayısı</b>		
<b>Tebliğ Numarası</b>	<b>Yayımlandığı Resmi Gazetenin tarihi</b>	<b>Yayımlandığı Resmi Gazetenin sayısı</b>
2012/1	20.06.2012	28329
2014/1	10.04.2014	28968
2014/2	08.05.2014	28994
2014/3	25.09.2014	29130
2016/1	28.04.2016	29697
2016/2	25.06.2016	29753
2016/3	27.08.2016	29814
2017/1	26.07.2017	30135

Görüldüğü üzere, mevcut yatırım teşvik sistemi sürekli kendi içinde yenilenen ve kapsam olarak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiler çerçevesinde Kanun'un amacı doğrultusunda genişletilen bir sistematığe dönüştürülmüştür. Ancak, bu değişiklikler çok fazla sayıda yapıldığından, sistemin basitliğinden söz etmek eskiye nazaran biraz zorlaşmıştır.

Yukarıda vergi indirimi olarak adlandırılan, "İndirimli kurumlar vergisi uygulaması" 5838 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na 32/A maddesi ile eklenmiştir.

Söz konusu madde ile Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Bu durumdan anlaşıldığı üzere yeni müessesenin esas amacı, yatırım harcamaları üzerinden yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar beyan edilen kazancın indirimli olarak vergilendirmesine dayanmakta olup, yatırıma katkı tutarı kadar olan kurumlar/gelir vergisi yatırımcıdan alınmayarak, yatırımların ve yatırımcının bu yolla desteklenmesidir. Hatırlanacağı üzere bundan önceki yatırım teşvik sisteminde (yatırım indirimi müessesesi), yapılan yatırım tutarının belirli bir kısmı matrahtan ayrıca doğrudan indirilebilmekteydi. Ancak, bu durum belirli bir süre sonra kurumlar vergisi ödemeyen mükellefler oluşmasına neden olduğundan, bu yeni sistemde yatırımcının aynı zamanda hem teşvik edilmesi hem de kısmen de olsa vergi ödemesi amacı güdülmüştür. Bu nedenle, yatırımcının vergiyi tamamen ödememesi yerine, hesapladığı vergisinden bir kısmının tahsilinden vazgeçilerek yatırımcı teşvik edilmektedir.

Bahsi geçen indirimli kurumlar vergisi uygulaması daha sonra 6111, 6322 ve 6745 sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklerle revize edilerek bugünkü halini almıştır.

Vergi indirimi uygulamasının ilk halinde (5838 sayılı Kanun ile eklenen KVK 32/A maddesi) yatırımcılar sadece yatırımın tamamlanıp kısmen veya tamamen işletilmeye ve yatırımdan kazanç elde edilmeye başladıklarında bu uygulamadan yararlanabilmekteydi. Daha sonra 6322 sayılı Kanun ile bu indirimin tanımlanmış olduğu maddede yapılan değişikliklerle, yatırımın tamamlanması beklenmeden, yatırım aşamasında da yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmasına imkan getirilmiştir ki bu mükelleflere çok önemli bir avantaj sağlamıştır. Son olarak da, 6745 sayılı Kanun ile yatırım tamamlandıktan sonra henüz yararlanılmamış olan yatırıma katkı tutarına endeksleme uygulaması imkanı da sağlanarak, matrahı o dönemde yetersiz olan mükelleflerin bu hakları kısmen korunmuştur.

Bununla birlikte, mükellefler Maliye Bakanlığı'nın indirimli kurumlar vergisi teşvikine ilişkin olarak görüşlerini uzun süre boyunca özlereğlerden öğrenmek durumunda kalmıştır. Sonrasında ise 05.08.2016 tarih ve 29792 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde (Seri No:10) ilgili maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Ancak, bu tebliğde de daha önce verilen muktezalarda yer alan görüşler birleştirilmiş, aslında oldukça karmaşık olan bu uygulama sistematik olarak ele alınamamıştır.

Son olarak, 2017 ve 2018 takvim yıllarında mükelleflere indirimli kurumlar vergisi uygulamasında ek avantajlar getirilmiştir. 6770 sayılı Kanun'la KVK'ya eklenen geçici 9. madde ile 2017 takvim yılında gerçekleştirilen imalat sanayiine yönelik yatırım harcamaları

için Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, ilgili maddede (KVK 32/A) yer alan yatırıma katkı oranının üst sınırı olan %55'den %70'e, vergi indirimi oranı %90'dan %100'e ve yatırım aşamasında uygulanacak yatırıma katkı tutarı ise %100'e yükseltilmiştir. Geçici 9. madde de yer alan 2017 yılı ifadesi ise, 7061 sayılı Kanun ile "2017 ve 2018 takvim yıllarında" ifadesi ile değiştirilmiş ve uygulama alanı 2018 takvim yılını da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, 2017/9917 sayılı BKK eki kararlar, imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 01.01.2017 ile 31.12.2018 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

- ✓ Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle,
- ✓ Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde %100 oranında,
- ✓ Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100 olmak üzere

teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın ilave imkanlar sağlanmıştır.

Kısaca, 2017 ve 2018 yıllarında belirlenen konularda yatırım yapan mükelleflere kazançlarının yeterli olması kaydıyla öncesine nazaran çok az vergi ödeme imkanı ve bu yolla da yatırımlarının daha çabuk finansmanı imkanı sağlanmıştır. Tabii burada, her ne kadar böyle bir avantaj sağlansa da, netice itibarıyla belirlenen yatırıma katkı tutarına ilave verilen tutar kadar vergi indiriminden yararlanılabileceğini, dolayısıyla bu avantajın sınırsız olmadığını vurgulayalım.

Ancak yine de bu değişikliğin yatırım ortamını son derece cazip hale getirdiğini bir kez daha belirtmekte fayda olacaktır.

### **Uygulamada karşılaşılan sorunlar**

Bu kadar avantajın bir arada bulunmasına rağmen vergi indirimi uygulamasında mükellefler açısından birçok konuda soru işaretleri bulunmaktadır. Uygulama her ne kadar halihazırda açıklanan Kararlar, Tebliğler ve özelge bazında yapılan açıklamalar doğrultusunda devam etmekteyse de; konuya ilişkin yayımlanan Tebliğ'in soru işaretli konulara yeterince açıklık getiremediği bir gerçektir. Bu nedenle, üzerinden vergi indirimi hesaplanacak kazancın tespitinin zorluğu gibi konuların basite indirgenerek belirli bir sistematik içinde netleştirilmesi gerekmektedir. Bu yatırım ortamının daha da iyileştirilmesine önemli bir katkı sağlayacaktır. Yazımızın devamında uygulamada oluşan bu tereddütlerin bazılarını değinilecektir

Kanun koyucunun vergi indirimine konu edilecek kazancın belirlenmesi yönünden öngördüğü prensip, öncelikle yatırım kazancının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle belirlenmesidir.

Bu kapsamda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacak kazancın yatırımdan elde edilecek kazanç olduğu vurgulanmış; maddenin devamında ise tevsî yatırımlar ile ilgili olarak bu yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazançta uygulanacağı, kazancın ayrı bir şekilde

tespitinin mümkün olmaması durumunda ise Kanun maddesinin lafzında yer alan oranlamanın uygulanacağı belirtilmiştir. Buradan anlaşılan, tevsî yatırım dışındaki yatırım türlerinde kazancın mutlaka ve mutlaka ayrı olarak belirlenmesi gerekliliği ve oranlama yönteminin bu yatırımlara uygulanamayacak olduğudur. Konuya ilişkin yayımlanan Tebliğde de tevsî yatırımlar için bahsi geçen oranlama yönteminin seçimsel bir hak olmadığı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı tespit edilmesinin esas olduğu belirtilmiştir.

Kanun lafzından da anlaşıldığı üzere, komple yeni yatırım ve tevsî yatırım türleri için kazancın ayrı tespit edilmesi esastır. Ancak, söz konusu kazanç tespitinin ne şekilde yapılacağı, kayıtlarda izleme konusunun nasıl olması gerektiği hakkında tebliğde de herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Konuya ilişkin olarak verilen bir özalgede (28.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-125[ÖZG-12/26]-419 sayılı) “*Tevsî yatırımdan elde edilen brüt satış karının tespit edilebilmesi halinde, müşterek genel giderler ile diğer faaliyetlerinizden doğan gelir ve giderlerinizden tevsî yatırım ile ilgili olanların da bu kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Müşterek genel giderler ile diğer faaliyet gelir ve giderlerinizden ne kadarının tevsî yatırım ile ilgili olduğunun bilinmemesi durumunda ise müşterek giderler ile diğer faaliyet gider ve zararlarının eski yatırımlarınız ve yeni tevsî yatırımınız dolayısıyla oluşan maliyetlerin toplam maliyetiniz içindeki payı, faaliyet dışındaki gelirlerinizin de eski ve yeni yatırımlarınızdan elde edilen hasılatların toplam hasılatınız içindeki payı esas alınarak dağıtılması mümkün bulunmaktadır.*” ifadelerine yer verilmiş ve kazanç tespitine ilişkin makul olabilecek bir yöntem öngörülmüştür.

Bu hususların özalgde bazında kalması yerine uygulamaya ilişkin yayımlanacak tebliğlerle yatırımcılara yol gösterilmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Uygulamada şu sıralar en büyük tereddüt yaratan hususlardan biri ise, yine bu konuyla bağlantılı olan ve yatırımdan elde edilen kazancın ticari kar mı yoksa mali kar mı üzerinden hesaplanacağı hususudur. Bu iki kazançtan birinin üzerinden yatırımdan elde edilen kazancın hesaplanması, diğer kazancın tutarını değiştirmekte bu da neticede yukarıda ifade edilen 2017 ve 2018 harcamalarında diğer kazançlara uygulanacak ekstra teşvik tutarlarını farklılaştırarak, farklı bir vergi tutarının ödenmesine neden olabilmektedir.

Ticari kar baz alınarak yapılacak hesaplamalarda, şirketlerde sıklıkla karşılaşılan Vergi Usul Kanunu’na uygun olmayan karşılıkların (UFRS vb.) bu kazancın içinde yer alması sebebiyle yanıltıcı olabileceği görülmektedir. Bu hususta idare yukarıda anılan aynı görüşünde (28.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-125[ÖZG-12/26]-419 sayılı) “..... bu kazancın hesaplanmasında Vergi Usul Kanununa uygun olmayan ancak uluslararası muhasebe standartları veya şirketinizin bağlı bulunduğu grubun iç muhasebe standartlarına göre hesaplanan gelir ve gider karşılıklarının dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.” ifadelerine yer vermiştir.

İdare burada kendisine yöneltilen soru üzerine, esasında ticari karın işletmenin uygulamaları çerçevesinde değişebileceğini göz önünde bulundurmuş ve VUK’a uygun olmayan karşılıkların elimine edilerek ticari kazancın düzenlenmesi gerekliliğini vurgulamıştır. Burada 2 tane önemli husus mükelleflerin karşısına çıkmaktadır. Bunlardan ilki bu yöntemin mukteza bazında düzenlenmesi yerine, tebliğde bu konuya yer verilmesidir. Diğerisi ise, VUK’a uygun olmayan karşılıkların yanı sıra işletmelerde ilave ve indirim kalemlerinin de olabileceği, bu durumda söz konusu kalemlerin de yine benzer

mantıkla ticari kazançtan etkilerinin arındırılarak özel bir kazanç bulunup bulunmayacağıdır. Zira bu şekilde bir uygulama ticari kazancı tamamen mali kazançla dönüştürecektir.

Sonuçta her iki hususta da mükelleflerin toplam olarak yaralanacağı yatırıma katkı tutarı değişmemekte sadece indirimli vergi uygulanacak kazanç tutarı değişmekte ve buna istinaden de geri dönüş süresi uzayabilmektedir. Ancak, burada olmazsa olmazın bu hususların bir an evvel netleştirilerek mükelleflerin ileride olası vergi incelemelerinde canlarının yanmasının önlenmesidir.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim 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.*