

# BÖLGESEL TEŞVİKLİ YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

## 1. KONU

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Kanununun 32/A maddesinde; 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 Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasına 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 6322 sayılı Kanunun 39 uncu maddesiyle eklenen (c) bendinde; Bakanlar Kurulunun, yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50 sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80 e kadar artırmaya yetkili olduğu hükme bağlanmış olup, Bakanlar Kurulu anılan maddede verilen yetkiyi 19.06.2012 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 2012/3305 sayılı Kararı ile kullanmıştır.

Öte yandan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu Karara ilişkin Tebliğlerde farklı bölgelerde yapılacak yatırımlar için farklı teşvik unsurları ve oranları tespit edilmiş bulunmaktadır.

Bu çalışmamızda, 1. Bölgede faaliyette bulunan bir şirketin farklı bölgelerde yatırımda bulunması ve bu yatırımın tamamlanamadığı için gelir elde edilememesi halinde, birinci bölgedeki işletmeden elde ettiği gelirler için de indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanabilip faydalanamayacağı, faydalanacaksa hangi şartlarla faydalanabileceği konusu ele alınacak ve tartışılacaktır.

## 2. İLGİLİ MEVZUAT

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde; "(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 Ekonomi Bakanlığı tarafından 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." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasına 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 6322 sayılı Kanunun 39 uncu maddesiyle eklenen (c) bendinde; Bakanlar Kurulunun, yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

19.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı BKK'nın "Vergi indirimi" başlıklı 15 inci maddesinde indirimli kurumlar vergisine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup bu maddenin beşinci fıkrasında,

"Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının;

a) Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2 nci bölgede yüzde onunu, 3 üncü bölgede yüzde yirmisini, 4 üncü bölgede yüzde otuzunu, 5 inci bölgede yüzde ellisini ve 6 ncı bölgede yüzde seksenini,

b) Stratejik yatırımlarda; 6 ncı bölgede yüzde seksenini, diğer bölgelerde yüzde ellisini,

geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir."

denilmektedir.

Söz konusu BKK'na göre yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan henüz kazanç elde edilmemiş olsa dahi "**yatırım döneminde**" belirli oranlarda olmak üzere, 1.1.2013 tarihinden itibaren diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

### **3. KONUNUN TARTIŞILMASI VE DEĞERLENDİRME**

Farklı bölgelerde teşvikten yararlanan yatırım yapılması halinde, indirimli kurumlar vergisi uygulaması konusunda Platformda yapılan tartışmalarda, olayın değişik durumlara göre değerlendirilmesine karar verilmiş olup, ele alınan konular ve ortaya çıkan görüşler aşağıda açıklanmıştır. Ayrıca yapılan tartışmalar sırasında sadece belirtilen konu değil, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında karşılaşılan başka sorunlar da değerlendirilmiştir.

### **3. 1. Birinci Bölgede Faaliyette Bulunan Mükellefin Diğer Bölgelerde Yaptığı Yatırım Dolayısıyla Birinci Bölgedeki Yatırım Dışı Faaliyet Kazançları İçin İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanıp Uygulanmayacağı:**

Birinci bölgede faaliyette bulunan bir mükellef, diğer bölgelerde (örneğin ikinci bölgede) yatırım yapmaktadır ve bu yatırım nedeniyle diğer teşviklerin yanı sıra indirimli kurumlar vergisi uygulama hakkı da bulunmaktadır. Sorun; diğer bölgelerde yapılan yatırımın henüz tamamlanıp kullanılmaya başlanılmamasına rağmen, birinci bölgedeki faaliyet nedeniyle elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulanıp uygulanamayacağıdır.

Konunun Platformda tartışılması sırasında, KVK'nun 32/A maddesine 6322 sayılı Kanunla yapılan ekleme ve buna istinaden yayımlanan BKK'ndan sonra bu konuda herhangi bir sorun kalmadığı, Kanun maddesinde ve BKK'nda belirlenen şartlar doğrultusunda mükelleflerin birinci bölgede ya da yeni yatırım yapmadıkları diğer bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için, yaptıkları yatırım tamamlanıp kazanç elde etmeye başlanılmamış bile olsa indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecekleri konusunda görüş birliği oluşmuştur. Çünkü getirilen teşvikten amaç, yatırım yapan mükellefe finansal katkıda bulunmaktır ve mevzuatta da bunu engelleyen bir durum söz konusu değildir.

Nitekim, Mali İdare uygulamaları da bu doğrultuda olup, uygulamada bu konuda bir sorun bulunmamaktadır.<sup>1</sup>

### **3. 2. Kısmen Yatırımdan Gelir Elde Edilmeye Başlanıldığında, Uygulama Nasıl Olacaktır?**

Konuyla ilgili olarak Platformda tartışılan ikinci sorun, yapılan yatırımın tamamlanmamasına rağmen kısmen gelir elde edilmeye başlanması halinde uygulamanın nasıl olacağı yani komple yatırımda da; tevsii yatırımlardaki gibi Teşvik Belgesi kapsamındaki gerçekleşmiş sabit yatırımların tutarı, toplam sabit kıymetlerin amortisman hariç tutarına bölünerek oranlama yapılıp yapılmayacağı sorunudur. Bu konudaki tartışmada da Platformda aşağıdaki görüş oy birliği ile benimsenmiştir.

KVK'nun 32/A maddesinin 2 nci fıkrasında, “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” denildikten sonra aynı maddenin 4 üncü fıkrasında, Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazançta uygulanacağı, kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazancın, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği, bu hesaplama

<sup>1</sup> Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17/02/2015 tarih ve 62030549-125[32A-2013/331]-269 sayılı özelgenin örneği, Platformun “Mevzuattaki Gelişmeler” bölümünde yer almaktadır.

sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değerinin, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacağı, indirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanılacağı ifade edilmiştir.

Kanunda yer alan tevsii yatırımlarına ilişkin düzenlemenin, komple yatırımlar için de geçerli olmamasının bir nedeni yoktur. Kanundaki ifadeye göre, indirimli oran uygulamasının münhasıran yatırımdan elde edilen kazançta uygulanması ancak yatırımın tamamlanmasından sonra gündeme gelecektir. Yatırım tamamlanmadan önce ise diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirim uygulanabilecektir. Bu dönemde yatırımdan kısmen gelir elde edilmeye başlanması halinde indirimli oranın uygulanacağı gelir, hem yatırımdan elde edilen gelir ve hem de diğer faaliyetlerden elde edilecek gelir olacaktır. Bu açıdan baktığımızda, yatırımdan elde edilen gelirle diğer faaliyetlerden elde edilen gelirin tam olarak tespit edilememesi durumunda oranlama yapılmasına ilişkin uygulamanın sadece tevsii yatırımlar için geçerli olduğunu söylemek, düzenlemeden öngörülen amaçla bağdaşmayacaktır. Bu nedenle, yatırımın türü komple yeni yatırım olsa bile (ki, başka faaliyeti olan bir işletmenin, bu faaliyeti dışındaki bir iş için ayrı yatırım yapması halinde bu şekilde yapılan yatırımın, teşvik belgesinde farklı şekilde adlandırılabilir, tartışma konusu olayda ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında tevsii yatırım olarak değerlendirilmesi daha doğru olacaktır), söz konusu yatırımdan kısmen gelir elde edilmeye başlanması durumunda indirimli kurumlar vergisi uygulaması açısından bu yatırımın da tevsii yatırım olarak kabul edilmesi ve indirim uygulanacak kazancın buna göre hesaplanması gerekir.

Nitekim, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.04.2014 tarih ve 17192610-125(ÖZG-13/7)-91/2277 sayılı özgegede, yatırımın kısmen faaliyete geçmiş olması halinde gerek işletilen kısımdan elde edilen kazançta gerekse diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

### **3.3. Teşvik Belgesindeki Yatırımın Bitiş Tarihinden Sonra Finansal Kiralamalar Dolayısıyla Ödenecek Taksitler İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanacak Mıdır?**

Yatırımların teşvikine ilişkin 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlar ilişkin olarak finansal kiralama yoluyla iktisap edilen yatırım malları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak mümkün olabilmektedir. Buna göre yatırım devam ettiği sürece, finansal kiralama işlemine ilişkin olarak ödenen finansal kira bedelleri, diğer şartları da haiz olmak kaydıyla yatırım harcaması olarak indirimli kurumlar vergisinin hesabında dikkate alınmaktadır.

Ancak yatırım tamamlandıktan sonra, yatırım döneminde bitmeyen ve sonraki dönemlerde ödenecek olan finansal kiralama taksitleri için de yatırım harcaması kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulaması yapıp yapılamayacağı bir başka tartışma konusudur.

Konunun Platformda tartışılması sırasında; finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımlarda, yatırım döneminde yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde, finansal kiralama sözleşmesinde yer

alan toplam kira bedelinin değil, finansal kiralama yoluyla temin edilen makine ve teçhizat için sadece ilgili dönemde ödenmiş kira tutarlarının dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılabileceği konusunda görüş birliği oluşmakla birlikte, yatırım tamamlandıktan sonra ödenecek taksitlerin durumu konusunda iki görüş ortaya çıkmıştır.

Birinci görüş sahipleri, indirimli kurumlar vergisinin hesabında sadece yatırım döneminde yapılan harcamaların dikkate alınacağını, bu nedenle yatırım tamamlandıktan sonra gerçekleştirilen harcamaların indirimli kurumlar vergisinin hesabında dikkate alınmasının da söz konusu olmayacağını, aksi halde tamamlanan yatırımlardan sonra bu yatırım ile ilgili olarak sonradan yapılacak her türlü harcama için de benzer taleplerin söz konusu olabileceğini ancak hem mevcut düzenlemelerin buna cevaz vermediğini ve hem de bunun uygulanabilir olmayacağını öne sürmüşlerdir.

İkinci görüş sahipleri ise; finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımlarda sabit yatırımlar kapsamındaki makine-tesis henüz "Haklar" hesabında yer almakta olduğunu, ödemeler tamamlandıktan sonra Finansal Kiralama şirketince fatura edilip aktife alınacağını ve toplam maliyetin de bu aşamada oluşacağını, teşvikten gaye yatırımcıya finansal katkı sağlamak olduğuna göre, Finansal Kira taksit ödemeleri tamamlanıncaya kadar, İndirimli Kurumlar Vergisinden yararlanmak gerektiğini, finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımlardaki kira ödemelerine ilişkin harcamaların diğer harcamalarla eş tutulmaması gerektiğini ve bu harcamaların özel düzenlemeler nedeniyle yatırımdan sonraki dönemlere sarkmak durumunda olduğunu, bu nedenle finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımlarda, yatırım tamamlandıktan sonraki dönemlerde ödenen kira bedelleri için de genel esaslar çerçevesinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması yapılması gerektiğini, nitekim İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30/07/2013 tarih ve 84098128-176300-453 sayılı özelgede de "2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarınıza ilişkin olarak finansal kiralama yoluyla iktisap ettiğiniz yatırım malları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmanız mümkündür. Ancak, yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde, finansal kiralama yoluyla temin edilen makine ve teçhizat için sadece ilgili dönemde ödenmiş kira tutarları dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılabilecek, izleyen dönemlerde ödenecek kira tutarları üzerinden ise ödemenin yapıldığı dönemlerde yatırıma katkı tutarı hesaplanıp indirimli kurumlar vergisinden yararlanılacaktır" denilmek suretiyle benzer yolda görüş açıklandığını ifade etmişlerdir.

Platformda yapılan görüşmeler sonucunda ikinci görüş çoğunlukla benimsenmiştir.

### **3. 4. Ait Olduğu Dönemde Kullanılmayan İndirim Hakkının Durumu:**

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ile ilgili olarak Platformda gündeme gelen bir başka konu ise yukarıda bahsedilen sorunlardan bağımsız olarak, genel anlamda uygulamayla ilgili bir sorundur. Buna göre, indirimli kurumlar vergisi uygulama hakkı olan bir mükellefin, herhangi bir nedenle ilgili dönemde bu hakkı kullanmaması halinde sonraki dönemlerde yapılacak işlemin ne olacağı ya da bu hakkın geriye dönük olarak kullanılıp kullanılmayacağı hususudur.

KVK'nun 32/A maddesinde daha önce indirimli kurumlar vergisi uygulamasının, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanılacağı ve yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar devam edileceği belirtilmiş iken daha sonra yapılan düzenleme ile belirli şartların mevcudiyeti halinde yatırım döneminde de kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesine imkan sağlanmıştır.

Ne konuya ilişkin Kanun maddesinde ve ne de BKK'nda, uygulamanın süresi konusunda başka bir düzenleme olmadığı gibi, amortisman ya da yatırım indirimi uygulaması gibi bazı uygulamalarda olduğu gibi, ait olduğu yılda faydalanılmayan indirim hakkının daha sonra kullanılamayacağına ilişkin bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle konunun Platformda tartışılması sonucunda; kazanılan indirimli KV uygulaması hakkının herhangi bir dönemde kullanılmamasının hak kaybına yol açmaması gerektiği, aksi yönde bir düzenlemenin de bulunmaması dikkate alınarak; mükelleflere bu konuda seçimlik hakkı tanınması gerektiği, buna göre de dileyen mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle bu hakkı ilgili oldukları yılda kullanabilmeleri gerektiği ya da daha sonraki dönemde bu hakkın kullanılabilmesine imkan sağlanması gerektiği, her iki durumda da indirim hakkının kullanılacak azami sınırına uyulması gerekeceğinin tabi olduğu şekilde görüş birliği oluşmuştur.

#### **4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

5520 sayılı KVK'na 5838 sayılı Kanunla 28.02.2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapan işletmelere bu yatırımlardan elde ettikleri kazanç için indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle finansman desteği sağlamayı öngören 32/A maddesinin uygulaması konusunda bu güne kadar Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğ ya da sirküler gibi herhangi bir açıklayıcı düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle de özellikle belli bölgelerde yapılan yatırımlar nedeniyle yatırımcılar açısından önemli avantajlar sağlayabilecek söz konusu düzenlemenin uygulamasında ciddi sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmamızda söz konusu sorunların sadece belli bir alana yönelik olanlarından bir kısmı ele alınmıştır. Uygulamada karşılaşılabilecek sorunlar ise çok daha fazladır. Dolayısıyla bu sorunlara çözüm getirmek ve yatırımcının önünü görebilmesini sağlamak açısından konu hakkında Maliye Bakanlığı tarafından gecikmeksizin genel bir düzenleme yapılmasında fayda bulunduğu; öte yandan, bir vergi teşviki olarak ödenmesi gereken verginin azalmasına yol açan bu uygulamanın mükellefler tarafından sağlıklı bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespiti amacıyla, diğer pek çok teşvikte olduğu gibi tam tasdik yaptırmayan ancak indirimli kurumlar vergisi uygulayan mükelleflerde, uygulamanın doğruluğunun YMM'ler tarafından düzenlenecek raporla tevsik edilmesinin de uygun olacağı şeklinde Platformda bir görüş birliği oluşmuştur.