

Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.2002, C.7, S.2 s.227-242.

TÜRK VERGİ YASALARINDA YATIRIM İNDİRİMİNİN YERİ -I-

Yrd.Dr.M.Serdar ATAY*

ÖZET

Kalkınmanın temel şartlarından biri yatırım hacmini arttırmak ve yatırımlardan azami sosyal faydayı sağlamaktır. Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkede ekonomik kalkınma ve gelişmenin plansız bir şekilde olmaması gerekmektedir. Dolayısı ile özel sektöre ait yatırımların Devlet Planlama Teşkilatı'nca hazırlanan kalkınma planlarına uygun olması zorunlu görülmüştür.

Yatırım indirimi uygulamasıyla üretimi geliştirmek, üretilen mamullerinin kalitesini, istihdamı arttırmak, ilmi ve teknik araştırmalarla çalışma güvenliğini sağlamak gibi fonksiyonlara amaçlanmıştır.

Temelde yatırım indirimi bir vergi istisnası uygulamasıdır. Bu makalede yatırım indiriminin Vergi yasaları açısından Yatırım indirimi uygulaması, yatırım indiriminden yararlanacak olanlar ve yararlanma şartları 2001 yılı itibariyle incelenecektir.

1. YATIRIM İNDİRİMİNİN YASADAKİ YERİ

Yatırım indirimi yatırımların teşvik edilmesi, farklı yörelere kaydırılması ve koordine edilmesini sağlamak amacıyla oluşturulmuş bir vergi istisnası kurumudur¹.

1.1. Yatırım İndiriminin Mahiyeti

Ek Madde 1- (4369 sayılı Kanunun ile değiştirilen ve 29.7.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren madde) Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari ve zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile ilgili kurumlar vergisi mükellefleri dahil) yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları bu bölümde yazılı şartlar dahilinde ilgili kazançlardan indirilir. Yatırım teşvik belgesi aranmaksızın yapılan

* Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi.

¹ Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir, Anadolu Matbaacılık, 1998, s. 244.

yatırımlarda yatırım indirimi, harcamanın yapıldığı yıl kazancından başlayarak uygulanır².

1.2. Yatırım İndiriminin Şartları

Ek Madde 2- (3946 sayılı Kanun ile değiştirilen ve 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren madde) Yatırım indiriminin uygulanmasında aşağıda yazılı şartlar topluca aranır³.

- İndirimin uygulanacağı ticari ve zirai kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır.

- Yatırımlar, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektörler veya konularda yapılmalıdır.

- Yapılan yatırım, ticari ve sınai yatırımlar için en az 3.000.000.000. (2000/24254 sayılı BKK ile 2001 yılında uygulanmak üzere 120.000.000.000) lira, zirai yatırımlar için en az 500.000.000. (2000/24254 sayılı BKK ile 2001 yılında uygulanmak üzere 24.000.000.000) lira olmalıdır. Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarların yarısı dikkate alınır.

- Yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı'na başvurularak gerekli bilgi ve belgelerin tevdi edilmiş ve yukarıda belirtilen şartların mevcudiyeti tasdik edilerek Yatırım Teşvik Belgesi verilmiş olmalıdır. Şu kadar ki, Yatırım Teşvik Belgesi aranmaksızın yatırım indirimi uygulanacak yatırım türü ve miktarlarını (bu fıkranın 3 numaralı bendinde yer alan miktarları aşmamak ve bu miktarların yarısından aşağı olmamak üzere) yöreler veya sektörler itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı müştereken yetkilidir. Araştırma, plan ve proje masrafları ile arazi temini için yapılan giderler hariç olmak üzere, yatırımla ilgili her türlü harcamalar yatırıma başlandığını gösterir.

- Yatırım, tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olmalıdır.

1.3. Yatırım İndiriminin Konusu ve Nisbeti

Ek Madde 3- (4108 sayılı Kanun ile değiştirilen ve 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 2.6.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren madde) Yatırım indirimine, kaynağı ne olursa olsun, Ek-2. nci maddede yazılı şartları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan; bina, makine, tesisat, araç (sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar) ve

² GV/0193F. 099 No. lu belgedeki 87 ve GV/0193F. 107 No. lu belgedeki 195 No. lu G.Tebliği

³ GV/0193F. 099 No. lu belgedeki 187 No. lu ve GV/0193F. 107 No. lu belgedeki 195 No. lu G.Tebliği

benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder⁴.

Aktif değerlerin yeni olmasından maksat, bunların yurt içinde veya dışında daha önce hiçbir şekilde kullanılmamış bulunmasıdır. Yurt dışında kullanılmış olsa dahi Hazine Müsteşarlığı'nca uygun görülen makine ve tesislerin ithali halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi uygulaması bakımından yeni addolunur. Personel lojmanları inşası (kalkınmada öncelikli yöreler hariç) ve tefrişi, arazi veya arsa tedariki, yedek parça temini, esas proje dışında münferit tesisat, makine, araç mubayaası için yapılan harcamalara yatırım indirimi uygulanmaz. İnşa edilmiş olarak veya inşa halinde satın alınan binaların satın alma bedeli üzerinden yatırım indirimi yapılamaz. Petrol kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalardan ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca belirlenenler, yatırım indirimi uygulaması bakımından yatırım harcaması sayılır.

Gayrimaddi nitelikteki hakların yatırım indirimi uygulamasının kapsamına girip girmediği konusu halen tartışılmakta olup bu tartışmaların kaynak noktasını, GVK'nun yatırım indiriminin konusunu belirleyen Ek 3'ncü maddesinde yer alan ".....yatırımlarla ilgili harcamalardan; bina, makine, tesisat, araç (sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar) ve benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder." cümlesindeki "benzeri amortismanına tabi aktif değerler" ifadesinin ne şekilde anlaşılması gerektiği oluşturmaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere bizim görüşümüz "benzeri amortismanına tabi aktif değer" ifadesinin esas itibariyle maddi nitelikte olan kıymetleri hedef aldığı ve özel bir düzenleme olmadıkça maddi nitelikte olmayan kıymetlerin bu ifade kapsamında değerlendirilmeyeceği yönündedir⁵.

Gayrimaddi haklarla ilgili olarak, Türk Medeni Kanunu'nda, özel bir tanım yerine, gayrimaddi nitelikte bulunan hakların uygulanmasının nasıl olduğu hakkında açıklamalara gidildiği görülmektedir. Türk Medeni Kanunu'nun ikinci kısmında, Mülkiyetin Gayri Ayni Haklar; İrtifak hakları ve Gayrimenkul mükellefiyeti olarak belirtilmiş bulunmaktadır. Türk Medeni Kanunu'nun 703-753'ncü maddelerinde ise, gayrimaddi haklar olarak "İrtifak Hakkı" ve çeşitleri ise; İntifa Hakkı, Sükna Hakkı, Üst Hakkı, Kaynak Hakkı, ve diğer irtifak hakları olarak açıklanmıştır⁶.

⁴ GV/0193A. 020 No. lu belgedeki Geçici Madde 43'e ve GV/0193F. 099 No. lu belgedeki 187 No. lu G.Tebliği

⁵ Ali ÖZDİN, "Yatırım İndirimi Konusuna Giren Harcamalar ve Gayri maddi Hakların Bu Kapsamda Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Yıl 20, Sayı:238, Haziran 2001, s. 155.0

⁶ Cevdet YAVUZ, *Medeni Kanun Tabikat Kanunu, Borçlar Kanunu*, İstanbul, Beta Yayınları, 1993, s. 220.

1.4. Yatırım İndiriminin Başlangıcı ve Uygulama Süresi

Yatırım indiriminin uygulanmasına, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verilme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren başlanır ve indirimden yararlanılacak miktara ulaşınca kadar devam olunur. Yapılan yatırım harcamalarının ilgili yıl kazancından indirilemeyen kısmı, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır (Teşvik belgesiz yatırımlar bu maddedeki yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlanmaz). Her yatırım için faydalanılacak indirim tutarı, o yatırım içerisinde yer alan indirimden yararlanabilecek aktif kıymetlerin değerleri toplamına, Yatırım Teşvik Belgesinde yer alan indirim oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Birden fazla Yatırım Teşvik Belgesi almış mükelleflerin safi kazancının yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarının bulunması halinde, öncelikle önceki yıllarda tamamen uygulanmamış olan eski yatırımlarla ilgili devreden indirimler, daha sonra yeni yatırımlara ilişkin indirimler, önceki dönemlerde yapılan ve indirilemeyen tutarın bulunmaması halinde ise bir yıl sonra yapılacak yatırımlarla ilgili indirimler uygulanır⁷.

1.5. Yatırım İndirimine Mevzu Aktif Değerlerin Satış ve Devri

Ek Madde 5- (2361 sayılı Kanununun 28. Maddesiyle değişen madde) Yatırım indirimine mevzu aktif değerlerin satış veya devri halinde aşağıdaki şekilde muamele yapılır⁸.

1.5.1. Satın veya Devreden Yönünden

Komple tesislerde yatırım tamamlandıktan, diğerlerinde istimal veya istihsale başladıktan sonra yatırıma mevzu aktif değerlerin topluca satış veya devri halinde satıcı yönünden bir muamele uygulanmaz. Komple tesislerde yatırım tamamlanmadan, diğerlerinde istimal ve istihsale başlamadan yatırıma mevzu aktif değerlerin topluca satış veya devri halinde, yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler tahakkuk ettirilerek tahsil olunur.

1.5.2. Satın veya Devir Alan Yönünden

Yatırım indiriminden kısmen faydalanmış veya hiç faydalanmamış aktif değerleri kısmen veya tamamen satın veya devralan kimse (yatırım indiriminden faydalanmak şartları mevcut olmak kaydıyla) işbu indirimden yararlanır. Daha önce indirimden hiç faydalanılmamış olması halinde, faydalanılacak miktar, satın veya devir edene tanınan yatırım indiriminin miktarına ve satın ve devir alanın faydalanabileceği indirim nispetlerine göre

⁷ GV/0193B. 043 No. lu belgedeki 4369 sayılı Kanununun 30 maddesi

⁸ GV/0193F. 099 No. lu belgedeki 187 No. lu , GV/0193F. 107 No. lu belgedeki 195 No. lu ve GV/0193 F. 147 No. lu belgedeki 235 No. lu G. Tebliğler

hesaplanır. Ancak bu bakiye kısım, bahis konusu aktif değerler için daha önce istifade edilmiş indirimlerin satın veya devir alanın istifade edebileceği nispete göre hesaplanacak indirimden tenzili suretiyle bulunacak miktarı aşamaz.

1.5.3. Şartların İhlali Halinde Yapılacak Muamele

Yatırım indirimine mevzu aktif değerlerin (Yatırımın hangi safhasında olursa olsun) yatırımın güdülen gaye dışında parça parça satılması veya ek 2. nci maddedeki şartlardan herhangi birinin ihlali halinde, yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı hadis olmuş sayılır. Bu maddeye göre zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun husule geldiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.

1.6. MUHASEBE USULÜ

Ek Madde 6- Mükellefler muhasebelerini, yatırım indiriminden istifade ettikleri miktarların seneler itibariyle takibini temin edecek tarzda tanzim ederler.

Her yıl istifade edilen yatırım indirimi miktarı yıllık beyannamelerde ayrıca gösterilir⁹.

İşletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili yapılan harcamalar Tek Düzen Hesap Planı'nda "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenir¹⁰.

Duran varlığın tek ödeme veya tek işlem (işletmede üretilmesinde maliyet yüklenmesi gibi) ile edinilen duran varlıkların bu ödemenin veya işlemin yapıldığı anda doğrudan ilgili duran varlık hesabına alınması mümkündür. Duran varlığın edinilmesinin birden çok aşamada gerçekleşmesi durumunda; harcamaların yapıldıkça duran varlıklar hesabına alınması çeşitli sakıncalar yaratır. Bu nedenle, edinilmesi birden çok aşamada gerçekleşecek olan duran varlıklar için yapılan harcamaların önce bir hesapta toplanması, maliyet oluştuğundan sonra tek tutar halinde ilgili duran varlık hesabına aktarılması söz konusudur¹¹.

⁹ GV/0193F. 099 No. lu belgedeki 187 No. lu ve GV/0193F. 107 No. lu belgedeki 195 No. lu G.Tebliğ

¹⁰ Bülent ÜSTÜNEL, **Tek Düzen Hesap Planı**, İstanbul, Kılavuz Yayınları, 1993, s. 223.

¹¹ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İstanbul, Lebib Yalın Yayınları ve Basım İşleri Yayınları, 1999, s. 259.

2. YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMA

Genel olarak yatırım indirimi, işletmelerin kazançlarından ayrılarak yatırıma tahsis ettikleri fonların vergiden istisna edilmesidir. Bu şekilde belirli şartları taşıyan yatırımlar, belli oranlarda vergiden istisna edilerek ekonomik kalkınma bakımından stratejik önem taşıyan bölgelere veya üretim türlerine yapılan yatırımlar teşvik edilmiş olur. Başka bir deyişle yatırım indirimi, esas itibariyle özel sektör yatırımlarının yönlendirilmesini amaçlayan bir vergi istisna rejimidir. Yatırım indirimi bir yandan kaynak dağılımını etkilerken, diğer yandan yatırımın net karlılığını artırması suretiyle, müteşebbislere vergi tasarrufu sağlar, eldeki yatırılabılır fonların arzını artırabilir¹².

GV. mükellefleri yönünden yatırım indiriminden yararlanan kazanç hiç bir vergi yükü taşımaz. KV. mükellefleri yönünden bakıldığında ise, 1999 yılında yatırım indirimi istisnası, fon payı dahil %33 oranındaki kurumlar vergisini önlemekle beraber GVK.' nun 94/6-b-ii maddesi uyarınca kar dağıtımı yapılsın yada yapılmıyın fon payı dahil %16.5 oranında stopaja tabidir. (Buna mukabil, kar dağıtımı yapıldığında, dağıtılan karın yatırım indirimine isabet eden kısmı üzerinden ayrıca stopaj yapılmaz. GVK.94/6-b-i) Ortaklara dağıtılan kar payları, yatırım indirimi kaynaklı olsa dahi 1/5 vergi alacağı kullanılmak suretiyle temettü olarak beyan edilir.

Buna göre halka açık olsun veya olmasın bir kurum tüm kazancını karşılayacak kadar yatırım indirimini kullanabildiğinde vergi yükü şöyle olmaktadır¹³.

	Halka Açık A.Ş. Değil	Halka Açık A.Ş.
1. Mali Kar	100	100
2. Yatırım İndirimi	100	100
3. KV Matrahı(1-2)	-	-
4. Stopaj Matrahı	100	100
5. Stopaj	15	15
6. Fon Payı (6x0,10)	1,5	1,5
7. Toplam Yük	16,5	16,5

Bu basit Örnekteki kurumlar yatırım indirimi kullanmayarak normal şekilde KV ve Stopaj ödeseler di, karın tamamının dağıtıldığı varsayımıyla vergi yükleri sırasıyla 44,06 ve 36,70 olacaktır. Yedek akçeler ihmal edilmiştir.

¹² Hasan YALÇIN, *Yatırım İndirimi Uygulama Esasları*, İstanbul, Kılavuz Yayınları, 1996, s. 64.

¹³ Mehmet MAÇ ve Cemalettin TURAN, "Tüm Yönleriyle Yatırım İndirimi", *Vergi Dünyası*, Yıl 19, Sayı: 222, Aralık 1999, s. 4.

2.1. YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANACAK OLANLAR

Ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri yaptıkları yatırımlara isabet eden indirim tutarlarını G.V.K.'nun Ek. 2 nci maddesinde yazılı şartları yerine getirmek koşuluyla ilgili kazançlarından indirebilirler¹⁴.

G.V.K.'nun Ek. 2 nci maddesine göre ticari veya zirai kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri yatırım indiriminden yararlanabilirler. Bu itibarla ticari veya zirai gelir elde eden gelir vergisi mükellefleri dışındakilerin indirimden yararlanması mümkün değildir. Yatırım indiriminden yararlanacak mükellefler, dar mükellefiyete tabi olanlar da dahil şunlardır¹⁵.

Gelir vergisi mükelleflerinde ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen,¹⁶

- Gerçek Kişiler,
- Adi Ortaklıklar,
- Kolektif şirketler,
- Adi komandit Şirketler.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde,

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu müesseseleri
- İş ortaklıkları
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

2.2. Yatırım İndiriminden Yararlanma Şartları

Yatırım indiriminden yararlanma şartları şunlardır¹⁷;

- Yatırım İndiriminden kazancını bilanço esasına göre saptayan tam/dar mükellefiyete tabi gelir/ kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir.

¹⁴ YALÇIN, s . 65.

¹⁵ Hüsamettin BİÇER ve Gürol ÜREL, “Yatırım İndirimi”, **Vergi Dünyası**, Yıl 19. Sayı: 215, Temmuz 1999, s. 9.

¹⁶ Kazım YILMAZ, **Yatırım İndiriminde Endeksleme**, Ankara, Sirküler Rapor Yayınları 1999, s. 2.

¹⁷ İrfan SARIKAYA, “Yatırım ve Teşvik İşlemlerinin İzlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Temel Eğitim ve Staj Merkezi İzmir Şubesi Eğitim Seminerleri**, Sayı 8, Şubat 1999, s. 12.

- Yatırım indirimi, gelir vergisi mükellefleri açısından sadece ticari ve/veya zirai kazançları için geçerlidir.
- Yatırım Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektör ve konularda yapılmış olmalıdır.
- Yatırım tutarları belli tutarların üzerinde olmalıdır.

193 sayılı gelir vergisi Kanunu'nun Ek 2 nci maddesinde yer alan en az yatırım tutarları, ticari ve sınai yatırımlar için, 120.000.000.000 Lira'ya, zirai yatırımlar için 24.000.000.000 Lira'ya yükseltilmiştir¹⁸.

Yatırımın teşvik belgesine bağlanabilmesi için bağlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının;

- ◆ Gelişmiş yörelerde yapılacak yatırımlarda 600 Milyar Türk Lirası,
- ◆ Normal yörelerde yapılacak yatırımlarda 400 Milyar Türk Lirası,
- ◆ Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlarda 200 Milyar Türk Lirası

olması gerekmektedir.

Finansal kiralama şirketlerinin finansal kiralamaya konu teşvik belgesi müracaatlarında aranacak asgari sabit yatırım tutarı ise yukarıdaki fıkrada belirtilen miktarların % 25'i kadardır¹⁹.

- Hazine Müsteşarlığı'ndan teşvik belgesi alınmış olmalıdır.
- ◆ Belgesiz yatırım indiriminden sadece imalat sektörü (K.Ö.Y' ler dışında sadece küçük sanayi siteleri ve organize sanayi bölgelerinde yapılanlarda) ile tarım – hayvancılık alt sektörü yatırımları yararlanabilir. (G.V.K.G.T. 195)
- ◆ Belgesiz Yatırımın K.Ö.Y.' de en fazla 2 yıl, diğer yörelerde 1 yıl içinde tamamlanması gerekmektedir.
- ◆ Belgesiz yatırımlar endeksleme uygulamasından ve bir sonraki yıl muhtemel yatırım tutarı üzerinden indirim uygulamasından yararlanamaz²⁰.

2.2.1. Yatırım İndirimi Uygulanacak Kazançlar

Yatırım İndirimi uygulanacak kazançlar gelir ve kurumlar vergisi açısından incelenebilir.

¹⁸ RG.08.01.2000, 24254.

¹⁹ RG.18.02.2001, 24322.

²⁰ SARIKAYA, s. 12-13.

2.2.1.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından

Kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurum kazancıdır. Bu nedenle kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım indirimi uygulanacak kazançlarının tespitinde kazancın türü bakımından herhangi bir ayırım söz konusu değildir. Kurumlar vergisi mükellefleri uygulamaya hak kazandıkları yatırım indirimini kurumlar vergisi matrahından düşeceklerdir²¹.

Kurumlar vergisi mükellefleri, yatırım indirimi, kurumlar vergisine tabi bütün kazançlarına uygulayacaklardır. Gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi kazancın mahiyetine göre indirim uygulaması söz konusu değildir. İndirim bütün kurum kazancına uygulanacaktır²².

Geçmiş yıl zararları KVK'nun 14/7 maddesinde kurum kazancının tespitinde indirilecek gider olarak sayılmıştır. Bu nedenle kurumlar vergisi uygulaması açısından geçmiş yıl zararları bir gider unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurum kazancının tespitinde indirilmesi gerekmektedir²³.

Yatırım indirimi ise safi kurum kazancından indirilebilmektedir.

2.2.1.2. Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından

Yatırım indirimi gelir vergisi mükelleflerinin ticari veya zirai kazançlarına uygulanır. Bu kazançların yatırım indirimi uygulamasından yararlanabilmesi için bilanço esasına göre tespit edilmiş olması gerekmektedir²⁴.

İşletme hesabı esasına veya götürü usule göre hesaplanan kazançların niteliği ne olursa olsun bu uygulamadan yararlanamazlar. Ayrıca ticari ve zirai kazancın dışında kalan ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlar için yatırım indirimi uygulaması söz konusu olamaz.

Gelir vergisi uygulaması açısından öncelikli indirim hakkı yatırım indirimindedir. Gelir vergisi mükellefleri ticari veya zirai kazançlarından önce yatırım indirimini düşecekler ve geriye kazanç kalırsa bundan zarar mahsubunu yapacaklardır²⁵.

²¹ YALÇIN, s. 66.

²² Biçer ve ÜREL, s. 11.

²³ Şükrü KIZILOĞLU, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1996, s. 592.

²⁴ YALÇIN, s. 67-68.

²⁵ KIZILOĞLU, s. 592.

2.2.2. Yatırımın Teşvik Belgesine Bağlanması

Teşviklerle ilgili Bakanlar Kurulu Kararını ve buna göre yayımlanan tebliği esas alarak, yatırımlarda devlet yardımlarının amacı şöyle açıklanmıştır. “Kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler ile Avrupa Birliği normları ve uluslar arası anlaşmalara uygun olarak tasarrufları yatırımlara yönlendirmek suretiyle, katma değeri yüksek ileri ve uygun teknolojileri kullanarak bölgeler arası dengesizlikleri giderecek, istihdam yaratacak ve uluslararası rekabet gücü sağlayacak yatırımları desteklemektir.”²⁶

2.2.2.1. Yatırım Teşvik Belgesi Müracaat Mercii

Sabit yatırım tutarı 2 trilyon Türk Lirası'nın altındaki imalat ve tarımsal sanayi yatırımları için (Ek.1'de belirtilen yatırım türleri için), 31.07.2001 tarihine kadar, Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'ne, bu tarihten sonra ise yatırımın yapılacağı ildeki sanayi odalarına veya müsteşarlığın bağlı bulunduğu Devlet Bakanlığı tarafından yayımlanacak genelgede belirtilen diğer odalara yabancı sermaye ile ilgili yatırım müracaatları Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne, diğer yatırımlarla ilgili müracaatlar Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'ne yapılacaktır.²⁷

2.2.2.2. Yatırım Teşvik Belgesi İçin Müracaat Edebilecekler

Devletin destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan Yatırım Teşvik Belgesi için aşağıda sıralananlar başvurabilir²⁸.

- Hakiki Şahıslar ,
- Adi ortaklıklar,
- Sermaye şirketleri, (anonim, limited, eshamlı komandit şirketler)
- Kooperatifler,
- İş ortaklıkları,
- Kamu kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Dernekler,

²⁶ Selahattin TUNCER , “Yatırım Teşvikleriyle İlgili Yeni Düzenlemeler - I”, **Yaklaşım**, Yıl 9, Sayı: 100, Nisan 2001, s. 19.

²⁷ Arthur Andersen, Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. “Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ ”, 26.2.2001 Tarih ve YMM 200-S/1885-025 Sayılı Bilim Raporu.

²⁸ Bünyamin ÖZTÜRK ve Mehmet Emin Kaya, **Yatırımları Teşvik ve Yatırım Teşvik Belgesi**, İzmir, TÜRMÖB Yayınları, 2000, s. 15-16.

- Vakıflar,
- Yurt dışındaki yabancı sermaye şirketlerin Türkiye'deki şubeleri.

Kurulacak şirketler adına ve tamamlanmış yatırımlara ilişkin olarak teşvik belgesi düzenlenemez. Ancak, yabancı sermayeli yatırımlarda kurulacak anonim ve limited şirketler ile kurulacak şubeler için müracaat edilebilir. Yabancı sermayeli kuruluşların, gerçekleştirecekleri yatırımlar ile ilgili olarak müracaat safhasında ibraz edemedikleri belgeleri teşvik belgesinin düzenlenmesini müteakip belgenin geçerlilik süresi içerisinde kalmak şartıyla azami iki yıl içinde tamamlayıp müsteşarlığa ibraz etmeleri gerekir²⁹.

2.2.2.3. Teşvik Belgesi İçin Başvuru Yapılması

G.V.K.'nın Ek-2'nci maddesine göre yatırım teşvik belgesi için başvurunun yatırıma başlamadan önce yapılması gerekir. Yine aynı maddede, araştırma, plan, proje masrafları ile arazi temini hariç olmak üzere yatırımla ilgili her türlü harcamalar yatırıma başlandığının göstergesi olarak sayılmıştır³⁰.

Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı'nca müştereken belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, "yatırım teşvik belgesi" aranmaksızın yapılan yatırımlarda da yatırım indirimine konu olabilmektedir³¹.

2.2.2.4. Yatırım Teşvik Belgesine Bağlı Olmadan Yatırım İndiriminden Yararlanan Yatırımlar

Belli koşulların varlığı durumunda yatırım teşvik belgesine bağlı olmayan yatırımlar da yatırım indiriminden yararlanabilmektedir. Teşvik belgesine bağlı olmadan diğer koşulları da taşıdığı için yatırım indiriminden yararlanan yatırımlarda yatırım indirimi uygulanabilmesi için yatırım harcamasının yapılmış olması gerekir³².

Teşvik Belgesiz yatırımlarda;

- Peşin indirim uygulaması yapılamaz. Yatırım indirimi, harcamanın yapıldığı yıl kazancından başlayarak uygulanır.
- Endekslleme uygulaması yapılamaz.
- Proje maliyetinin, her yıl değişen alt ve üst sınırlar içinde kalan kısmına indirim uygulanır.

Proje maliyetlerinin alt ve üst sınırları şöyledir.

²⁹ RG.18.02.2001, 24322.

³⁰ BİÇER ve ÜREL, s. 12-13.

³¹ MAÇ ve TURAN, s. 5.

³² YILMAZ, s. 8-9.

	1999 için,	Milyar TL.
	Asgari	Azami
Ticari ve sınai yatırımlarda	: 25	50
Zirai Yatırımlarda (Hayvancılık)	: 5	10

Bu sınırların her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirilme oranında artırılarak uygulanacağı, ayrıca Bakanlar Kurulu'nun bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkili olduğu GVK.'nın mükerrer 123. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre 2000 yılında uygulanacak tutarlar bu hüküm kapsamında değişmiş olup asgari ve azami tutarlar sırasıyla ticari ve sınai yatırımlarda 38 ve 76 milyar, zirai (hayvancılık) yatırımlarda 7,5 ve 15 milyar olarak dikkate alınacaktır³³.

Teşvik belgesiz yatırımlarda özellikli durumlar şunlardır:

İmalat sektöründe yapılacak yatırımlarda, yalnızca ana üretimle ilgili yeni makine ve teçhizat harcamaları, teşvik belgesiz yatırım indiriminden yararlanabilir. Ayrıca, imalat sektörü ile ilgili yatırımların;

- Kalkınmada öncelikli yörelerde,
- Diğer bölgelerde ise, küçük sanayi siteleri ve organize sanayi bölgelerinde, yapılması gerekmektedir³⁴.

Teşvik belgesiz yatırım yapan mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için yatırım projesinde belirtilen bitiş tarihinden itibaren en geç iki ay içerisinde yatırımlarını tamamladıklarını, Ek 2 de yer alan "Yatırımın tamamlanmasına ilişkin bildirim formu"ndan iki adet düzenleyerek bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri zorunludur³⁵.

2.2.2.4.1. Yatırım Yapılacak Sektörler

Teşvik belgesiz yatırımlardan sadece³⁶;

- İmalat sektöründe yapılacak ana üretimle ilgili makine ve teçhizat harcamaları,
- Tarım hayvancılık alt sektöründe yapılacak yatırımlarda ise büyük ve küçükbaş hayvan barınaklarının inşası ile hayvansal ürünlerin değerlendirilmesinde kullanılacak makine ve teçhizat harcamaları ait olanlar yararlanabilir.

³³ MAÇ ve TURAN, s. 26-27.

³⁴ Şükrü KIZILOĞLU, "Teşvik Belgesiz Yatırım İndirimi Avantajı," Sabah Gazetesi, 08.05.2000.

³⁵ Ferhat FAHRAN, "Teşvik Belgesiz Yatırım İndirimine İlişkin Bir Vergi Mahkemesi Kararı ve Değerlendirmelerimiz", *Vergi Dünyası*, Yıl 20, Sayı: 234, Şubat 2001, s. 8.

³⁶ İlker KILINÇ, "Yatırım İndirimi", *Vergi Dünyası*, Yıl 20, Sayı:232, Aralık 2000, s. 226.

2.2.2.4.2. Yatırım Yapılacak Yörelere

Kalkınmada öncelikli yörelere ve diğer yörelere ve diğer yörelere küçük sanayi siteleri ve organize sanayi bölgelerinde yapılan imalat sektörü yatırımlarının, yatırım teşvik belgesiz olarak indirimden yararlanması imkan dahilinde bulunmaktadır.

2.2.2.4.3. Yatırım Cinsi

Teşvik belgesiz yapılacak yatırımın cinsi, Komple yeni yatırım olabileceği gibi tevsi, modernizasyon, darboğaz giderme, yenileme, kalite düzeltme ve bezeri şekilde olabilir.

2.2.2.4.4. Yatırım Süresi

Kalkınmada öncelikli yörelere yapılacak teşvik belgesiz yatırımların, vergi dairesine başvuru tarihinden itibaren 2 yıl, diğer yörelere yapılacak yatırımların ise 1 yıl içinde tamamlanmış olması gerekmektedir.

2.2.2.4.5. Yatırım İndirim Oranı

Teşvik belgesiz olarak yapılacak yatırımlara; yatırım projesinin vergi dairesine verildiği tarihte yürürlükte olan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile yatırım indirimi ile ilgili mevzuatta öngörölmüş yatırım indirim oranları uygulanır.

- Genel Olarak % 40
- Organize sanayi bölgelerinde % 100
- Kalkınmada öncelikli yörelere % 100
- Özel önem taşıyan sektörlerde yapılan yatırımlar için % 100

Ancak yatırım indirimi oranında yasal değişiklik yapılması halinde yeni azami ve asgari oranlar uygulanacaktır³⁷.

2.2.2.4.6. Teşvik Belgesiz Yatırımlarda Öngörölen Yatırım İndirimi

Öngörölen yatırım indirimi uygulaması, 1.1.1999 tarihinden sonra geçerli olan bir uygulamadır. Teşvik belgesiz yatırımlarda herhangi bir teşvik belgesi söz konusu olmadığı için, öngörölen yatırım indirimi uygulaması da söz konusu olmayacaktır³⁸.

³⁷ Fatih AKALIN, *Yatırımlarda Devlet Yardımı ve KOBİ'ler*, Ankara, Kılavuz Yayınları, 1995, s. 17.

³⁸ KILINÇ, s. 227-228.

2.2.2.4.7. Yatırımın Gerçekleşme Tutarı

Mükelleflerin yaptıkları yatırımlarını, yukarıda belirtilen en az yatırım tutarının altında gerçekleştirmeleri halinde yatırım indiriminden yararlanmaları mümkün değildir. Eğer azami yatırım tutarının üzerinde gerçekleşmişse, bu tutarın üzerinde yapılan yatırım harcamalarına yatırım indirimi uygulaması söz konusu değildir. Yatırımla ilgili harcamaların birden fazla takvim yılında yapılması halinde, yatırımın başlandığı takvim yılından sonraki yıllarda yapılan harcamalarda o yıl için belirlenen azami yatırım tutarları göz önünde bulundurulur. Ancak, yatırım indiriminden yararlanacak cari harcamaların yatırımın başlandığı yıldaki değere dönüştürülmüş tutarları toplamı, o yıl için belirlenen azami yatırım tutarını aşamaz.

2.2.2.4.8. Yatırım Tamamlandıktan Sonra Bildirim Zorunluluğu

Teşvik belgesiz yatırım yapan mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için yatırım projesinden belirtilen bitiş tarihinden itibaren en geç 2 ay içerisinde yatırımlarını tamamladıklarını, gösteren “Yatırımın Tamamlanmasına İlişkin Bildirim Formu” dan iki adet düzenleyerek vergi dairesine bildirmeleri zorunludur.

2.2.2.5. Yatırım Teşvik Belgesine Bağlı Yatırımlar

İktisaden gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını sağlamak ve gelişmiş olan ülkelerin gelişmelerini devam ettirmek için yatırım yapmaları zorunludur. Vergi politikası ile yatırım maliyetini ucuzlatmak, yatırıma harcanacak fonlar oluşturulmasına yardımcı olmak, yatırımdan sağlanacak kar olanaklarını artırmak, yatırımla üretilecek malları dış rekabete karşı korumak, çalışmayı olumlu yönde etkilemek suretiyle yatırımlar teşvik edilebilir ve geliştirilebilir³⁹.

Yatırım indirimi, aslında “yatırım teşvik belgesi” adlı bir belgeyle sağlanan desteklerden biridir. Hazine Müsteşarlığı tarafından verilen yatırım teşvik belgeleri girişimcilere genel olarak şu ayrıcalıkları sağlar; Yatırım indirimi, (İthal edilecek makineler için) ithalat gümrük vergisi muafiyeti, (yatırımlarla ilgili bütün işlemlerde) vergi, resim, harç istisnası ve (Yurt içinden satın alınacak makineler için) KDV iadesi⁴⁰.

Bir yatırımın teşvik belgesine bağlanabilmesi için, asgari sabit yatırım tutarının aşağıdaki sınırlar arasında olması gerekir⁴¹;

³⁹ Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 1994, s. 62.

⁴⁰ Ertuğ YAŞAR, “**Yargısız İnfaz**,” Yeniüzyıl Gazetesi, 20.03.1998.

⁴¹ Arthur Andersen Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. “Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”, 26.2.2001 Tarih ve YMM 200-S/1885-025 Sayılı Bilim Raporu.

- Kalkınmada öncelikli yörelerde gerçekleştirilecek yatırımlarda, 200 Milyar Türk Lirası
- Normal yörelerde gerçekleştirilecek yatırımlarda, 400 Milyar Türk Lirası,
- Gelişmiş yörelerde gerçekleştirilecek yatırımlarda, 600 Milyar Türk Lirası, olması gerekmektedir. Ancak, finansal kiralama şirketlerinin finansal kiralamaya konu teşvik belgesi müracaatlarında, yukarıdaki tutarların % 25'i asgari yatırım tutarı olarak dikkate alınacaktır.

Müşteşarlıkça teşvik belgeli yatırımlara sağlanacak destek unsurları şunlardır⁴²;

- Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası,
- Yatırım İndirimi,
- Katma Değer Vergisi İstisnası,
- Vergi Resim ve Harç İstisnası,
- Fon'dan Kredi Tahsisi.

2.2.2.5.1. 1.1.1999 Tarihinden Önce Alınan Teşvik Belgesine Bağlı Yatırımlar

1.1.1999 tarihinden önce alınan teşvik belgelerine bağlı yatırımlarda yatırım indiriminden yararlanılabilmesi için yatırımın hesap dönemi sonuna kadar yapılmış olması gerekmektedir. Yapılmayan yatırım için yatırım indiriminden yararlanılmaz⁴³.

4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 50 nci madde hükmüne göre 1.1.1999 tarihinden önce Yatırım Teşvik Belgesine bağlanan yatırımlar kapsamında gerek 1.1.1999'dan önce ve gerekse daha sonra yapılan harcamalar bakımından değişiklik yapılmadan önceki hükümler (Finansman Fonu uygulaması dahil) uygulanacaktır. Buna göre, elinde hem 1.1.1999'dan önce hem de daha sonra alınmış birden fazla Yatırım Teşvik Belgeleri bulunan mükellefler, eski belgeleri ile ilgili olarak değişiklikten önceki hükümleri, yeni belgeleri ile ilgili olarak değişiklikten sonraki hükümleri, bir süre bir arada uygulayacaklardır. Örneğin, bir taraftan 1.1.1999'dan önce alınmış bir Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında finansman fonu uygulaması yapılırken diğer taraftan 1.1.1999'dan sonra alınmış bir başka Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında peşin indirim uygulaması yapılabilecektir.

2.2.2.5.2. 1.1.1999 Tarihinden Sonra Alınan Teşvik Belgesine Bağlı Yatırımlar

1.1.1999 tarihinden sonra alınan Teşvik Belgesine bağlanan yatırım harcamalarında yatırım yapılmadan, beyannamenin verildiği dönemde

⁴² RG.18.02.2001, 24322.

⁴³ YILMAZ, s. 9.

yapılması öngörülen yatırım harcamaları için yatırım indirimi uygulanabilir. 1.1.1999 tarihinden sonra alınan teşvik belgesine dayanan yatırımlarda yatırım indirimi uygulanması için harcama yapılması beklenemez yatırım indirimi uygulamasına harcama yapılmadan başlanabilir. Bunun için öncelikle beyannamenin verildiği yılda yapılacak olan yatırım tutarı hesaplanır ve bu tutar üzerinden hesaplanan yatırım indirimi beyannamede uygulanır⁴⁴.

Şirketler 1999 yılında yatırım yapmaya karar verir ve bununla ilgili olarak da, Nisan ayı sonuna kadar Hazine Müsteşarlığı'ndan "Yatırım Teşvik Belgesi" alırsa, çok önemli bir vergi avantajı sağlayacaklar. 1999 yılında yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları üzerinden "geriye dönük" olarak yani 1998 yılı kazancı ile ilgili olarak "yatırım indirimi" avantajından yararlanabilecekler⁴⁵.

2.2.2.6. Yeminli Mali Müşavirlere Yapıtırlacak Tasdik

Yatırım indirimi ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri konular kapsamına alınmıştır. Mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, yatırım indirimi uygulamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Vergi dairelerince, yıllık beyannamelerin kabulü sırasında yatırım indirimi uygulayan mükelleflerden sözü edilen tasdik işlemi kapsayan tasdik raporları istenilecektir. Bu tasdik işlemi yaptırmayan ve tasdik raporunu ibraz etmeyen mükellefler, diğer şartları yerine getirmiş olsalar dahi yatırım indiriminden yararlandırılmayacaktır⁴⁶.

⁴⁴ YILMAZ, s. 10-11.

⁴⁵ Şükrü KIZILOĞ, "Şirketlere Çok Özel Avantajlar," Sabah Gazetesi, 15.04.1999.

⁴⁶ Yalçın, s. 72.