

YATIRIM İNDİRİMİNİN KAPSAMI AMACI KONUSU VE ŞARTLARI

.....


Birgül ÖĞÜLMÜŞ
Faruk MUTLU
Vergi Denetmen Yardımcıları

GİRİŞ

Yatırım indirimi konusuna girmeden önce kısaca yatırım ve önemi hakkında bir tanımlama yapalım.

Bir ülke ekonomisinin üretken gücünü müteşebbis, emek, teknoloji, nakdi sermaye gibi üretim faktörleriyle birlikte o ülkenin sahip olduğu "Sabit Sermaye Stoku" belirler. Fabrika, atelye gibi üretime doğrudan katkıda bulunan tesisler, baraj yol, köprü, sulama şebekesi gibi altyapı tesisleri ve okul hastahane, sağlık ocağı gibi sosyal alt yapı tesisleri sabit sermaye stokunu oluşturur. Bunlar birçok dönem üretime yardımcı olurlar.

Yatırım, söz konusu sabit sermaye stokuna yapılan ilavelerdir. Böylece üretim kapasitesi genişletilerek üretim artırılır ve büyüme gerçekleşir.

Yatırım ve Ekonomik Büyüme İlişkisi

Bir ülkenin milli gelirinde meydana gelen artışa genel olarak büyüme adı verilir. Yatırımlarda bir artış meydana geldiği zaman, gelirden de çarpan etkisiyle belli bir artış meydana gelir. Yatırımların yani ülkenin sermaye stokunun, hasılaya oranı **Sermaye-Hasıla Katsayısı**'nı verir.

Sermaye hasıla katsayısının bilinmesi ekonomik politika açısından çok önemli bir fonksiyon görür. Örneğin; Sermaye-Hasıla Katsayısı 3 ise bunun anlamı, bir birimlik gelir artışı yaratabilmek için 3 birimlik sermaye artışının gerekli olduğudur. Eğer ekonomide % 7'lik bir büyüme hızı gerçekleştirilmek isteniyorsa, $3 \times 7 = 21$ birimlik yatırım artışı gerçekleşmelidir. Dolayısıyla tasarruflarında bu ölçüde artırılması zorunludur. Ekonomik büyümenin hızlı gerçekleşmesi sağlıklı kaynaklara dayanan yatırımların yapılmasıyla doğrudan ilişkilidir.

İşletmelerin yatırım kararlarını pek çok faktör belirler. Bunların başında işletmenin amaçları ve politikaları gelir. Satış tahmini, üretim biçimi, risk ve belirsizlik, rakip işletmelerin davranışları, zaman, enflasyonist fiat değişimleri, vergiler ve teşvik tedbirleri yatırımları etkileyen ekonomik faktörlerdir.

Yukarıda kısaca önemi belirtilmeye çalışılan yatırımların özendirilmesi amacıyla her ülkede değişik teşvikler uygulanmaktadır. Ülkemizde de yatırımlar için uygulanacak teşvikler her yıl yayımlanan "Teşvik Kararnameleri" ile belirlenmektedir. Teşvik tedbirleri ülkenin ekonomik ve sosyal kalkınması için yıllık programlar ve beş yıllık kalkınma planlarıyla belirlenen hedeflere ulaşılmasına özellikle özel sektörün katkısının sağlanması, girişimcilerin yatırım, ihracat vb. iktisadi faaliyetlerde bulunma arzu ve isteklerinin güçlendirilmesi, bu faaliyetlerin belirlenen hedeflere ve ülke ihtiyaçlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi için gerekli yönlendirmelerin yapılması gibi amaçlarla devletin kullandığı önemli ve etkili araçlardır.

HDTM'ca Yayımlanan 93/4000 Sayılı Kararnameye Göre Şu Anda Uygulanan Teşvik Tedbirleri Şunlardır

- Gümrük Muafiyeti ve/veya İthalat Rejimi Kararına İstinaden İthalat,
- Yatırım indirimi,
- Teşvik Kredileri,
- Yatırım Finansman Fonundan Faydalanma,
- Vergi, Resim ve Harç İstisnası,

- Bina İnşaat Harcı İstisnası,
- KDV ertelemesi,
- Teşvik primi,
- SSK Primi, Konut Edindirme Yardımı, Tasarrufu Teşvik Kesintisi İadesi,
- Enerji Teşviki,
- İlave İstihdam Teşviki.

Yatırımların Kârlılığı Analizi

İşletmeler yatırım kararları alırken;

- a) Gelir - Maliyet karşılaştırması,
- b) Vergisiz gelir - vergili gelir karşılaştırması,
- c) Risk karşılaştırması yaparlar.

Eğer teşvik tedbirleri yatırım mallarının fiyatını düşürücü bir nitelikteyse yatırımın kârlılığı artacak ve karar vermek kolaylaşacaktır. Yatırımın maliyetini düşüren vergi teşviklerinden en başta gelenleri,

- Gümrük vergi ve resimlerinde tam veya kısmi muafiyet,
- Gümrük vergi ve resimlerinde taksitlendirme,
- Gümrük vergi ve resim oranlarının değiştirilmesi,
- Yatırım indirimi.

Yatırım İndirimi Yatırımın Maliyetini Nasıl Düşürür

Girişimci bir taraftan yaptığı sabit yatırımlar için amortisman ayırıp bunu gider yazarak gelirini düşük gösterecek, diğer taraftan aynı yatırımlar için kabul edilen yatırım indirimi oranında vergi matrahına indirim uygulayacaktır. Böylece vergiye tabi bir gelir elde eden yatırımcılara, yatırım indirimi yoluyla başlangıçtaki maliyetinin bir kısmı geri verilmiş olacaktır.

Örnek : Yatırım indirimi oranı % 30 olan bir mükellef geliri nedeniyle % 25 oranında vergiye tabi ise $0.30 \times 0.25 = \% 7,5$ oranında yatırım ma-

liyeti azalmaktadır. Eğer yatırım indirimi % 40 ve mükellefin tabi olduğu vergi oranı % 55 ise $0.40 \times 0.55 = \% 22$ oranında yatırımın maliyeti azalmaktadır. Görüldüğü üzere yatırım indirimi oranı ve vergi oranı yükseldikçe maliyetdeki azalmada o kadar büyük olmaktadır. Buna göre yatırım kararı alınırken, mümkün olduğunca çok gelir getirecek projeleri seçmek ve yatırımlarında indirim oranları yüksek olan alanlara yapmak yatırımın başlangıç maliyetini oldukça düşürecektir.

I- YATIRIM İNDİRİMİNİN KAPSAMI AMACI VE KONUSU

A- KAPSAMI VE AMACI

Yatırım indirimi ilk defa 193 sayılı G.V.K.'na 19.2.1963 tarih ve 202 sayılı kanun ile eklenen 8. bölüm hükümleri ile, 5422 sayılı K.V.K.'nın ise 8'inci maddesinin son fıkrasını değiştiren 18.2.1963 tarih ve 199 sayılı kanunlar ile mevzuatımıza girmiştir.

Yatırım indirimi ülkemizin ekonomik kalkınmasını sağlamak amacı ile özel sektörde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kalkınma planına uygun ve yıllık programlarda yer alan yatırımlarını teşvik eden bir vergi istisna rejimidir. Özel sektörün, kalkınma planına uygun olarak gerçekleştireceği yatırımların belli bir miktarına eşit kazancı, gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek bu amacın gerçekleştirilmesi düşünülmüştür.

Yatırım indirimi işletmelerin her çeşit yatırımları için uygulanmamaktadır. Yatırımın GVK'nda aranılan koşullara uygun olması ve bu uygunluğun da Devlet idaresince tesbit edilmiş olması gerekir.

Yatırım indirimi ile çeşitli yönlerden yaratılabilecek etkiler şöyle sıralanabilir.

- Yatırımların sektörler ve bölgeler itibariyle yönlendirilmesi,
- Daha fazla yatırım yapılması,
- Özellikle ülke ekonomisinin ihtiyaç duyduğu alanlara yatırım yapılması,
- Yatırımların belirli büyüklüklerde gerçekleştirilmesi,
- İstihdam olanaklarının artırılması,

- Kurumlaşmanın sağlanması,
- Düzenli bir muhasebe sisteminin yerleştirilmesi.

B) YATIRIM İNDİRİMİNİN KONUSU

Yatırım indirimine, kaynağı ne olursa olsun GVK Ek 2'nci maddesinde yazılı şartlara haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan,

- Binalar,
- Makinalar,
- Tesisat,
- Araç,

- ve benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder.

GVK'nun yatırım indirimine ilişkin ek 3'üncü maddesi daha önce "Kaynak Esasına" dayanıyordu. Yani, yapılan yatırımların öz sermayeden karşılanan kısmına indirim uygulanıyor, öz sermaye dışındaki kaynaklardan karşılanan yatırımlar ise indirimden yararlanamıyordu. Adı geçen kanunun ilgili maddesinde yapılan değişiklik ile "Harcama Esası" getirilmiş ve kaynağı ne olursa olsun yukarıda belirtilen aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedellerinin indirimden yararlanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunun Ek 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre,

- Personel Lojmanları İnşası ve Tefrişi,
- Arazi ve Arsa Tedariki,
- Yedek Parça Temini,

- Esas Proje Dışında Münferit Tesisat, Makine, Araç Mübayaası İçin Yapılan Harcamalar,

- İnşa Edilmiş Olarak veya İnşa Halinde Satın Alınan Binaların Satın Alma Bedeli,

üzerinden yatırım indirimi uygulanamayacağı açıkça hükme bağlanmıştır.

1- Sabit Kıymetler:**a) Binalar:**

İnşa suretiyle edinilmiş olan binalar yatırım indiriminden yararlandırılır. İnşa edilmiş veya inşa halinde satın alınmış binalar Teşvik Belgesinde yer alsa bile indirimden yararlanamaz. Daha önce indirim kapsamında olan personel lojmanları ve inşa edilmiş olarak satın alınan bina bedelleri 2361 sayılı Kanunla indirim kapsamından çıkarılmıştır. Gerekçesi ise, halihazırda yapılmış olan bir yatırım için sonradan teşvik olmayacağı, ancak ödül olacağı, personel lojmanlarının ise yatırımın amacıyla doğrudan ilgili görülmemiş olmasıdır. GVK'nun Ek 3. maddesinde indirimden yararlanacak aktif kıymetler "bina, makine, tesisat, araç vb." olarak belirtilmiştir. Yatırımın amacıyla sıkı ve doğrudan ilişkisinin var olması koşulu ile yollar, parklar köprüler kuyular gibi sabit değerlerinde yatırım indiriminden yararlanabileceği vurgulanmıştır.

b) Makineler

İster satın alma veya ithal, isterse imal suretiyle edinilsin maliyet bedeli üzerinden indirimin konusuna girer.

c) Tesisat

Amortisman uygulamasıyla ilgili VUK tebliğlerinde tesisler esas olarak;

- Bahçeler, parklar,
- Su, kanalizasyon,
- Aydınlatma, ısıtma, soğutma,
- Telefon,
- Yangın söndürme, yükleme ve boşaltma,

şeklinde belirtilmiştir. Bunlar esas itibariyle projeye dahil olmak ve ön-görülen amaçla doğrudan ilişkisi olmak kaydıyla indirimden yararlandırılacaktır.

d) Araçlar ve Benzerleri

Araç deyimi geniş kapsamlı ve genel bir kavramdır. Kastedilen araçlar, esas projeye dahil edilmiş bulunan ve yatırımın üretim işlemiyle doğrudan ilgili olan araçlardır. Araç kapsamı içinde kalan demirbaş, mefruşat ve mobilyanın indirimden yararlanıp yararlanamayacağı konusu tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı'nın bu konu ile ilgili 30.11.1976 tarih ve 227463-1589 sayılı bir muktezasında bu araçların üretimle sıkı ve doğrudan bir ilişkisi olmadığından indirimden yararlanamayacağı belirtilmiştir. Aynı konuda Danıştay 13. Dairesinin 1.10.1975 tarih ve E 1974/1987 K 1975/2813 sayılı kararında yatırımın üretkenliğini artıran hesap makinesi, yazı makinesi, telefon tesisatı gibi araçların indirimden yararlandırılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Birbiriyle çelişkili gibi görünen her iki kararın ortak noktası yatırımın amacının gerçekleşmesi ile bu araçlar arasında doğrudan ve sıkı bir ilişkinin kabul edilmiş olmasıdır. Bu nedenle her aracın ilgili bulunduğu yatırım ile ilişkisinin araştırılması gerekir. Örn. Bir turistik otelin veya bir yolcu gemisinin mobilya ve mefruşat için yaptığı harcamalar indirimden yararlanabileceği halde bir iplik fabrikasının kuruluşu sırasında yapılan mobilya ve mefruşat giderleri indirim uygulaması dışında kalır.

Yukarıda sıkça değinilen "esas proje" deyiminin neyi ifade ettiği konusunda herhangi bir tanımlamaya rastlanılmamıştır. Ancak teşvik belgesinde ve fizibilite raporunda yer alan yatırım unsurlarını kapsadığı sonucuna varılmıştır.

e) Taşıma Araçları

Daha önceden yatırım indiriminden yararlanan kıymetler arasında sayılan taşıt araçları 2361 sayılı kanunla kapsam dışı bırakılmıştır. Ancak taşıma araçları yukarıda değinilen araç kapsamı içinde ele alınmakta ve yatırım konusu ile doğrudan ilişkisi varsa indirimden yararlandırılmaktadır. (Örn. Taşımacılık firmasının satın aldığı kamyonlar)

2- Yatırım İndiriminden Yararlanamayacağı Kanun Hükmüne Bağlanmış Harcamalar

Arazi ve Arsa Tedariki, Yedek Parça Temini

GVK'un Ek 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında bu tür harcamalara indirim uygulanmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır. Ancak, 2361 sayılı

kanundan önce Danıştay'ın aksi görüşte kararları bulunmakta ve bu uygulamada tartışmalara yol açmaktaydı.

2361 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra arsa bedelinin indirimden yararlanamayacağı açıkca belirtilmiş olduğundan artık binanın indirime tabi tutulacak maliyet bedelinden arsa değerinin düşülmesi gerektiği tartışmasızdır.

GVK'nun Ek 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yedek parça temini için yapılan harcamalara yatırım indiriminin uygulanmayacağı açık olarak belirtilmiştir. Uygulamada bazen yedek parçanın belirlenmesinde güçlükler doğduğu anlaşılmaktadır. Bu gibi durumlarda en uygun yol Makina Mühendisleri Odasından görüş almaktır.

3- Yatırımla İlgili Yapılan Diğer Harcamalar

a) İnşa ve İmal Giderleri

Yatırım unsurunu oluşturan aktif değerlerden bir kısmı (Özellikle bina ve tesisler) genellikle yatırımcı tarafından imal ve inşa suretiyle meydana getirilirler. Bu durumda aktif değerlerin maliyeti VUK'nun ilgili hükümlerine göre hesaplanır. VUK'nun 271'nci maddesine göre "İnşa edilen binalar ve gemiler ile imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer" denilmektedir. bu şekilde hesaplanan satın alma bedeli indirim kapsamına giren bir yatırım unsuru olur.

b) Finansman Giderleri

Yatırımlarda kullanılan kredi faizlerinin yatırım maliyetine dahil edilen kısmı indirimden yararlanır. VUK'nun 163 sıra nolu Genel Tebliğinde, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yolu ile itfa edilmek üzere maliyete eklenmesi gerektiği, işletme dönemine ait olanların ise ilgili yılda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesi konusunda mükelleflerin serbest oldukları açıkca ortaya konmuştur. Buradan hareketle kuruluştan sonraki faizlerin maliyete eklense bile yatırım indiriminden yararlanamayacağı anlaşılmaktadır.

Bunun yanında ithal sırasında tahakkuk eden gümrük vergi ve re-

simlerin taksidde bağlanan kısmı da yatırımın bir maliyet unsuru olduğundan indirimden yararlanabilecektir. Gümrük muafiyeti söz konusu ise (Ödenecek herhangi bir maliyet unsuru olmadığından) toplam yatırım tutarından yararlanılan muafiyet indirilecektir.

c) Kur Farkları

VUK'nun 262. ve 270. maddelerine göre yatırım konusu iktisadi kıymetlere ilişkin döviz borçlarının TL. değerinde meydana gelen artış olan kur farklarının yatırım dönemi sonuna kadar tahakkuk eden kısmının yatırım maliyetine eklenmesi gerekir. Yatırım tamamlandıktan sonra ödenen kur farkları yatırımın maliyetine eklenerek amortismanına tabi tutulsa bile indirimden yararlanamaz.

d) İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri

VUK'nun 282'nci maddesinde kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler şeklinde tanımlanmıştır.

İlk tesis ve taazzuv giderleri GVK'nun Ek 3'üncü maddesinde indirimden yararlanacak aktif kıymetler arasında sayılmadığı gibi, ismi sayılan iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine de dahil edilemediklerinden yatırım indiriminden yararlanamazlar (Teşvik Belgesinde yer alsa dahi)

e) Montaj ve Taşıma Giderleri

Diğer yatırım harcamaları içinde değil, fakat sabit yatırım tutarına dahil kıymetler bölümünde onların bir unsuru olarak indirim konusu yapılması gerekir.

f) Gayrimaddi Haklar

Gayrimaddi bir hakkın maliyete dahil edilmeyip aktifleştirilmesi olayına uygulamada rastlamak pek mümkün olmamaktadır. Gayrimaddi hakkın yatırımla ilgili bir aktif değer olarak bilançoda gösterilmesi ile ilgili Danıştay'ın bir kararında "Verimliliği artırıcı bir girişim için yabancı bir firmaya ödenen lisans ücretinin indirimden yararlanacağı" görüşü benimsenmiştir.

II- YATIRIM İNDİRİMİNİN ŞARTLARI

Yatırım indirimi uygulaması proje bazında yapılır. Bunun için ilgili projenin Teşvik Uygulama Dairesi'ne (şimdiki hali Genel Müdürlük) verilerek gerekli Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesinin alınması gerekir. Yatırım indiriminin şartları GVK'un Ek 2'nci maddesinde ayrı ayrı sayılmıştır. Bu şartlardan herhangi birinin eksik olması durumunda indirimden yararlanılamaz. Yatırımcıya teşvik belgesinin verilmesi, söz konusu şartların yerine getirildiğinin bir göstergesidir.

GVK'nun Ek 2'nci maddesinde belirtilen şartlar şunlardır:

A) YATIRIM İNDİRİMİNİN UYGULANACAĞI TİCARİ VE ZİRAİ KAZANCIN BİLANÇO ESASINA GÖRE TESBİT EDİLMİŞ OLMASI

Bilindiği gibi GVK'na göre gerçek usulde vergiye tabi olan ticari ve zirai kazanç elde eden mükellefler, kazançlarını "Bilanço veya İşletme Hesabı Esası"na göre tesbit ederler. Kurumlar vergisi mükellefleri de kazançlarını VUK'nun 177/4. maddesi uyarınca "Bilanço Esasına" göre tesbit etmek zorundadırlar. Yatırım indirimi uygulamasında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarını bilanço esasında tesbit etmeleri gerektiği konusu yatırım indiriminin takip edilme zorunluluğundan doğmaktadır. İndirimin kanun hükümlerine göre yapılıp yapılmadığını takip edebilmek için yatırımla ilgili sarfiyat, her yılın kârından düşülen indirim miktarı vb. unsurların ticari defterlerde gösterilmesi gerekir. İşletme defterinin bünyesi bu tür bilgileri gösterebilecek kapasitede olmadığından, kazançlarını bu deftere dayanarak tesbit edenler hakkında indirim yapma hakkı tanınmamıştır.

B) YAPILAN YATIRIMIN DPT'NİN HAZIRLADIĞI KALKINMA PLANLARINA UYGUN OLMASI

Ekonomik kalkınmanın temel şartı yatırım hacmini artırmak ve yatırımdan azami sosyal faydayı sağlamaktır. Bu bakımdan yatırımların bir planlama anlayış ve esası dahilinde yapılmış olması gerekir. Bu itibarla özel sektöre ait yatırımların DPT'nca hazırlanan kalkınma planlarına uygun olması zorunlu görülmüştür.

1993 yılı programına göre DPT Müsteşarlığı tarafından Teşvik Belgesine bağlanabilecek yatırım projeleri, toplam sabit yatırım tutarı itibarıyla;

- Kalkınmada öncelikli yöre yatırımlarında,
- Bilgisayar yazılım şirketlerince yapılan yatırımlarda,
- Turizm yatırım belgesine haiz turizm yatırımlarında,
- Konfeksiyon yatırımlarında,
- Tevsi, modernizasyon, tamamlama vb. yatırımlarda 1 milyar TL.

Yöre farkı gözetilmeksizin;

- Finansal Kiralama Şirketlerinin Teşvik Belgesine esas teşkil edecek yatırım projelerinde,
- Üretime yönelik olmayan ve sadece çevre kirliliğini önlemeye dönük olan yatırımlarda,

- Araştırma ve geliştirtirmeye yönelik yatırımlarda,

250 milyon TL.

- Diğer yöre ve yatırım konuları ile ekonomik ölçeğin üzerindeki tevsi ve entegrasyon yatırımlarında 5 milyar TL. olarak asgari yatırım tutarları belirtilmiştir.

Kalkınma planlarının uygulanması DPT'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca onaylanan yıllık program kararlarıyla yürütülmektedir. Yapılacak yatırımın kalkınma planlarına uygunluğunun kabulü için, yıllık programlarda teşvik edilen alanlarda yer alması gerekir. Aksi takdirde indirimden yararlanılamaz.

Genel olarak tüm ülkeler ekonomik ve toplumsal yapılarının gerek duyduğu konuları hem teşvik ederler, hem de yönlendirirler. Ülkemizde gelişen ve değişen ekonomik yapısına ve hedeflerine uygun konuları, bilinen teşvik araçları ile desteklemekte ve yönlendirmektedir. Bu yapılırken yatırımın konusuna, kapasitesine, tekniğine, istihdam ve ödemeler dengesine etki ve katkısına dikkat edilmektedir.

Teşvik edilmesine gerek görülmeyen yatırım konuları genellikle ileri teknolojiye dayanmayan, ülkenin istihdam ve ödemeler dengesine önemli katkıları bulunmayan yatırımlardır.

Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak her türlü yatırımlar teşvik tedbirlerinden yararlanabilir. Diğer yörelerdeki ise her yıl Bakanlar Kurulunca belirlenir.

Bir yatırım açısından kalkınma planı ve yıllık programlara uygunluk, yatırımın başlangıç yılı itibariyle aranır. Yatırımın devam ettiği sonraki yıllarda konu itibariyle teşvik kapsamı dışına çıkarılmış olması indirimden yararlanmaya engel değildir.

C) YATIRIMLARIN BELLİ HEDEFLERİ GERÇEKLEŞTİRECEK NİTELİKTE OLMASI

Yatırım indiriminden yararlanacak yatırımlar, üretimi genişletmeye, verimliliği artırmaya, ihracatı geliştirmeye, ürün ve mamüllerin kalitesini iyileştirmeye, enerji tasarrufunu sağlamaya, kültür seviyesini yükseltmeye, ilmi ve teknik araştırmaları geliştirmeye, çalışma güvenliğini sağlamaya ve yabancı turist gelmesini kolaylaştırmaya yönelik olmalıdır.

D) EN AZ YATIRIM TUTARI

Yatırım indirimi bakımından zorunlu görülen diğer bir şart yapılan yatırımın belli bir miktardan az olmamasıdır. Amaç ciddi ve büyük çaptaki yatırımları teşvik etmektir. Asgari tutarlar GVK'nun Ek 2'nci maddesinde belirtilmiştir. Aynı kanunun mükerrer 123'üncü maddesi Bakanlar Kurulu'na bu tutarları 5 katına kadar artırma yetkisi vermiştir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini kullanmadığı yıllarda bir takvim yılı için uygulanacak artış VUK'nunda belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre yapılacaktır. (GVK Geçici Md. 123)

1993 program Kararnamesi Eki'nin (Yatırımların ve Döviz Kazandırıcı Hizmetlerin Teşviki ve Yönlendirilmesine Ait Esaslar'ın) 1'inci maddesinde tesbit edilen en az sabit yatırım tutarları ise yukarıda (II/B Bölümünde) belirtilmiştir. Belirtilen bu tutarlardan daha az olan yatırımlar indirimden yararlanamazlar.

Görüldüğü üzere iki ayrı asgari had söz konusudur. Uygulamada HDTM'nın yıllık program kararnameleri ile belirlediği tutarlar G.V.K.'na göre tesbit edilen tutarlardan yüksektir. Bu durumda teşvik belgesi almak,

dolayısıyla yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için yapılacak olan yatırımların, HDTM'ca belirlenen asgari hadleri aşması gerektiği sonucu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

E) İZİN ve ONAY KOŞULU

Yatırıma başlamadan önce DPT'na (Şu anki uygulama HDTM'na) başvurularak Teşvik Belgesi'nin alınmış olması gerekmektedir. Aynı zamanda vizelerin zamanında yaptırılmış olması bir diğer şarttır.

Teşvik belgesi, yapılacak yatırımla ilgili başvurunun gerekli belgeler, plan ve projelerle birlikte DPT'na yapılması üzerine ve bu kuruluşun incelemesi sonucunda verilir. Bu konulara Teşvik Belgesi ile ilgili yapılacak açıklamalarda ayrıntılı olarak değinilecektir. Bu arada kısaca yatırıma başlama ve tamamlama kavramlarını açıklayacak olursak; G.V.K.'nın Ek 2'nci maddesinin 5 nolu bendinde yatırıma başlamanın tanımı yapılmıştır. Buna göre "araştırma, plan ve proje masrafları ile arazi temini için yapılan giderler hariç olmak üzere yatırımla ilgili her türlü harcamalar yatırıma başladığını gösterir."

HDTM'nin 93/2 sayılı tebliğinin 6'ncı maddesine göre ise; "proje yapmak, şirket kurmak, arsa almak yatırıma başlama sayılmaz. Yatırıma başladığının kabul edilebilmesi için yatırımın büyüklüğü ile orantılı olarak su ve elektrik temin etme, arsa düzenleme, inşaat yapma gibi harcamaların makul ölçülerde olması gerekir."

Yatırımın tamamlanması ise işletmenin faaliyet konusuna geçmiş olmasını ifade eder. Bu konu Müsteşarlıkça 6 aylık süreler itibariyle takip edilmekte, yatırım tamamlandığında ekspertiz yapılarak yatırımın teşvik belgesinde öngörülen koşullarla tamamlandığı durumu tescile bağlanmaktadır.

F) YATIRIMIN TASDİK EDİLMİŞ BULUNAN ŞARTLAR VE SÜRELER DAHİLİNDE YAPILMIŞ OLMASI

Teşvik Belgesinde yatırıma başlama tarihi ile tamamlanması gereken tarih belirtilir. Yatırıma başlamada esas olan belgede yazılı olan tarihtir. Yatırıma başlanması herhangi bir nedenle gecikirse bu gecikme için vize alınması gerekir. Ancak söz konusu gecikmenin makul süreler içinde kal-

ması gerekir. GVK'nun Ek 2'nci maddesinin 6 nolu bendinde "Tasdik edilen şartlarda meydana gelecek değişikliklerin ve sürelerde doğabilecek gecikmenin vukuundan itibaren 1 ay içinde DPT'na bildirilmesi ve onayının alınması şarttır. DPT iktisadi ve teknik zaruretlerle veya mücbir sebeplerden ileri gelen değişiklik ve gecikmeleri kabul edebilir." hükmü mevcuttur.

Zamanında müracaatda bulunulmaması ya da değişiklik ve gecikmelerin kabul edilmemesi halinde evvelce yapılan tasdik hükümsüz olur. Bu durumda teşvik belgesiyle tanınan ve yararlandırılan teşviklerin usulünce geri alınması gerekir.

DPT'nca verilen Teşvik Belgesinin ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından onanmasına gerek duyulmamaktadır. Bununla birlikte bilgi verilmesi gereği aranmaktadır. GVK'un Ek 2'nci maddesinin 6 no'lu bendinde DPT'in vereceği Teşvik Belgesinin bir örneğinin Maliye Bakanlığı'na gönderileceği ayrıca, söz konusu belgedeki vize ve iptallerin de ayrıca bildirileceği hüküm altına alınmıştır.

Yatırım indiriminden yararlanmak için teşvik belgesinin noterden onaylı 3 örneğinin belgenin alındığı tarihten itibaren 1 ay içinde Bakanlığa gönderilmesi ayrıca uygulama koşulu olarak aranmaktadır. Yine vize ve değişikliklerde 1 ay içinde bildirilecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1 - Mehmet ŞAHİN, "Yatırım ve Proje Değerlemesi" AÖF Yayınları, No: 4, Eskişehir, 1990.
- 2 - 1993 Yılı Yatırımları Teşvik Mevzuatı, HDTM Yayınları.
- 3 - Şükrü KIZILOT, "Gelir Vergisi ve Uygulaması" Savaş Yayınları, Ankara, 1989.