

# ÖZEL ÖNEM TAŞIYAN SEKTÖR TANIMINDA YAPILAN SINIRLAMAMIN VE BUNA BAĞLI ORAN DEĞİŞİKLİĞİNİN ESKİ TEŞVİK BELGELERİNE UYGULANIP UYGULANAMAYACAĞI TARTIŞMASI

## I- GİRİŞ :

Bilindiği üzere Yatırım indirimi müessesesi Gelir Vergisi Kanununun Ek 1 ile Ek 6. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Adı geçen Kanunun "Yatırım İndiriminin Konusu ve Nispeti" başlığını taşıyan Ek:3. maddesinin beşinci fıkrasında yatırım indirimi oranını maddede belirtilen kıstasları gözeterek yeniden tespit etme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu' da bu yetki doğrultusunda aldığı 2000 / 1821<sup>1</sup> Sayılı kararla aynı madde gereğince % 100 oranında yatırım indirimi oranından yararlanan "**Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımı**" kavramını yeniden tanımlamış ve hangi yatırımların bu kapsamda olduğu tek tek sayılmıştır.

Yapılan bu düzenlemeye paralel olarak daha önce yaptıkları yatırımlar "**Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımı**" sayılan mükelleflerin, 2000 / 1821 sayılı BKK ile yapılan bu değişiklik sonrası yaptıkları yatırımların bu tanımlama dışında kalması sonucunda, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının yayım tarihi olan 18.01.2001 tarihinden sonra yapacakları yatırım harcamalarına hangi oranın uygulanacağı konusunda farklı değerlendirmeler ve görüş farklılıkları ortaya çıkmış, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Hazine Müsteşarlığına yazmış olduğu 12.04.2002 tarihli bir yazı ile de bu tereddütler farklı bir boyut kazanmıştır.

Bu yazımızın konusunu da söz konusu sorunun detaylı bir şekilde ortaya konmasına ve uygulamada ortaya çıkan farklı görüşlere yönelik açıklamalar oluşturmaktadır.

## II- YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINDA "ÖZEL ÖNEM TAŞIYAN SEKTÖR KAVRAMI " VE DOĞURDUĞU SONUÇLAR :

Gelir Vergisi Kanununun "Yatırım İndiriminin Konusu ve Nispeti" başlığını taşıyan Ek:3. maddesinin beşinci fıkrasında "Yatırım indirimi oranı, yatırım tutarının %40'ıdır. Bakanlar Kurulu, bu oranı kalkınma planı ve yıllık programlarda **özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlar için %100'e**, 250 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirasını aşan sınıai yatırımlarda %200' e kadar artırmaya veya kanuni orandan az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu oran, organize sanayi bölgelerinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde %100 olarak uygulanır." hükmüne yer verildikten sonra, izleyen son fıkrası hükmünde de "Bakanlar Kurulunca tespit edilen yeni oranlar, Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazete' de yayımlandığı tarihten itibaren yapılan harcamalara uygulanır" denilmiştir.

Yukarıdaki maddenin uygulaması açısından "**Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımı**" kavramından, 1998/10755 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde gelişmiş ve normal yörelerde yapılan tüm yatırımlar anlaşılırken "Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Karar" başlıklı 2000/ 1821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "**Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımı**" kavramını yeniden tanımlamış ve hangi yatırımların bu kapsamda olduğu tek tek sayılmıştır. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının " Yatırım İndirimi " başlıklı 8/d maddesine göre aşağıdaki yatırımlar yöre farkı ( Normal Yöre, Gelişmiş Yöre vb. ) gözetilmeksizin özel önem taşıyan sektör yatırımı olarak kabul edilecektir.

- Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin (KOBİ) yatırımları,
- Ar-Ge Yatırımları,
- Çevre korumaya yönelik yatırımlar,

<sup>1</sup> 2000 / 1821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 18.01.2001 tarih ve 24291 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

- Teknopark ve Teknoparklarda yapılacak yatırımlar,
- Enerji dahil alt yapı yatırımları,
- Bilim Teknoloji Yüksek Kurulu veya Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu tarafından belirlenen öncelikli teknoloji alanında yapılacak yatırımlar,
- Elektronik Sanayi yatırımları,
- Gemi ve Yat inşa yatırımları,
- Tersane Yatırımları,
- Uçak ve helikopter yatırımları,
- Eğitim yatırımları,
- Sağlık yatırımları,
- Turizm yatırımları,
- Maden istihracına yönelik yatırımlar,
- Bilişim Teknolojisi yatırımları,
- Yazılım geliştirme yatırımları,
- Genel amaçlı rehabilitasyon merkezleri ve huzurevleri yatırımları,
- Bölgesel gelişmeye yönelik yatırımlar,
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca belirlenen küçük sanayi siteleri ile küçük sanayi sitelerinden oluşan organize küçük sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlar,
- İleri teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek, vergi gelirleri ve istihdam artırıcı özelliklerden en az birini içeren ve sabit yatırım tutarı 50 Milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirası üzerindeki yatırımlar,

Bu çerçevede yukarıda sayılan özel önem taşıyan sektör yatırımları için uygulanacak yatırım indirimi oranları ise aynı maddenin son fıkrasında aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

a)- Yukarıda yöre farkı gözetilmeksizin sayılan özel önem taşıyan sektör yatırımları için bütün yörelerde % 100,

b)- Normal yörelerde yapılacak diğer yatırımlar için % 60 olarak uygulanacaktır.

Bütün bu açıklamalarımız çerçevesinde yatırım indirimi oranları karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tablodaki gibi şekillenmiştir.

Yatırımın Türü	ESKİ ORAN	YENİ ORAN
a)- Gelişmiş yörelerde yapılacak "Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımları" dışındaki yatırımlar için ;	%100	%40
b)- Normal Yörelerde yapılacak Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımları" dışındaki yatırımlar için ;	%100	%60
c)- "Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımları" olarak ismen sayılanlar için yöre farkı gözetilmeksizin ;	%100	%100
d)- Organize Sanayi Bölgeleri ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde yapılacak yatırımlar için ;	%100	%100
e)- Uluslararası rekabet gücü kazandıracak, yüksek teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek, vergi gelirleri ve istihdam artırıcı özelliklerden en az ikisini içeren 250 Milyon ABD Doları karşılığı TL' sını aşan sınıai yatırımlar için ;	%200	%200

### III- 2000 / 1821 SAYILI BKK SONRASINDA MÜKELLEFLERİN YARARLANACAĞI YATIRIM İNDİRİMİ ORANININ TESPİTİNE İLİŞKİN TEREDDÜTLER:

Yazımızın II. Bölümünde yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 2000 / 1821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı öncesinde gelişmiş ve normal yörelerde yapılan yatırımların tümü “Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımı” kabul edilirken, söz konusu kararname ile yapılan değişiklikle sadece bu kararnamenin 8/d maddesinde sayılan yatırımlar, özel önem taşıyan sektör yatırımları olarak ismen sayılmak suretiyle sınırlandırılmıştır. Bu şekilde daha önce “Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımı” olduğundan hareketle % 100 oranında yatırım indirimi uygulanan yatırım harcamalarının bir kısmının gelişmiş yörelerde % 40, normal yörelerde ise % 60 oranında yatırım indiriminden yararlanabilmesi imkanı kalmıştır.

**Bu değişiklik “ Söz konusu Özel Önem Taşıyan Sektör tanımında yapılan değişikliğinin kapsamına 2000 / 1821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yayım tarihinden önce alınmış yatırım teşvik belgelerine istinaden yapılan yatırımlarda girecek midir? Bir başka deyişle, yapılan yeni düzenleme ile yatırım konuları Özel Önem Taşıyan Sektör yatırımları içinde sayılmayan mükellefler yatırım teşvik belgesinde yer alan indirim oranından ( % 100 ) faydalanmaya devam edebilecekler mi, yoksa, içinde buldukları yöreye göre; yeni oranlardan mı ( % 40 veya % 60 ) yararlanabileceklerdir ?** sorusunu da gündeme getirmektedir

Bu sorunun cevabına geçmeden önce öncelikle 2000 / 1821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 18.01.2001 tarihinde yürürlüğe girmiş ve aradan bu kadar süre geçmişken bu sorunun neden bugün ortaya çıktığını açıklayalım. Yakın zamana kadar Hazine Müsteşarlığının uygulamasına göre, 18.01.2001 tarihinden önce alınmış olan teşvik belgeleri kapsamında yapılacak harcamalara BKK Kararı ile değişmeden önceki oran ( % 100 ), ancak teşvik belgesine ilave bir takım harcama unsurlarının eklenmesi durumunda, sadece sonradan (18.01.2001 tarihinden sonra ) eklenen bu kısım için yeni oranlar ( gelişmiş yöreler için % 40, normal yöreler için ise % 60 ) uygulanmaktaydı.

Bu kapsamdaki mükelleflerin bir kısmının ilave yatırım harcamaları için yeni oran uygulanmasına da itiraz ederek Hazine Müsteşarlığı nezdinde girişimlerde bulunması üzerine, Hazine Müsteşarlığı konuyu bir yazı ile Maliye Bakanlığı'na sorma gereği duymuştur. Maliye Bakanlığı' da verdiği 12.04.2002 tarihli cevapta <sup>2</sup> ; Gelir Vergisi Kanununun “Yatırım İndiriminin Konusu ve Nispeti” başlığını taşıyan Ek:3. maddesinin beş ve altıncı fıkraları hükümlerine atfen,

*“Bu yasal düzenlemeler çerçevesinde, özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde uygulanan yatırım indirimi oranının Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilmesi halinde, yeni oran özel önem taşıyan sektörlerde verilen bütün teşvik belgeleri kapsamında Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihten itibaren yapılan harcamalara uygulanacaktır.*

*Teşvik belgesinin veriliş tarihine bağlı olarak farklı oranlar uygulanması mümkün değildir. Bu konuda düzenleme yapılabilmesi için, Bakanlar Kuruluna veya Maliye Bakanlığına verilmiş bir yetki bulunmamaktadır.*

*Bununla birlikte, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar’ da, özel önem taşıyan sektör tanımında yapılan değişikliklerin, daha önceki kararlar kapsamında özel önem taşıyan sektör yatırımı olarak teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için geçerli olup olmayacağı hususunun teşvik mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği.” Şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.*

<sup>2</sup> “ Yatırım İndirimi Uygulamasında Son Dakika Sorunları ” Price Waterhouse Coopers, Vergi Bülteni 2002/61

Görüldüğü üzere; Maliye Bakanlığı yazısında özetle; Teşvik belgesinin veriliş tarihine bağlı olarak farklı oranlar uygulanmasının mümkün olmadığını ve özel önem taşıyan sektör tanımında yapılan değişikliklerin özel önem taşıyan sektör yatırımı olarak teşvik belgesine bağlanan eski yatırımlar için geçerli olup olamayacağı hususunun teşvik mevzuatı çerçevesinde Hazine Müsteşarlığınca değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Konuya ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun Ek:3. maddesinin **“Bakanlar Kurulunca tespit edilen yeni oranlar, Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazete’ de yayımlandığı tarihten itibaren yapılan harcamalara uygulanır”** şeklindeki altıncı fıkrası hükmüne bakıldığında Bakanlığın görüşü son derece yerindedir .

Maliye Bakanlığı'nın Hazine Müsteşarlığı' na yazmış olduğu söz konusu yazı neticesinde uygulamada önemli tereddütler doğmuş ve özellikle özel önem taşıyan sektör yatırımı olarak 2000 / 1821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı öncesinde teşvik belgesine bağlanan ve % 100 oranında yatırım indiriminden yararlanan ancak yeni durumda bu kapsamda bulunmayan mükelleflerin yatırımları dolayısıyla, **hem 2001 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanacağı yatırım indirimi oranı tartışmalı hale gelmiş ve hem de 2001 yılında üçer aylık geçici vergi dönemleri itibariyle yararlandıkları % 100 oranındaki yatırım indirimleri nedeniyle cezalı tarhiyata uğrama ihtimalleri doğmuştur.**

Hatta bu durumdaki bir çok firma ihtirazi kayıtlarla kurumlar vergisi beyannamesi vermeyi ve konuyu yargıya götürmeyi düşünmeye başlamıştır. Diğer bir yönüyle % 100 yatırım indiriminden yararlanacağı varsayımıyla yatırım yapan ve nakit dengelerini buna göre kuran firmaların, geriye dönük olarak düşünülen bu düzenleme ile yaptıkları hesaplamalarda büyük sapmalar meydana gelmiştir.

Bütün bu tartışma ve tereddütler sonucunda, Maliye Bakanlığı yazısının *“...Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar’ da, özel önem taşıyan sektör tanımında yapılan değişikliklerin, daha önceki kararlar kapsamında özel önem taşıyan sektör yatırımı olarak teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için geçerli olup olamayacağı hususunun teşvik mevzuatı çerçevesinde ( Hazine Müsteşarlığınca ) değerlendirilmesi gerektiği ”* yönündeki son bölümü doğrultusunda da konu Hazine Müsteşarlığı yetkililerince gözden geçirilmiştir. Söz konusu tereddütler, Hazine Müsteşarlığı Teşvik Uygulama Genel Müdürü Turhan SERDENGEÇTİ 'nin konuya getirdiği **“ 18.01.2001 öncesi yürürlükte olan 1998/10755 sayılı kararın 7. maddesi gereği, normal ve gelişmiş yörelerde yapılan yatırımların yatırım indirimi açısından özel önem taşıyan sektör yatırımı sayılacağını, bu nedenle de 2000/1821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da özel önem taşıyan sektör yatırımları için yatırım indirimi oranlarında bir indirim öngörülmediğinden eskiden olduğu gibi % 100 oranında yatırım indirimi uygulanmaya devam edileceği ”**<sup>3</sup> şeklindeki açıklamayla büyük ölçüde giderilmiştir.

Nitekim tartışmaların temelini oluşturan 2000/1821 Sayılı B.K.K.' nın 15. maddesinde yer alan **“Daha önceki yıl kayıtlarına göre teşvik belgesine bağlanan yatırımlarla ilgili uygulamalara, teşvik belgesinin istinat ettiği karar ile diğer ilgili Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen hükümler çerçevesinde devam olunacağı”** şeklindeki hükümde bu açıklamaya paralel niteliktedir.

Sonuç olarak; yazımızda yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde, 2000/1821 Sayılı B.K.K. yapılan düzenleme sadece 18.01.2001 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri için geçerli olup, bu tarihten önce alınan teşvik belgelerine istinaden yapılan yatırımları bağlamamaktadır. Bu durumda 18.01.2001 tarihinden önce alınan yatırım teşvik belgesinde yapılacak olan yatırım **özel önem taşıyan sektör yatırımı** olarak tasdik edilmiş

<sup>3</sup> “ Yatırım İndirimi Konusunda Sevindirici Gelişme ” Price Waterhouse Coopers, Vergi Bülteni 2002/62

ise, söz konusu belgeye istinaden yapılan tüm yatırım harcamaları ister bu tarihten önce isterse bu tarihten sonra yapılmış olsun % 100 oranında yatırım indirimine tabi olacaktır.

#### **IV- SONUÇ :**

Bakanlar Kurulunun vermiş olduğu 2000 / 1821 sayılı Kararla "Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımı" tanımı değiştirilmiş ve bu değişikliğe paralel olarak daha önce alınmış teşvik belgelerine istinaden "Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımı" kapsamında % 100 oranında yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin değişiklik sonrası da bu orandan yararlanıp yararlanamayacağı sorunu ortaya çıkmıştır.

Yazımızda yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde, kanaatimizce 18.01.2001 tarihinden önce alınan yatırım teşvik belgesinde yapılacak olan yatırımın türü **özel önem taşıyan sektör yatırımı** olarak tasdik edilmiş ise, söz konusu belgeye istinaden yapılan tüm yatırım harcamaları ister bu tarihten önce isterse bu tarihten sonra yapılmış olsun % 100 oranında yatırım indirimine tabi olmaya devam edecektir.

**ADRES: Ankara Defterdarlığı  
Hükümet Meydanı  
Ulus- ANKARA**

**A. Murat YILDIZ  
Gelirler Kontrolörü  
Ankara Defterdar Yrd. V.**

**TEL : 0.312. 312 27 48  
0.312. 310 54 03**

**FAX : 0.312. 309 22 18**

**E-MAİL: amuratyildiz@ixir.com**