

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRKİYE’DE VERGİ TEŞVİK ÖNLEMLERİ, MAHİYETİ
VE ETKİNLİĞİ**

İlhami DÜRÜS

2501020203

Tez Danışmanı Yard.Doç.Dr.Elif SONSUZOĞLU

İstanbul 2005

ÖZ

Bu çalışmada ülkemizde uygulanan vergi teşvik politikasının etkinliği özellikle yatırımların artırılabilmesi yönünden incelenmiştir. Ülkemiz yatırım teşvik politikaları içerisinde vergi teşvik tedbirlerinin önemli bir ağırlığı bulunduğundan dolayı teşvik politikasının başarılarını ve başarısızlıklarını görebilmek için vergi teşvik politikalarının etkinliği hususunun irdelenmesi şarttır.

Ancak bir teşvik önleminin herhangi bir yatırıma olan etkisini belirleyebilmek için iktisadi, mali ve hukuki boyutu olan bir sorunu güncel ve piyasaya dönük bir araştırma ile ortaya koymak gerekmektedir. Bu hal çok bilinmeyenli bir denklemi çözmek ile eşdeğer olduğundan, çalışmada teşvik sisteminin tümünü ele alan bir yaklaşımla irdelene uygun görülmüştür. Bu durum teşvik tedbirlerinin her birinin tek tek ele alınıp işletmeler üzerindeki etkisini ortaya koyan bir çalışma ile tamamlanmış olacaktır.

ABSTRACT

In this study, the efficiency of tax incentives policies applied in our country from the point of increasing investments is analyzed. In order to determine the effect of incentives over investment the problem which has economic, fiscal, legal sides has to be determined with a survey.

This case is like a solution of an equity with multi unknown parameters. In this study an approach, which evaluate the aggregate incentive system has been suitable. This situation, each incentive measures will be examined with a study the effect of this over corporations will be completed.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı; vergi teşvik politikasının ne olduğu, sistemin ülkemizde ne şekilde yapılandırıldığı ve kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmediği, gerçekleştiriyor ise bunun sebeplerinin neler olabileceği hususunu irdeleyerek bir bütün olarak vergi teşvik sisteminin etkinliğini ortaya koymaktır.

Etkinlik hususunu irdeleme aşamasında, teşvik sistemimizin önemli sıkıntılarından bir tanesi olan takip ve değerlendirme süreçlerinin bulunmayışı, bu nedenle de somut ve rakamsal verilere ulaşamaması önemli bir engel olarak karşımıza çıkmıştır. Bunun iki temel sebebi vardır. İlki, vergi teşvikleri ile ilgili rakamsal veri toplama faaliyetinin, konunun mahiyetinden gereği, zor oluşudur. İkincisi, konuyla ilgili araştırmaya yönelik bir çalışmanın hem pek çok kurumla koordineli ve uzun bir çalışmayı gerektirmesi hem de konu ile ilgili yapılan çalışma sayısının az ve de birbiri ile tutarsız oluşudur. Çalışmada bu tür kaynaklardan faydalanılmış; ancak rakamsal örnekler vermemeyi, tutarsızlığın çalışmalar arası farklı amaçların güdülüyor olmasından kaynaklanması sebebiyle tercih ettik. Bununla birlikte birebir rakamsal örnekler verememenin çalışmada ulaştığımız sonuçları, vergi teşviklerinin mükellef kitlesinin genişliğinden dolayı, değiştirmeyecektir. Çalışmada karşılaşılan bir diğer sıkıntı da, vergi teşvikleri konusunu bütünsel bir yaklaşımla ve ülkemiz koşullarını dikkate alan çalışma sayısının az oluşudur.

Bilindiği üzere vergileme gerek hukuki gerekse iktisadi yönden hemen herkesi etkileyen bir disiplindir. Bu nedenle vergilemenin hukuki boyutundan, vergileme ilkelerine ve vergilemenin iktisadi hayat üzerindeki etkilerine kadar pek çok çalışma mevcuttur. Ancak bir tür negatif vergi diyeceğimiz vergi teşviklerinin ülkemiz gerçeklerini göz önüne almak kaydı ile hukuki ve iktisadi yönden etkileri ne yazık ki yeterince ortaya konulmamıştır.

Çalışmada katkıları bulunan ve çalışmalarımda yön göstericiliğini esirgemeyen danışmanım Doç. Dr. Elif SONSUZOGLU'na teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZ/ ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1
BÖLÜM I – TEŞVİK KAVRAMI, TEORİK TEMELLERİ VE VERGİ TEŞVİK POLİTİKASI	
1.1. Teşvik Kavramı Ve Teorik Temelleri.....	3
1.1.1. Teşvik Kavramı	3
1.1.2. Ekonomik Amaçlı (Yatırım) Teşvikler	4
1.1.3. Teşviklerin Teorik çerçevesi	6
1.1.3.1. İktisadi Kuramlara Göre Teşvik Politikaları	7
1.1.3.2. Devletin Ekonomiye Müdahalesinin Teorik Temelleri.....	12
1.1.4. Teşvik Politikasının Ekonomik Gerekçeleri.....	14
1.1.5. Vergi Teşviklerinde Son Durum	16
1.2. Yatırım Teşvik Politikaları İçerisinde Vergi Teşvik Politikası.....	18
1.2.1. Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri	18
1.2.2. Vergi Teşvik Politikasının Mahiyeti ve Amaçları.....	20
1.2.2.1. Vergi Teşvik Politikasının Tanım ve Niteliği	21
1.2.2.2. Vergi Teşvik Politikasının Amaçları	21

1.2.2.2.1. Tasarrufların Artırılabilmesi.....	22
1.2.2.2.2. Yatırımların Artırılabilmesi.....	23
1.2.3. Vergi Teşvik Politikasının Başarısı.....	23
1.2.3.1. Vergi Teşviklerinin Maliyeti.....	27
1.2.3.2. Etkin Bir Vergi Teşvik Politikası İçin Ön Koşullar	32
1.2.3.3. Etkin Bir Vergi Teşvik Politikasının Temel İlkeleri	34
1.3. Teşvik Sistemine Genel Bakış Ve Sınıflandırma	37
1.3.1. Türkiye'deki Vergi Teşvik Politikasının Sınıflandırılması.....	40
1.3.2. Vergi Teşvik Sistemimizin Hukuki Dayanakları	41
1.4. Teşvikleri Sınırlandıran Uluslar arası Anlaşmalar.....	43
1.4.1. GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) Düzenlemeleri.....	43
1.4.2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri	49
1.4.3. Gümrük Birliği Düzenlemeleri.....	52
BÖLÜM II – TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ TEŞVİK ÖNLEMLERİ	
2.1. Türkiye'deki Genel Yatırım Teşvik Mevzuatı.....	57
2.1.1 Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası	60
2.1.2. Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Alımı ve İthalinde KDV İstisnası.....	61
2.1.3. Yatırım İndirimi Uygulaması	63
2.1.4. Vergi, Resim ve Harç İstisnası.....	74
2.2 Bölgelerarası Dengesizlikleri Gidermeye Yönelik Teşvikler.....	75

2.2.1. Türkiye'deki Bölgesel Teşvik Tedbirleri Uygulamasının Gelişimi.....	76
2.2.2. 5084 Sayılı Kanun 'un Mahiyeti.....	77
2.2.2.1. Kanun'un Kapsamı	78
2.2.2.2. Vergi ve Sigorta Primi Teşvikleri	78
2.2.3. 4325 Sayılı Kanun Uygulaması.....	83
2.2.3.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Teşviki.....	83
2.2.4. 5350 Sayılı Kanun ile 5084 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklik.....	86
2.2.4.1. Uygulama Kapsamının Genişletilmesi	87
2.2.4.2. Vergisel Teşviklerin Durumu	87
2.3. Yönetmelik Ve Teknolojik Teşvikler	87
2.3.1. Serbest Bölgeler	88
2.3.1.1. Serbest Bölgelerin Kurulmasındaki ve İşletilmesindeki Temel Amaçlar ve İşlevleri.....	90
2.3.1.2. Serbest Bölgelere Tanınan Vergisel Teşviklerin Mahiyeti	900
2.3.1.2.1. Değişiklik Öncesi Durum.....	991
2.3.1.2.1.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnası.....	991
2.3.1.2.1.2. KDV İstisnası	92
2.3.1.2.1.3. Diğer Vergi, Resim ve Harçlar İstisnaları	9393
2.3.1.2.2. 5084 Sayılı Kanun Sonrası Mevcut Durum	93
2.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan Teşvikler	97
2.3.2.1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Amacı ve Mahiyeti.....	98
2.3.2.2. Yeni Düzenleme Sonrası Kanun'un Uygulanması	99
2.3.2.3. Uygulamalar Arasındaki Farklılıklar ve Benzerlikler	101
2.3.3. AR-GE Harcamalarına Tanınan Vergi Teşviki	103

2.3.3.1. AR-GE Vergi Ertelemesi.....	103
2.3.3.2. AR-GE İndirimi.....	105
2.4. İhracatı Teşvik Edici Vergi Önlemleri	109
2.4.1. İhracat Teşviklerinin Tarihsel Gelişimi.....	110110
2.4.2. Ülkemizde İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri	113113
2.4.2.1. İhracatta Vergi, Resim ve Harç İstisnası	113
2.4.2.2. Dahilde İşleme Rejimi.....	115
2.4.2.2.1 Şartlı Muafiyet Sistemi.....	116
2.4.2.2.2. Geri Ödeme Sistemi	116
2.4.2.3. Yurtdışı İnşaat, Onarma ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna.....	117
2.4.2.4. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde Tecil - Terkin.....	118
2.4.2.5. İhraç Kaydı ile Yapılan Mal Teslimlerinde Tecil - Terkin	119
2.5. İşletmelerde Kurumlaşmayı Sağlayan Müesseseler.....	120
2.5.1. Enflasyon Ve İşletmelere Vermiş Olduğu Zararlar.....	121
2.5.1.1 Enflasyonun İşletmelere Verdiği Zararlar	122
2.5.1.1.1. İşletmelerin Vergisel Teşvik ve Avantajlardan Yeterince Faydalanamaması	122
2.5.1.1.2. Enflasyonun İşletmelerin Vergi Yüğü Üzerindeki Etkileri ve Karar Alma Sürecini Bozarak Yatırımları Engellemeesi.....	123
2.5.1.1.2.1. Enflasyonun Bilanço Üstündeki Etkileri.....	124
2.5.1.1.2.2. Enflasyonun Gelir Tablosu Üstündeki Etkileri	126
2.5.1.1.2.3. Enflasyonun Yatırımlar Üstündeki Etkileri.....	126
2.5.2. Vergi Kanunlarında İşletmeleri Enflasyona Karşı Koruyan Müesseseler ve Eleştirisi	128

2.5.2.1. 5024 Sayılı Yasa ile Enflasyon Düzeltmesine Neden Gerek Vardır?	130
2.5.3. 5024 Sayılı Yasa ile Getirilen Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması.....	131
2.5.3.1. Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Getiriliş Sebebi	131
2.5.3.2. Enflasyon Düzeltmesinin Kapsamı	133
2.5.3.3. Enflasyon Düzeltmesinin Uygulanma Şartları	133
2.5.3.4. Enflasyon Düzeltmesinin Uygulanışı	134
2.5.4. Diğer Müesseseler	135
2.5.4.1. Yeniden Değerleme	135
2.5.4.2. Hızlandırılmış (Azalan Bakiyeli) Amortisman Uygulaması	136
2.5.4.2.1. Hızlandırılmış Amortisman Usulünün Uygulanışı.....	137
2.5.4.3. Gayrimenkul ve İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazanca İlişkin İstisna	138
2.5.4.3.1. İstisnanın Mahiyeti ve Kapsamı	139
2.5.4.3.2. İstisnaya Konu Kıymetler.....	140
2.5.4.3.3. İstisna Uygulamanın Şartları	141
2.5.4.3.4. Diğer Vergi Kanunlarında Getirilen İstisnalar	142
2.5.4.4. Yenileme Fonu	143
2.5.4.5. Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayırma	146
2.5.4.6. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	147
2.5.4.7. Zarar İndirimi	149

BÖLÜM III – TÜRK VERGİ TEŞVİK SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Teşvik Sisteminin Etkinliği	151
--	-----

3.1.1. Yatırım Teşvik Önlemlerinin Etkinliği	152
3.1.1.1. Gümrük Muafiyeti	156
3.1.1.2. Yatırım indirimi	157
3.1.1.3. KDV İstisnası	160
3.1.1.4. Vergi, Resim ve Harç İstisnası	161
3.1.2. Bölgesel Dengesizliklerin Giderilmesine Yönelik Teşvik Önlemlerinin Etkinliği	161
3.1.3. Yönetmelik ve Teknolojik Teşvik Önlemlerinin Etkinliği	167
3.1.3.1. Serbest Bölgeler	167
3.1.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri	171
3.1.3.3. AR-GE Vergi İndirimi	174
3.1.4. İhracat Teşvik Önlemlerinin Etkinliği	177
3.1.5. İşletmelerde Kurumlaşmayı Sağlayan Önlemlerin Etkinliği	179
3.2. Ülkemizdeki Vergi Teşvik Tedbirlerinin Etkinliğini Azaltan Unsurlar	180
3.2.1. Ülkemizdeki Uygun Olmayan Yatırım Ortamı	180
3.2.2. Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları	182
3.2.3. Teşvik Sisteminin Yaygın ve Genel Bir Uygulamaya Dönüştürülmesi ..	183
3.2.4. Teşvik Sisteminin Ağırlıklı Olarak Vergi Teşviklerine Dayandırılması.	186
3.2.5. Teşvik Uygulamalarının Zor ve Yavaş Oluşu	187
3.2.6. Sistemin Esneklik ve Şeffaflıktan Yoksun Oluşu	189
3.2.7. Teşvik Sisteminin Tasarımındaki Eksiklikler	190
3.2.8. Siyasal Lobicilik Faaliyetleri	193
SONUÇ	194
KAYNAKÇA	199

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo No	Tablo Adı	<u>Sayfa</u>
ŞEKİL 1:	Vergi Teşviklerinin Yatırımlara Etkisi	20
TABLO 1:	5084 Sayılı Kanun Kapsamına Dahil İller	78
TABLO 2:	YTB'lerinin Yıllar itibari ile Belge Sayısı Cinsinden Sektörlere Göre Dağılımı	152
TABLO 3:	YTB'lerinin Yıllar İtibari ile Toplam Yatırım Cinsinden Sektörlere Göre Dağılımı (milyar TL)	153
TABLO 4:	YTB'lerine İstinaden Yapılan Sabit Sermaye Yatırımlarının Yıllar itibari ile Sektörler Bazında Oransal Dağılımı	153
TABLO 5:	KÖY'lere Verilen YTB'lerin Toplam Belge Sayısı ve Yatırım Tutarları İçerisindeki Payı	154
TABLO 6:	YTB'lerinin Yıllar itibari ile Bölgeler Bazında Dağılımı (toplam sabit yatırımlara oranla)	155
TABLO 7:	YTB'lerinin Yıllar İtibari ile Toplam İstihdam Cinsinden Sektörlere Göre Dağılımı (kişi)	156
TABLO 8:	Makine- Tehçizat İthalatının Toplam İthalat İçerisindeki Payı (milyon \$)	157
TABLO 9:	Teşvik Belgeli Yatırımlarda KÖY'lerin Belge Adedi Cinsinden Payı	162
TABLO 10:	AR-GE Harcamaları ile ilgili Karşılaştırmalı Tablo	171
TABLO 11:	Ülkemizde AR-GE Harcamalarının Durumunu Gösterir Tablo	172
TABLO 12:	AR-GE Vergi Ertelemesinden Yararlanan Mükellef Sayısı ve Harcama Tutan	174
TABLO 13:	Türkiye'de Yıllar itibari ile İhracatın İthalatın Karşılama Oranı	178
TABLO 14:	Türkiye İhracatının Dünya İhracatı İçindeki Payı	179
TABLO 15:	Yıllar itibari ile Ülkemiz Yatırım-Tasarruf Dengesi	181
TABLO 16:	Teşvik Belgeli Yatırımların Özel Sektör Sabit Sermaye Yatırımları İçerisindeki Payı	184

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
age	Adı geçen eser
Agm	Adı geçen makale
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
Bs	Basım
Bsk	Baskı
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C	Cilt
DFİF	Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
DİE	Devlet İstatistik Enstitüsü
DİİB	Dahilde İşleme İzin Belgesi
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DTM	Dış Ticaret Müsteşarlığı
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
DVK	Damga Vergisi Kanunu
GATT	Gümrük Tarifeleri Genel Anlaşması
GKİB	Geçici Kabul İzin Belgesi
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HK	Harçlar Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KKDP	Kaynak Kullanımı Destekleme Primi
KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletmeler
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
OHAL	Olağanüstü Hal
OKK	Ortaklık Konseyi Kararı
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	Sayfa
SSK	Sosyal Sigortalar Kanunu
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TÜFE	Tüketici Fiyat Endeksi
TGBK	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UÇO	Uyuşmazlık Çözüm Organı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTB	Yatırım Teşvik Belgesi

GİRİŞ

Günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra olmak üzere, dünya üretiminden ve dünya ticaretinden daha fazla pay alabilmek için kalkınma çabalarında kıyasıya bir yarış içerisindeyler. Bu nedenle ülkeler iktisadi büyüme ve kalkınmayı sağlamak üzere tasarruflarını, sermaye birikimini ve yatırımlarını artırmak üzere ekonomik ve mali politikalarını bu hedef doğrultusunda yapılandırmaktadırlar.

1980'li yılların sonuna kadar büyüme misyonu devlet ağırlıklı olarak devam ettirilmiş ise de, sürekli genişlemeci politika izlenmesinin yarattığı sıkıntılar misyonun, özel sektör ağırlıklı olarak devam ettirilmesi gereğini ön plana çıkarmıştır. Bugün için devletler, bir yandan kalkınma planları ile uzun vadeli olarak sermaye birikim sürecine doğrudan veya dolaylı olarak katkıda bulunmaya çalışırken; bir yandan da devletin yönlendiricilik fonksiyonu gereği, özel sektöre de belirli hedefler koymakta ve bu hedeflerin gerçekleşebilmesi için birtakım kaynak transferleri, kurumsal ve hukuki imkânlar sağlamaktadır. İşte devletin ekonomi içerisindeki payının artırılması yerine, yine kamusal imkânların kullanılarak özel sektörün ekonomi içerisindeki payının artırılması için başvuru çözümleri; teşvik politikalarıdır.

Teşvik politikalarının diğer ekonomik ve mali politikalara nazaran iktisadi hayatın her ayrıntısını kapsayabilmek gibi önemli bir üstünlüğü vardır. Ancak her politikada olduğu gibi kaynak, planlama ve etkinlik sorunları teşvik politikaları için de, hatta mahiyeti sebebiyle daha fazla nispete, geçerlidir.

Vergi teşvik politikaları teşvik politikalarının önemli bir bileşeni olup, sıkça başvuru bir tedbirdir. Devlet kamusal harcamaların finansmanını sağlamak üzere hukuki cebirle karşılıksız olarak elde ettiği vergi gelirlerini belirli usul ve şekillerde almaktan vazgeçerek yatırım hacminin artırılması, yatırım bileşenin sermaye lehine değiştirilmesi, istihdam sorunlarının çözümü, döviz gelirlerinin artırılması ve bölgesel dengesizliklerin giderilmesi maksadıyla yatırımların karlılığını artırmayı,

işletmelerin finansman imkanlarını ve risk alma eğilimini etkileyerek özel sektör yatırımlarına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.

Vergi teşvik tedbirlerinin teşvik sistemimiz içerisindeki ağırlığı nedeniyle, bir bütün olarak teşvik politikasının başarısını ortaya koyabilmek için, vergi teşviklerinin etkinliği hususunun ortaya konulma gereksinimi vardır. Bu nedenle de çalışmada Türk vergi teşvik sisteminin genel teşvik sistemi içerisindeki yeri ve etkinliğinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Üç bölümden oluşan çalışmanın ilk kısmında teşvik olgusu ele alınacaktır. Bu amaçla teşvik politikasının ne olduğu, teşvik politikası hakkında çeşitli ekollerin yaklaşımları ele alınarak günümüzde teşvik politikalarının uygulanma sebepleri irdelenmeye çalışılacaktır. Ardından vergi teşvik politikası ele alınacak ve etkin bir teşvik politikasının uygulanabilmesi için dikkat edilmesi gereken unsurlar irdelenerek ülkemizdeki vergi teşvik tedbirlerinin sınıflandırılmasına çalışılacaktır. Bölümün sonunda dünya ülkelerinin çoğunluğundan oluşan GATT düzenlemesinin, Avrupa Birliği'nin ve ülkemizin taraf olduğu Gümrük Birliği müessesinin teşvik olgusuna karşı bakış açısı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın ikinci kısımda sistematik bir şekilde ülkemizdeki vergi teşvik tedbirleri ele alınacak ve bu tedbirlerin vergi ve diğer mevzuatlardaki düzenlemeleri açıklanmaya çalışılarak uygulamanın mahiyeti ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın üçüncü kısımda ülkemizde uygulanan vergi teşvik tedbirlerinin etkinliği hususu irdelenecek ve bu bağlamda ülkemizde uygulanan teşvik tedbirlerinin teşvik sistemi içerisindeki görece önemi ile teşvik sistemindeki etkinliği veya ne derecede etkinsiz olduğu açıklanmaya çalışılacaktır. Her bir tedbirin tek tek etkinliği ortaya konulduktan sonra da ülkemiz vergi teşvik sisteminin başarılı olmasını engelleyen faktörler kapsamlı bir biçimde açıklanmaya çalışılacak, böylece uygulamaların sıhhati irdelenecektir.

BÖLÜM 1

TEŞVİK KAVRAMI, TEORİK TEMELLERİ VE VERGİ TEŞVİK POLİTİKASI

1.1. TEŞVİK KAVRAMI VE TEORİK TEMELLERİ

1.1.1. Teşvik Kavramı

Literatürde teşvik kavramı, "belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve daha hızlı gelişmesini sağlamak amacı ile, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler"¹ olarak veya "ülkelerin kalkınma stratejilerine ve mevcut sosyo, ekonomik ve toplumsal yapılarına bağlı olarak belirli aktivitelerin yapılmasına veya yapılmamasına özendirmek amacıyla kamu tarafından sağlanan nakdi veya gayri nakdi destekler paketi"² olarak tanımlanabilmektedir.

Buna göre ekonomik ve sosyal kalkınma hedeflerine ulaşmada özel sektörün katkısını sağlamak, müteşebbislerin yatırım, ihracat ve benzeri ekonomik faaliyetlerde bulunma arzularını güçlendirmek amaçlarıyla devletin kullandığı araçlara teşvik denilmektedir. Teşvik kavramı hem kapsam hem de çeşit itibarıyla geniş bir konu olmakla birlikte aynı amaca yönelik olarak bazen koruma bazen vergi muafiyet ve istisnası bazen de devlet yardımı şeklinde anlaşılabilmektedir.

Amaçlarına göre teşvikler ekonomik amaçlı teşvikler, sosyal amaçlı teşvikler (sakatlık indirimi ya da kültür ve sanatın teşvikine yönelik teşvikler, eğitim ve öğretim işletmelerinde 5 yıllık süre için kazanç istisnası teşviği*, 5225 sayılı Kanun gereğince kültür yatırım ve girişimlerine yönelik vergi teşvikleri) ve de teknik ve

¹ Ahmet İNCEKARA, **Türkiye'de Teşvik Sistemi (Genel Değerlendirme)**, İTO Yayınları, İstanbul, 1995, s.9.

² **Türkiye'de Uygulanan Teşvik Politikaları**, Ankara Ticaret Odası, Yayın No: 14, Haziran 2000, derleyen: ATO Danışmanlık Birimi Dizgi, dizayn basım: GRAFİKER Ofset417 6393 Ankara, (çevrimiçi) <http://www.ceterisparibus.net/turkiye/guncel.htm>, 18.11.2004. s.7

* Söz konusu istisna GVK 20.md ve KVK 8/8. md gereğince 01.01.2004 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar için geçerli olup, bizce sosyal amacı ağır basan teşviklerdendir.

idari amaçlı teşvikler (küçük kira gelirlerinin vergiden istisna edilmesi ya da mükerrer vergilemeden kaçınmak için iştirak kazançlarının vergiden istisna edilmesi gibi daha çok vergi idaresinin uygulamaları açısından gerekli görülen) olarak ayrıştırılabilirse de gerek konumuz itibarıyla gerekse tartışmaların üzerinde daha çok yoğunlaştığı teşvikler ekonomik amaçlı teşviklerdir.³

1.1.2. Ekonomik Amaçlı (Yatırım) Teşvikler

Genel olarak yatırım teşvik politikalarından yatırımların maliyetini düşürmek, finansman ihtiyacını hafifletmek, karlılığı artırmak ve özel sektör yatırımlarının belirli bölge ve sektörlerle kaydırılması amacıyla özel sektörün yatırım, üretim ve hizmet dallarıyla bölgelere yönelten düzenlenen özendirici, itici ve caydırıcı kural araçlarının tamamı anlaşılmaktadır.⁴

OECD tarafından yatırım teşvikleri "bir yatırımın maliyetini veya potansiyel karım etkileyerek veya yatırımla ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleri"⁵ olarak tanımlanmaktadır.

Teşvikler, ekonomik süreç ve yapının arzulanan sonuçlara ulaşması için başvurulacak ekonomi politikası önlemleridir. Teşvik politikaları, genel ekonomi politikasının bir alt dalı olup, ekonomik birimleri belli davranışlara yönlendirerek arzulanan sonuçların gerçekleşmesini sağlamaktadır. Kısaca, ekonomi politikalarının amaç-araç hiyerarşisi içinde teşvik politikaları, maliye ve para politikası ile kurumsal ve teknolojik araçların belli bir kesitini kapsayarak bunları, belirlenmiş ekonomik amaçların gerçekleşmesi yönünde bir araya getirmektedir.

³ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, 2. bsk., Baskı - Cilt: Yıldız Ofset, İstanbul, 2001, s.9-10.

⁴ Adnan GERÇEK, "Türkiye'de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği", (çevrimiçi) <http://www.iktisat.uludag.edu.tr/ldergi/1/gercek/adnan.html>, 05.02.2005, s.1

⁵ Mustafa DURAN-(I), "Teşvik Politikaları ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları", T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi 33, Ocak 2003, (çevrimiçi) http://www.treasury.gov.tr/arastirma/tug_tpsy.pdf, 02.02.2005, s.6. (naklen)

Günümüzde devamlı bir biçimde daha yüksek bir üretim, istihdam ve gelir düzeyi ile söz konusu bu değerlerin ülke çapında toplumsal açıdan kabul edilebilir ölçüde dağılımı kalkınma veya ekonomik gelişmişlik olarak tanımlanmakta ve bu süreğenliğin temel aracının yüksek yatırım hacmi olduğu kabul edilmektedir. İşte teşvik politikaları; daha yüksek bir yatırım düzeyi ve dolayısı ile refah veya kalkınma hedeflerinin gerçekleştirilmesinde mevcut kaynakların belirlenen stratejiler doğrultusunda artırılması ve/veya verimli alanlara kanalize edilmelerini sağlayarak yatırımın seçimini, mahiyetini, bölgesini, sektörünü, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemek için kullanılan en önemli politika araçlarından birisidir.⁶

Uygulanan teşvik politikasının mahiyeti ne olursa olsun teşvik kavramının bazı temel unsurları vardır;⁷

- Teşvikler devlet tarafından verilir. Daha açık bir ifadeyle teşvikler, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından bizzat veya görevlendirecekleri kurumlar aracılığıyla verilir. Bu nedenle teşvikte çoğu kez kamu sektöründen özel sektöre doğru bir kaynak transferi vardır. Bu transfer doğrudan, yani bizzat kamusal harcamalardan yapılabileceği gibi bazen de dolaylı olarak, yani devletin bir kısım alacak veya haklarından vazgeçmesi şeklinde de olabilmektedir. Bir kısım haklardan vazgeçme veya bazı hususlarda çeşitli firma ve şahıslara diğerleri aleyhine ayrıcalık tanınması halinde gayri maddi destek, yardım veya özendirme söz konusudur.

- Teşvik, özel sektörün kendi haline bırakıldığı vakit gerçekleştirilemeyeceği veya gerçekleştirilmekle birlikte toplumsal açıdan daha yüksek maliyetli ve/veya daha fazla zaman alabilecek bir faaliyetin daha kısa zamanda daha az sosyal maliyet ile gerçekleştirilmesi için uygulanmaktadır. Bu durumda teşvik edilecek faaliyetin ulusal refah açısından daha öncelikli ve/veya acil olduğu kanaati hakimdir. Teşvikler genel

⁶ Mustafa DURAN-(1) a.g.m., s.I-7.

⁷ Can AKTAN-(1), "Plütokrasi ve Teşvik Kollamacılık", (çevrimiçi) <http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/rant-kollama/plutokrasi.htm>, 29.05.2005, s. 1-2.

olarak üretimi destekleme ve idame amacına yöneliktir. Önemle belirtelim ki teşvikler çok farklı amaç ve hedefler doğrultusunda verilebilir. Teşvikler üretimi destekleme ve idame amacının ötesinde önemli bir iktisat politikası aracı vazifesini de görebilirler.

- 'Esasen teşvikleri bir tür "negatif vergi" olarak görmek mümkündür. Devlet belirli kesimleri vergiden muaf tutabilmekte, belirli kesimlere ise toplanan vergilerin bir kısmını bir karşılık mukabilinde veya karşılıksız olarak transfer edebilmektedir. Teşvikler yukarıda da belirttiğimiz gibi bir tür "iktisadi gayeli transfer harcaması"dır.

- Teşvikler açık ve doğrudan yapılabileceği gibi dolaylı ve gizli olarak da yapılabilir. Örneğin, dış ticarete ihracatın artırılması amacı doğrultusunda devlet tarafından ihracatçılara düşük maliyetli ihracat kredisi, yapılan ihracat esas alınarak prim verilmesi veya ihraç ürünlerine vergi istisna ve muafiyetleri tanınması gibi teşvikler açık teşvik veya doğrudan teşvik mahiyetindedir. Buna karşın ihraç ürünlerinin yurtiçi deniz ve demiryolu ulaşımında özel indirimli tarifeler uygulanması gibi teşvikler gizli teşvik veya dolaylı teşvik mahiyetindedir.

Özetle teşvik milli ekonominin öncelikleri ile müteşebbis önceliklerinin uyum halinde olmadığı durumlarda, bunların milli ekonomi önceliklerinde uyumlandırılması ve bu suretle özel sektörü milli ekonominin zorunlu addedilen önceliklerine yönlendirilmesi amacıyla başvurulacak bir politikadır.⁸

1.1.3. Teşviklerin Teorik çerçevesi

Teşvik politikalarının gerekliliği ile ilgili olarak iki temel görüş bulunmaktadır. İlk görüş piyasa mekanizmasının mükemmel işlediği veya en azından kendi haline bırakıldığı vakit mükemmel işleyebileceğini savunan görüştür. Taraftarlarına göre teşvik politikaları ekonomide kaynak dağılımını bozarak piyasa sisteminin

⁸ Sebahattin BENLİKOL, Hilal MÜFTÜOĞLU, **AB Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1997 - 7, s.6.

çarpıtılmasına ve yozlaşmasına neden olmaktadır. İkinci görüş ise, piyasa ekonomisinin zaten mükemmel işlemediği fikrinden hareketle devlet müdahalesini gerekli bulmaktadır. İlk görüşü piyasa ekonomisi yanlıları olan klasik ve monetarist doktrin ileri sürerken, ikinci görüş daha ziyade keynesyen ekole aittir.

1.1.3.1. İktisadi Kuramlara Göre Teşvik Politikaları

Tarihsel gelişim süreci içerisinde devletin en temel gelir kaynaklarından birisi olarak vergiler devamlı ilgi konusu olmuş ve vergilemenin niteliğinde, amaç ve fonksiyonlarında yeni koşullara yön verme zorunluluğundan kaynaklanan değişimler meydana gelmiştir.

Klasik iktisatçıların İktisadi bütünlüğü incelerken ekonomideki tüm piyasalarda tam rekabet koşullarının geçerli olması, her arzın kendi talebini yaratması, ücretlerin, fiyatların ve faiz oranlarının esnek olması ile miktar kuramının geçerliliği gibi temel varsayımları onları devlet ve ekonomi politikası alanında bazı önemli sonuçlara götürmüştür.⁹ Bu çerçevede Adam Smith ve David Ricardo gibi klasik iktisatçılar liberal anlayışın hakim olduğu bir devlet tasarlamışlar ve ekonominin kendi haline bırakılırsa en iyi şekilde işleyeceği fikrinden hareketle devleti ekonominin dışına itmişlerdir. Onlara göre piyasalar ekonomide tam istihdamı sağlayabilmekte ve görülen dalgalanmalar, dışarıdan hiçbir müdahale yapılmadığı vakit bir süre sonra, piyasa mekanizmasınca kendiliğinden giderilebilmektedir.

Bu şekilde ekonominin kendi kendine dengeye geleceği ve bu dengede optimum kaynak ve gelir dağılımının sağlanarak tam istihdamın yakalanabileceği inancı kamu politikalarının da belirleyicisi olmuştur. Klasiklerin kamu maliyesine egemen olduklarına inandıkları temel ilkeler devletin iyi bir üretici değil tüketici olduğu yönündeki tüketici devlet varsayımı ile kamusal girişimlerin özel girişimlere nazaran daha az verimli olduğu, bu nedenle de artan kamu girişimlerinin ekonomiye

⁹ Beyhan AT AÇ, **Maliye Politikası- Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sonuçları**, 6. bsk., Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 118, Eskişehir, Mayıs 2002, s.5.

verimsizlikten başka bir şey kazandırmayacağıdır.¹⁰ Buna göre Klasiklerin devlete attettikleri görev "jandarma devlet" görevidir. Zorunlu bir kötülük olarak gördükleri devlet; güvenlik, savunma, adalet ve diplomasi görevlerini yerine getirecek ve hiçbir suretle piyasalara müdahale etmeyecektir. Devlet sınırlı bir alanda mal ve hizmet üreteceği için harcamaları da bu çerçevede sınırlı kalacak ve bu harcamaların finansmanında özel kişi ve kuruluşlardan daha az miktarda vergi alacaktır.

Piyasa sisteminin mükemmel işleyebileceğine olan inanç ilk iktisatçıların tarafsız, iktisadi hayata en az düzeyde müdahale eden, yatırım ve tasarruf kararlarını değiştirmeyen ve asli fonksiyonu sadece temel devlet görevlerinin ifasına kaynak sağlamak olan bir vergi politikası tasarımlarına neden olmuştur. Klasik iktisatçılar vergilemenin mali amacı dışındaki fonksiyonları üzerinde durmamışlardır. Verginin sadece hazinenin asli kamu görevlerinin ifası için besleyici bir kaynak olması gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

Klasik devlet anlayışı, başka amaçlar gütmeyen tarafsız bir vergi politikasından yanadır. Vergi tarafsızlığından uzaklaşacak olursa, bundan iktisadi hayata müdahale için faydalanma olanağı yaratılacak demektir. Klasik anlayış ise buna karşıdır ve iktisadi faaliyet alanının özel mülkiyet ve serbest rekabet esaslarına dayanan özel teşebbüslere bırakılmasından yanadır. Devlet sadece emniyet, adalet, vb. asli görevlerini yerine getirmek amacıyla vergiye ihtiyaç duyabilir. Zira klasik anlayışta devlete asli kamu hizmetlerinin ifası dışında hiçbir faaliyet alanı tanınmamaktadır.

Özetle klasik iktisatçıların fiyat mekanizmasının ve dolayısı ile de piyasa ekonomisinin mükemmel işlediği, her arzın kendi talebini yarattığı, ekonominin her zaman için tam istihdam seviyesinde faaliyet gösterdiği ve ortaya çıkan üretim ve istihdam dalgalanmaların geçici olduğu, bu nedenle de herhangi bir devlet müdahalesine gerek bulunmadığı yönündeki temel argümanları devletin ekonomi içerisindeki payını da belirlemektedir. Şu halde bu varsayımlar üzerine inşa edilmiş bir ekonomik sistemde devletin bütçesi hacimce küçük ve denk olacak, yegane gelir

¹⁰ İsmail TÜRK, **Maliye Politikası: Amaçlar - Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, 13. bs., Baskı: Eda Matbaası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 1999, s.6.

kaynağı vergiler fakat özellikle dolaylı vergiler olacak, mümkünse borçlanılmayacak ve bütçe açıkları olabildiğince uzun vadeli borçlarla finanse edilecektir.¹¹ Görüleceği üzere bu düşünce de maliye politikası ve dolayısı ile vergi politikası pasifize edilmiş konumdadır. İktisadi hayata en az düzeyde devlet müdahalesi, tarafsız vergi anlayışı ve verginin sadece mali amacının ön planda tutulduğu bu düşünce sisteminde mali politikaların ve dolayısı ile teşvik politikalarının minimize edilmesi gerektiği kanaati hakimdir.

Ancak 1929 Büyük Buhranı piyasa sistemine olan inancı ciddi ölçüde sarsmıştır. Keynes'in içinde yaşamış olduğu, artan işsizlik ve iflaslar, üretim düzeyinin yüksek montanlarda düşüşü ve dış ticaret hacminin daralması gibi olaylar müdahaleci devlet anlayışının ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Keynes'in para, makro ekonomik büyüklükler, istihdam ve faiz konularındaki düşünceleri de bu anlayışın öncülüğünü yapmıştır. Gerçekten Keynes piyasa sisteminin tam istihdamı sağlamada başarısız olduğu, piyasa sisteminin tam istihdamı sağlamak için hiçbir otokontrol mekanizmasına sahip olmadığı, hemen hemen tüm ekonomilerin aslında eksik istihdam seviyesinde çalıştığı, esnek olmayan ücret yapısı sebebi ile fiyatların aşağıya doğru katı olduğu ve bu sebeple de azalan üretim hacminin otomatik denge mekanizmasını çalıştırmadığı, faizin tasarruf ve yatırımı birbirine dengelemediği, bilakis bir likitide tercih eğilimi olarak para arz ve talebi tarafından belirlendiği, ekonomideki istihdam ve üretim seviyesinin toplam talebe bağlı bir unsur olduğu yönündeki görüşleri devletin ekonomideki fonksiyonlarında önemli değişikliklere sebep olmuştur.

Keynezyen iktisatçılar ekonomik istikrarın sağlanabilmesi için devletin ekonomideki rolü ve fonksiyonlarının genişletilmesini savunmuşlardır. Bu çerçevede 1930'lu yıllar ve sonrasında fonksiyonel devlet teorisi çerçevesinde kaynak kullanımında ve kaynak dağılımında etkinlik sağlanması, adil gelir ve servet dağılımının sağlanması, iktisadi istikrarın sağlanması, iktisadi büyüme ve kalkınmanın sağlanması ödemeler bilançosunda denklik sağlanması gibi amaçları sağlamak üzere devletin ekonomiye aktif olarak müdahale etmesi gerektiği görüşü savunulmuştur.

¹¹ A.e., s.2-4

Devlet anlayışında ortaya çıkan bu değişikliklerin sonucu olarak, vergilemenin amaçları da değişmiştir. Tarafsız devlet ve maliye anlayışının yerini müdahaleci devlete bırakmasıyla birlikte, tarafsız vergi de müdahaleci vergiye dönüşmüştür. Devletin giderek müdahaleci bir karakter kazanması, geleneksel hizmetlerinin yanı sıra İktisadi ve sosyal alanlarda yeni görevler yüklenmesine sebep olmuştur. Böylece vergilerin asıl amacının kamu harcamalarını finanse etmek olduğu ifade edilirse de, her verginin ekonomide üretim ve tüketim kalıplarını değiştirici etkilere sahip olduğu görülmüş ve vergi sadece mali kaynak sağlayıcı bir enstrüman değil, aynı zamanda iktisadi ve sosyal hayatı yönlendirmede etkili bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Bu sürecin devamında ülke ekonomilerinde kamu kesiminin etkin bir rol oynadığı ve müdahaleci devlet anlayışının hakim olduğu ve hatta devletin ekonomide iktisadi teşebbüsler kurarak bizzat yer aldığı görülmüştür. 1930'lu yıllarda başlayan bu süreç 1970'li yıllara kadar devam etmiştir. Bu süreç içerisinde devletler yoğun bir şekilde maliye politikalarını uygulayarak eksik istihdam olgusunun önüne geçmek istemişlerdir. Böylece tarafsız devlet müdahaleci devlete, tarafsız maliye de yönlendirici ve fonksiyonel maliyeye dönüşmüş ve devletin müdahale edici, yönlendirici ve gerektiğinde cezalandırıcı yönüne paralel olarak maliye politikaları da iktisadi hayatı yönlendirmek üzere yeniden tasarlanmıştır.

1930 - 1950'li yıllar arası devletin ekonomiye yoğun bir şekilde müdahale ettiği yıllar olmuştur. Mali denge anlayışından ekonomik denge anlayışına geçilmiş ve makro dengelerin kurularak tam istihdamın sağlanabilmesi için açık bütçe politikaları izlenmiştir. Bu yıllarda devletin temel görevi tam istihdam olarak görülmekteydi. Esasında teşvik politikalarının ağırlıklı olarak uygulandığı dönemler de bu yıllar olmuştur. İlk defa vergilemenin fiskal amacı dışında ektrafiskal amacı keşfedilmiş ve maliye politikaları büyüme, tam istihdam, kaynak yaratma ve kaynakları yönlendirme, tasarruf, yatırım ve ihracatı artırma ve yönlendirme amaçları doğrultusunda dizayn edilmiştir. Ancak 1960'lı yıllar sonrasında devletin kalkınma, büyüme ve tam istihdam görevlerinin yanına adil gelir ve servet dağılımı görevi de

eklenmiştir. Böylece iktisadi gayeli vergi politikaları ile birlikte sosyal amaçlı vergi politikaları da uygulanarak vergilemeye bir fonksiyon daha kazandırılmıştır.

Ancak 1970'li yıllarda başlayan ekonomik krizle birlikte Keynes'çi politikalar, kamu müdahaleciliği ve kamu girişimciliği ciddi bir biçimde sorgulanmaya başlanmıştır. Petrol krizlerinin neticesinde gelişmiş ülkelerde bozulan ödemeler dengesi ve genişlemeci politikalar nedeniyle artan enflasyon ve bütçe açıkları ülkeleri ciddi sıkıntılara sokmuş ve Keynesyen reçeteler yetersiz kalmıştır. Buna binaen klasik iktisat ilkelerine dayalı fakat onu bazı yönlerden eleştiren ve yeniden yorumlayan çeşitli düşünce ve ekoller oluşmuştur. Moneterizm, Rasyonel Beklentiler Okulu, Kamu Tercihi Teorisi ve buna dayalı olarak oluşturulan Anayasal İktisat, Arz Yönlü İktisat bu teorilerdendir.

Bu ekollerin tamamı, farklı yoğunlukta olmalarına rağmen, krizi, serbest piyasa mekanizmasının sağlıklı olarak işlemesini engelleyen unsurların varlığına bağlamışlardır. Bu bakımdan en büyük engeli de, iktisadi organizasyon içindeki yeri ve rolü genişleyen, büyük bir müdahale potansiyeli olan devlet olarak görmüşlerdir. Krizden kurtulmanın yolunun ise, serbest piyasa mekanizmasına tekrar işlerlik kazandırılması, bu çerçevede devletin ekonomik yaşamdaki yerinin ve rolünün daraltılması olduğunu savunmuşlardır. Özelleştirme ve deregülasyon olguları bu düşünce akımlarının ileri sürdüğü görüşlerin hayata geçirilmesini sağlamak için kullanılan bir iktisat politikası vasıtası olarak gündeme gelmiştir. Neo-liberal politikaların makro ekonomik boyutu, devlet kararlarının ekonomi üzerindeki etkisinin minimize edilmesini öngörmektedir. Bu ekoller Keynesyen anlayışın öngördüğü açık bütçe politikaları ve genişlemeci politikalar nedeniyle oluşan enflasyonist baskılar ile önlemeyen işsizlik olgusunu önlemenin yolunu yine mali denge kavramında bulmuşlar ve devletin küçültülerek piyasa sistemine işlerlik kazandırılmasına taraftar olmuşlardır.

Belirtmek gerekir ki bu düşünce biçimlerinden vergi politikası yolu ile iktisadi büyümenin sağlanabileceğini vurgulayan tek görüş arz yönlü ekonomi yaklaşımıdır. Yaklaşım, üretimi artıncı mali politikalardan yana olup, vergi oranlarının belirli bir

yükseklikten sonra daha az hasılat sağlamaya ve üretimde ciddi düşüşlere yol açacağını İleri sürerek büyümeyi artıracak politikaların vergi politikaları olduğunu öne sürmektedir.¹²

1.1.3.2. Devletin Ekonomiye Müdahalesinin Teorik Temelleri

Günümüzde piyasa ekonomisi olgusunun iyice kabul edildiği ve rekabetçi bir yapının tesis edilmesi için pek çok ülkenin çaba sarf ettiği görülmektedir. Piyasa ekonomisi taraftarları bütün düşüncelerini tam rekabet piyasası varsayımına dayandırmakta ve rekabetçi şartlar altında fiyat mekanizmasının bütün sorunları çözeceğini, üretim, tüketim ve gelir dağılımında kendiliğinden etkinlik sağlayacağını, bu nedenle de devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini savunmaktadır. Oysa, piyasa mekanizması aracılığıyla kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması her zaman olası değildir. Piyasa ekonomisi her zaman tek başına Pareto etkin dağılımı sağlayamamakta, kimi alanlarda ekonomik etkinliği sağlamada yetersiz kalmaktadır. Bu halde ekonomide eksik rekabet şartları mevcut olup (dışsallıklar, azalan sabit maliyetli endüstriler, tekelci yapılanmalar gibi) fiyat mekanizması kaynakların optimum dağılımını sağlayamamakta, bu nedenle de üretim hacminde düşmeler söz konusu olmakta ve bazı üretim faktörleri atıl kalmaktadır. Yani kaynakların verimsiz kullanımı söz konusu olmaktadır. İşte devletin iktisadi hayata müdahalede hukuksal ve kurumsal yapının tesisi dışında en temel gerekçesi, ekonominin tam rekabet koşullarından uzaklaşarak rekabetçi koşulların ortadan kalkması ve fiyat mekanizmasının kendisinden beklenen fonksiyonu gereği gibi icra edemediği bir durum olan piyasa başarısızlığıdır.¹³ Bu halde kaynakların etkin olmayan dağılımı gündeme gelmekte ve arz-talep yapısı bozulmaktadır. Piyasa başarısızlığına neden olan ve özel teşebbüs sahasına müdahale etmeyi gerektiren sebepler de biri dışsallık diğer artan getirili endüstriler olmak üzere iki türdür.

Dışsallık, herhangi bir üretim veya tüketim faaliyetinin o üretim ve tüketim faaliyeti ile ilgili olmayanları olumsuz veya olumlu etkilemesidir. Dışsallık üretim veya

¹² Can AKTAN-(2), “Yeni Maliye”, (çevrimiçi) http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/yeni-maliye/yeni-maliy.htm, 25.04.2005, s.1

¹³ Sara ONUR, “Literatürde Ekonomi-Politika İlişkisi”, Ekonomi ve Toplum C: 6 Sayı: 1, (çevrimiçi) http://www.isguc.org/arc_wiew.php?ex=191, 13.06.2005, s.4.

tüketimle ilgili olduğu gibi olumlu veya olumsuz olabilmektedir. Bu durumda malın özel faydası ile sosyal faydası, özel maliyeti ile sosyal maliyeti arasında fark meydana gelir. Bu fark sebebi ile mal etkin kaynak dağılımı koşullarına oranla ya eksik ya da fazla üretilir veya tüketilir. Özellikle pozitif üretim dışsallıklarının söz konusu olduğu durumlarda devlet, dışsallığın yaratıldığı alanı destekleyerek, (sübvansiyon, vergi teşviki, nakdi veya yasal destekler gibi) piyasaya müdahale edebilmektedir.¹⁴ Söz gelimi ileri teknoloji kullanan endüstrilerin gelişimi için verilen teşviklerin en büyük dayanağı bu tür sektörlerin yarattığı dışsallıklarının yüksek oluşudur. Artan getirili endüstriler durumu ise üretim artışına paralel üretim maliyetlerinin azalması ve karlılığın giderek artması olgusudur. Bu durum özellikle ihracata dönük sanayilerin desteklenmesinde görülmektedir. Hem pozitif üretim dışsallıkları hem de artan getirili endüstriler durumunda devlet, pozitif ölçek endüstrilerinin ekonomiye sağlayacağı katma değeri düşünerek teşvik etmeye yönelmektedir. Önsel ve gerisel katsayıları yüksek endüstrilerin desteklenmesinde bu durum görülebilir.

Ancak devletin ekonomiye müdahale amaçları bununla sınırlı değildir. Ekonomide piyasa başarısızlığı söz konusu olmasa ve tüm sektörler rekabetçi olsa dahi, piyasa mekanizmasının gelir ve kaynak dağılımını arzu edilen yönde şekillendireceğini beklemek fazla iyimser bir yaklaşımdır. Bu nedenle devlet piyasa sistemi mükemmel işlese bile piyasalara müdahale ederek üretim ve tüketim tercihlerini değiştirmek durumunda kalabilir.¹⁵ Söz gelimi tam rekabet şartları altında faaliyet gösteren bir ekonominin teknolojik gelişimi sağlayamaması ve ihracat yapamaması kabul edilebilir bir durum değildir. Yine bebek endüstriler olgusu denilen ve ilk yıllarında rekabet gücünden yoksun fakat ileriki yıllarda karşılaştırmalı üstünlük elde edebilen ve pozitif ölçek ekonomileri yaratabilen endüstrilerin varlığı da devletin müdahalesini haklı kılan gerekçelerdendir.

¹⁴“ Devletin Ekonomideki Rolü”, **Asomedyia Dergisi**, Ocak 2004, (çevrimiçi) <http://www.e-aso.org.tr/asomedyia/ocak/2004/dosyaocak2004.html>, 15.06.2005 s.4

¹⁵ **A.e.**, s.5

1.1.4. Teşvik Politikasının Ekonomik Gerekçeleri

Kamu gücünün kullanılarak toplanılan veya toplanması öngörülen kamusal kaynakların belirli sosyal ve iktisadi amaçlar çerçevesinde öncelikli alanlara tahsis edilerek piyasa mekanizmasına doğrudan müdahale eden teşvik politikaları, diğer politikalara oranla etkilerinin kısa bir süre içerisinde alınabilmesi ve seçicilik hususunda tüm ayrıntıları kapsamak gibi bir avantaja sahip olmasından dolayı sıkça kullanılan iktisat politikası araçlarındandır.¹⁶ Ancak mahiyeti gereği piyasa sistemine doğrudan müdahale aracı olduğundan ve etkilerinin, amaçlarının ve sonuçlarının tespit ve karşılaştırılmasının zor olmasından dolayı sıkça eleştirilene konu olan, daha önemlisi uygulanma gerekçelerinin piyasa sistemine olan inançtan daha kuvvetli olması gereken bir politikadır.

Aslında teşvik politikaları teoriden ziyade uygulamada kabul gören bir mesele olup, ülkelerin sosyo-ekonomik yapısının bugünkü durumu ile ileride olması istenen ve tercih edilen sosyo-ekonomik yapı farklılığından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle teşvik politikalarının kullanılma yoğunluğu ve kullanım biçimleri ülkelerin sanayileşme politikaları ile gelişmişlik düzeyi ile yakından alakalıdır. Bugün için teşvikler, birer dengesiz kalkınma modelinin aracı olarak, gelişmekte olan ülkeler kadar gelişmiş ülkelere de sıkça başvurulmuş bir politikadır. Ancak gelişmekte olan ülkelere tasarruf düzeyinin düşüklüğü ve dolayısı ile yatırımlar için gerekli sermaye birikiminin yetersizliği, ileri teknolojinin temini için gereken döviz kaynaklarının sınırlılığı ve sürekli bir dış ticaret açığının varlığı; kıt olan kaynakların ülke ekonomisi için en yararlı marjinal sahalarda kullanılmasını gerektirmektedir. Bu dağıtım sorununun üstesinden gelme de devletin yönlendiricilik fonksiyonu bakımından bir teşvik politikasının uygulanmasının gündeme getirmektedir.

Yatırımları teşvik uygulamaları, önceleri gelişmekte olan ülkelerdeki hükümetlerin, özel girişimcinin yatırım yapmasını özendirmenin yanı sıra, yabancı sermayeyi de ülkeye çekmek amaçlarıyla, yatırımları daha cazip ve karlı hale getirmek için izlediği

¹⁶ İsmail ÇİLOGLU-(I), "Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü", **Hazine Dergisi**, Sayı: 13 Ocak 2000, s.29-30.

bir politika iken, bu anlayış günümüzde bütün dünya ülkelerinin, gizli veya açık olarak, ekonomilerine rekabetçi bir nitelik kazandırabilmek ve vatandaşları için daha yüksek bir yaşam standardını sağlamak amaçlarıyla benimsediği bir politika olarak karşımızda durmaktadır. Bu nedenle teşvik politikalarının sadece gelişmekte olan ülkelere kullanılan bir araç olduğu düşünülmemelidir. Günümüzde gelişmiş ülkelerin de yoğun bir biçimde teşvik politikalarına başvurduğu bilinmektedir. Üstelik gelişmiş ülkelerin teşvik politikaları için ayıracakları kaynaklar daha fazladır. Sözelimi 1996 - 1998 döneminde AB ülkelerinin uyguladığı teşvik politikalarının GSYİH içindeki payı %1.12 iken aynı oran ülkemizde %1.98'dir.¹⁷ Böyle olmakla birlikte gelişmiş ülkelerin uyguladığı teşvik politikalarının bir kısmının gizli teşvik veya dolaylı teşvik mahiyetinde oluşu nedeni ile istatistikî veriler tamamen gerçeği yansıtmamaktadır.

Bugün hemen hemen bütün ülkeler, yatırımcıları için daha uygun bir yatırım ortamı yaratmak, daha fazla sermayeyi yurt dışından ülkeye getirebilmek amaçlarıyla, kıyasıya bir yarış sürdürmektedirler. Bu anlayışa sahip ülke yönetimleri, ülkelerindeki yatırım ortamının daha uygun şartlara kavuşturulmasını sağlamak üzere yatırımları, dolayısıyla üretimi yavaşlatan olumsuzlukları saptayarak yatırım ortamını bu olumsuzluklardan arındırmanın yoğun çabası içindedirler. Çünkü artık yatırımların ekonomik kalkınma üzerindeki belirleyici rolünün farkında olan her ülke, yatırımları kolaylaştırıcı, özendirici yeni ve pratik düzenlemeleri arayıp bulmak ve bir an önce uygulamaya koymak istemektedir.

Böyle olmakla birlikte teşvik politikalarının amaçları ile uygulanma biçimleri bakımından gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Gerçekten yatırım teşvikleri gelişmiş ülkelerde, bölgesel kalkınma farklarının kaldırılması dışında ölçek ekonomilerine sahip sektörlerde piyasaya girişlerini desteklemek, bazı faaliyetlerde verimliliği artırmak, sosyal faydası yüksek sektörlerde yatırımları artırmak ile AR-GE ve diğer teknolojik yatırım ve

¹⁷ Fatih LEBLEBİCİ, "Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi", İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, Yayın No: 2663, Aralık 2002, (çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebicif/devletya.pdf>, 25.05.2005 s.21

araştımların desteklenerek teknolojik gelişmenin devamlılığını sağlamaya yönebildiği halde Türkiye gibi gelişmekte olan ölkelerde daha çok sermaye birikiminin desteklenerek hem bölge bazında hem de milli ekonomi bazında kalkınmanın sağlanması, sanayileşme ve istihdam yaratılması, ihracatın artırılarak dünya piyasalarında rekabet avantajı sağlanması ile kaynakların rasyonel dağılımı gibi amaçlara yönelmektedir.¹⁸

1.1.5. Vergi Teşviklerinde Son Durum

Mali liberalizmin yerine müdahaleci devlet anlayışının geçmesi ile birlikte vergilemenin mali olmayan amaçları teori ve uygulama alanında giderek daha fazla benimsenmeye başlanmıştır. Verginin, ekonomik sonuç yaratmasından yararlanılarak, korunmak ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmek istenen alanlar için de vergileri ağırlaştırmak suretiyle, iktisat politikasının önemli bir aracı olarak kullanılması yoluna başvurulmaktadır. Bu konuda vergi yoluyla güdülebilecek başlıca ekonomik amaçlar; yatırımları teşvik etmek, üretim ve tüketimi teşvik etmek ya da kısıtlamak, ödemeler dengesini düzeltmek, tasarrufu teşvik etmek ve yapılan tasarrufların işletilmesi ya da milli ekonomi bakımından istenilen alanlara yatırılmasını sağlamak, ekonomik istikrarı sağlamak ve ekonomik yapıyı değiştirmektedir. Vergiler yolu ile ölkeler, yatırım yapılacak alanlarda yatırımcılara bazı avantajlar getirerek ilgili alanlarda yatırımların maliyetini ucuzlatarak üretimi artırmaya çalışmakta, ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermayenin girişini teşvik etmek, ithalatı ve döviz kaybettirici diğer işlemleri kısıtlamak üzere düzenlemeler yapmaktadır.

Vergi politikası ile işgücünü nitelik ve nicelik bakımından değiştirmek suretiyle emek arzı artırılabilmekte, özel tasarruf ve yatırımlar teşvik edilmek suretiyle sermaye birikimi hızlandırılabilmekte, dinamik bir üretim faktörü olarak kabul edilen teknolojik gelişme teşvik edilebilmektedir. Vergi politikasının önemli bir özelliği selektif uygulamalara son derece müsait oluşu ve ayrıntıları kapsama gücünün

¹⁸ Ayşegöl MUTLU, "Bölgesel Kalkınma ve Türkiye'de Yatırım Teşviklerinin Bölgesel Bazda Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2003 Sayı: 123, s.22.

yüksek oluşudur. Bu nedenle ekonominin münferit dallarının teşvikinde vergi politikası, tümünün teşvikinde ise kamu harcamaları ve borçlanma politikası bir araç olarak kullanılmaktadır.

Günümüzde; ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak toplumsal ihtiyaçların miktar ve bileşiminde ortaya çıkan değişiklikler, modern devlet anlayışının yarattığı görev ve fonksiyonlar, devletlerin sadece mali amaçla değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirci doğrultuda vergi politikası uygulamalarını zorunlu hale getirmiştir. Bir vergi sistemini oluşturan vergilerin ve bunlarla ilgili uygulamaların etkinliğine bağlı olarak ortaya çıkan etkilerin, ülkenin sosyal ve ekonomik yapısı üzerinde önemli sonuçları söz konusudur. İzlenen vergi politikası ile bir taraftan ekonomik, sosyal ve mali sorunlara çözüm bulunmasına çalışılırken, diğer taraftan özellikle vergiler açısından ortaya çıkacak yük dağılımının vergide adalet ilkesinin gerekleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılmasına çaba gösterilmesi gerekmektedir.

Günümüzde vergi sadece mali amaçla değil, mali olmayan amaçlarla da toplanmakta veya mükellefe iade edilmektedir. Mali olmayan amaçların ağırlık kazanması durumunda ise mali amaç olumsuz etkilenebilmektedir. Ancak vergilerin mali fonksiyonunun bu mali olmayan fonksiyonları arasında kaybolmamasına özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Çünkü devletin elinde belirli bir gelir bulunduğunda mali olmayan fonksiyonları gerçekleştirebilmek mümkündür. Bu bakımdan, mali olmayan fonksiyonların mali fonksiyonu ortadan kaldıracağı durumlarda bu fonksiyonlara bir son vermenin gerekli olacağı kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Etkin bir vergi politikası bu nedenle uygulanmak istenen maliye politikasının bir aracı olarak önem kazanmaktadır.

1.2. YATIRIM TEŞVİK POLİTİKALARI İÇERİSİNDE VERGİ TEŞVİK POLİTİKASI

1.2.1. Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri

Vergi bir kısım parasal satın alma gücünün özel kesimden kamu kesimine aktarım aracıdır. Bu nedenle de piyasa ekonomisinin hem üretim hem de tüketim tarafında yer alan üretici ve tüketici güçlerin/kesimlerin, iktisadi hayatın her aşamasında, tüketim, yatırım ve tasarruf kararlarını etkileyici güçtedir. Gerçekten vergileme gelir düzeyi düşük fakat tüketim eğilimi yüksek tabakaların üstüne yığıldıkça tüketim kısıcıcı etkisi, gelir düzeyi ve dolayısı ile yatırım potansiyeli yüksek veya tasarruf eğilimi olan tabakaların üstüne yığıldıkça da yatırım/tasarruf kısıcıcı etkisi ön plana çıkar ve ikinci halde vergilemenin büyüme ve sermaye birikimi üzerindeki etkisi daha fazladır.¹⁹

Yatırımın ne olduğu ve yatırımı etkileyen faktörler hususunda pek çok teori bulunsa da, yatırım hususunda kabul edilebilecek en basit teori, herhangi bir yatırımın yapılabilirliğinin veya yatırım talebinin i) yatırımın maliyeti ile yatırımın gelecekte beklenen işletme masrafları ile ii) yatırım sonucunda oluşturulan projenin beklenen satış hâsılatı büyüklüğüne ve iii) cari faiz oranına bağlı olduğunu göstermektedir.²⁰ * Ancak bu değerlendirme de vergilerin artan oranlılık - tek oranlılık, yansıtılabilir yansıtılamadıkları ve diğer hususlar göz ardı edilmelidir.

¹⁹ Ziyaettin BİLDİRİCİ, **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, T.C. Anadolu Üni. Yayınları No: 329, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 70, Eskişehir 1989, s.7.

²⁰ Erdal M. ÜNSAL, **Makro İktisat**, 4. bsk., İmaj Yayıncılık, Baskı: Saray Matbaacılık, Ekim 2001, Ankara, s.3 30.

* Bu kabul Keynes'in yatırım talebinin sermayenin marjinal etkinliğine bağlı olduğu varsayımın dayanır. Buna göre sermayenin marjinal etkinliği yatırımın bugünkü değerini 0 kılan, yatırımın gelecekte beklenen satış hasılatı ile beklenen işletme masrafları arasındaki farkın, yani net getirilerinin, bugünkü yatırım maliyetine eşitleyen iskonto haddidir. Bu oran cari faiz oranından yüksek olduğu sürece yatırım talebi artacaktır.

Bu çerçevede vergileme yatırımları temel olarak 3 yoldan etkilemektedir.²¹

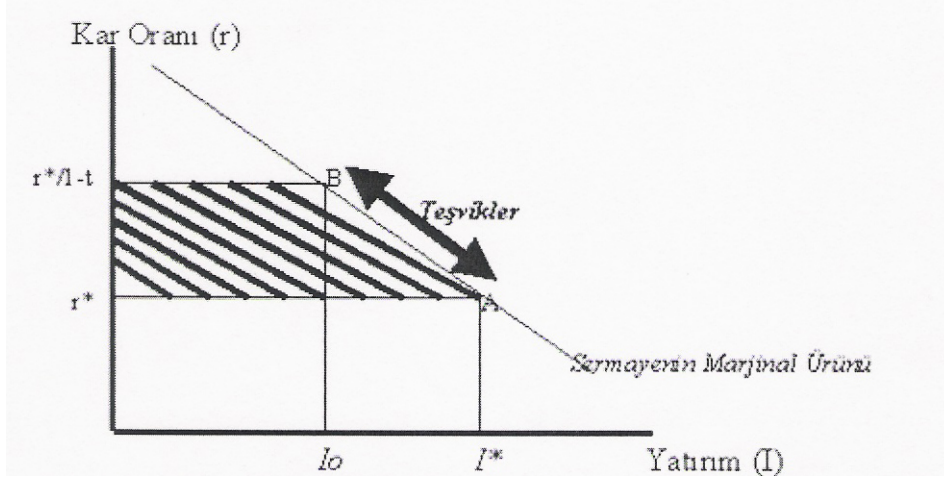
- Vergileme kişilerin kullanılabilir gelirini azaltmak suretiyle belirli oranlarda hem tüketim harcamalarının hem de tasarrufların azalmasına neden olur. Azalan tasarruf hacmi yatırıma ayrılabilir fonları azaltacağından yatırım potansiyelinin de azalmasına yol açar. Bu hal bir yandan toplumda kimlerin daha çok tasarruf ve yatırım potansiyel ve isteğinde olduğuna bir yandan da vergi yükünün bu tabakalar üzerine yığılıp yığılmadığına bağlıdır.

- Vergileme tüketim harcamalarını etkilediği ölçüde pazar daralmasına yol açarak yatırımların gelecekteki getireceği gelir bekleyişlerini olumsuz etkiler. Bu halde yatırımın vergi öncesi kar umudu azalır. Ancak bu bekleyiş devletin harcama politikasına da bağlıdır.

- Vergileme yatırımların vergi sonrası karını değiştirerek de yatırım kararlarını etkiler. Çünkü vergileme hem yatırımın gelecekteki işletme masraflarını artıracaktır hem de yatırımın bugünkü maliyetini artıracaktır.

Nihayet yatırımcının vergi öncesi kar umudu veri sayıldığında vergileme yatırım mallarının fiyatını değiştirmek, yatırımın getireceği geliri değiştirmek ve işletmeler için fon yaratılmasına yardımcı olmak ya da olmamak sureti ile de yatırımları etkileyecektir.

²¹ Özhan ULUATAM-(I), **Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları**, Ankara Üni. SBF Yayınları No: 311, Sevinç Matbaası, Ankara 1971, s.23-25.



Şekil 1: Vergi Teşviklerinin Yatırımlara Etkisi

Kaynak: DTM, "Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri", (çevrimiçi)
<http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm> .19.11.2004. s.16.

Şekilde görüleceği üzere sermayenin getiri oranı ile yatırımlar arasındaki optimum denge A noktasında sağlanırken, t oranında vergi konması durumunda vergiden dolayı getiri oranı düştüğü için yatırımlar I^* seviyesinden I_0 seviyesine gerilemekte ve denge B noktasında oluşmaktadır. Başlangıç noktası (A) ulaşmak için marjinal yatırımın $(I^* - I_0)$ vergilerinin düşülmesi gerekmektedir.

Belirtmek gerekir ki vergilerin yatırımlar üzerindeki etkisi, verginin dolaylı olup olmadığına, kısa ve uzun vadede yansıtılabilip yansıtılamadıklarına, vergi yükünün yüksekliğine, işletme finansman imkanlarına ve bu çerçevede kredi politikaları ile borç/öz kaynak oranlarına bağlı olup, tespiti zor ve karmaşık bir süreçtir.²²

1.2.2. Vergi Teşvik Politikasının Mahiyeti ve Amaçları

Vergi teşvik politikası özel tasarruf ve yatırımları özendirici vergileme araçlarıdır. Bu fonksiyon mevcut vergi tabanının tamamı veya bir kısmından daha az vergi alınması ve/veya birtakım vergi ödeme kolaylıklarının sağlanması ile gerçekleştirilmektedir. Devlet, yatırımların milli gelir içindeki payını artırmak ve bu yolla, büyüme ve gelişme hızını etkilemek için ya vergi alarak kendi yatırım yapar ya da çeşitli teşvik tedbirleri ile özel kesim yatırımlarının artmasına yardımcı olur. Bu

²² Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 3. bsk. İstanbul 1982, s.338.

alternatifler arasındaki seçim, kamu kesiminin ekonomi içindeki nisbi büyüklüğü hakkındaki yargılara ve vergi ile kamu yatırımlarının etkinliğine bağlıdır.

1.2.2.1. Vergi Teşvik Politikasının Tanım ve Niteliği

Ekonominin belirli sektör veya faaliyet türlerindeki vergi yükünü azaltan, erteleyen veya ortadan kaldıran vergi teşvikleri kabaca "belirli makro ekonomik hedeflere ulaşabilmek için, vergi kanunlarında değişiklik yapmak suretiyle bazı ekonomik unsurlara ya da faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak" şeklinde tanımlanabilir.²³

Teşvik edici vergi politikası, genel olarak, gelişmekte olan ülkelerde özel sektör yatırımlarını teşvik ederek ekonomik kalkınmayı gerçekleştirme ve ekonomik istikrarı sağlama gibi makroekonomik amaçların yanı sıra; bölgesel dengesizlikleri giderme, istihdamı artırma vs. yönüyle de ekonomik - sosyal amaçlar taşımaktadır.

Vergi teşvikleri yatırım kararı aşamasında ve/veya yatırım döneminde yatırımların maliyetini düşürmek ve yatırımın karlılığını artırmak suretiyle veya işletmeye geçilen ilk yıllarda firmaların muhatap oldukları yükümlülüklerde yapılacak indirimler, muafiyetler, istisnalar veya yatırıma uygun koşullu finansman sağlamak suretiyle firmaların finansman ihtiyaçlarını azaltarak yatırımların teşvik edilmesini sağlamaktadır.²⁴

1.2.2.2. Vergi Teşvik Politikasının Amaçları

Vergi teşvik tedbirlerinin iki fonksiyonu vardır. Bunlardan birincisi, vergi yükünü azaltarak yatırıma ayrılacak fonları artırması, ikincisi, yatırımların istenilen alanlara kaymasını sağlamasıdır. Dolayısıyla, bu tedbirlerin etkinliği, belirtilen bu fonksiyonları yerine getirmeleri ile sıkı sıkıya ilişkilidir.

²³ Serkan BENK, "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler", Ekonomi ve Toplum, C: 6, Sayı: 1, (çevrimiçi) http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=195, 19 Kasım 2004, s.3

²⁴ Mustafa DURAN-(2), "Türkiye'de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği", Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Araştırma ve İnceleme Dizisi 32, t.y., (çevrimiçi) http://www.hazine.gov.tr/arastirma/yatirimlara_sg_tsvk.pdf, 02.02.2005, s.5.

Vergilerin yatırımlar üzerindeki etkileri az çok bilinebildiğine göre devletin ekonomik hayata müdahale edip özel sektörü yönlendirmek için kullandığı araçlardan biri olan vergi teşvik politikasının amaçları da kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Şu halde vergi teşvik politikasının iki temel amacı vardır;

- Yatırıma yönlendirilebilecek tasarruf hacmini artırmak
- Yatırımları artırmak

Bunun dışında kabul edilebilecek tüm amaçların gerçekleştirilebilirliği bu iki amacın gerçekleşmesine bağlıdır. Gerçekten istihdamın artırılması, yatırımları belirli sektör ve bölgelere yönlendirilebilmesi, ihracat ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerin artırılabilmesi, yabancı sermayenin çekilebilmesi, toplam arzı artırabilmek suretiyle enflasyonun önlenbilmesi gibi tüm amaçlar temel olarak yatırımların artırılabilmesine bağlıdır.

1.2.2.2.1. Tasarrufların Artırılabilmesi

Açıktır ki yatırımlar ne kadar teşvik edilirse edilsin tasarruf yani yatırımı yapabilecek sermaye birikimi mevcut olmadıkça teşvikin çok da bir anlamı yoktur. Konu özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından ele alındığında ortaya çıkan gerçek; daha hızlı bir kalkınma süreci için daha çok yatırım yapmanın gerektiği ve daha çok yatırım yapmak için de daha çok tasarruf yapmanın gerektiğidir. Sözelimi Harrod-Domar büyüme modeli çerçevesinde bir ülkedeki sermaye hasıla katsayısı 3 birim ve ülke için hedeflenen büyüme hızının %6 olduğu kabul edilirse o yıl için ülkenin kabaca milli gelirinin % 18' i kadar yatırım yapılması gerekmektedir.²⁵ Tabi ki bu yatırımın yapılabilmesi için de tamamen yatırıma yönlendirilmek şartı ile milli gelirin %18'i kadar tasarruf yapılması gerekmektedir. Söz konusu tasarruf özel sektör veya kamu kesimi tarafından yapılamadığı vakit kalan tek seçenek dış alemin tasarruflarını (yabancı sermaye yatırımları) ülkeye çekmek olacaktır.

²⁵ Özhan ULUATAM-(2), **Makro İktisat**, 9. bs. , Baran Ofset bsk., Ankara, Savaş Yayınları, Eylül 1998, s.397-398.

Konu vergi teşvikleri açısından ele alındığında; vergi tedbirlerinin işletmelerin bünyesinde daha çok fon bırakmasını (mesela vergisiz kar dağıtımı) ve bu fonların da yatırımlara yönlendirilebilecek tarzda biçiminde dizayn edilmesi gerekir.

1.2.2.2.2. Yatırımların Artırılabilmesi

Yatırım hacminin artırılabilmesi genel olarak yatırım maliyetinin düşürülmesi, yatırımdan beklenen kar oranının artırılması ve yatırımların finansmanını sağlayacak fonların oluşmasının sağlamakla mümkündür.

Kısaca vergi tedbirleri yatırımın maliyetini düşürebildiği ve/veya yatırımın vergi sonrası gelirini artırdığı sürece teşvik edicidir.

Ancak yatırım hacminin ne şekilde artırılacağı kabule dayalı bir sorundur. Gerçekten vergi teşvikleri ile yatırımların görece geri kalmış yörelerde artırılması, yüksek teknolojik yatırımların teşvik edilmesi, AR-GE yatırımlarının yapılması, emek-yoğun endüstrilerdeki yatırım hacminin artırılması ve/veya dış ticarete konu malların üretimine yönelik yatırımların artırılması, (ihracat endüstrilerindeki ya da ithal ikameci endüstrilerdeki yatırımların artırılması) yabancı sermayenin gelişini cazip kılacak vergisel teşvikler ya da spekülatif ve verimsiz yatırımların caydırılması, uzun vadeli yatırımların artırılması gibi ülke ekonomik koşullarına bağlı amaçlar yatırım hedeflerini ve buna bağlı olarak teşvik edici vergi politikalarının dizaynını etkileyecek temel unsurlardır.

1.2.3. Vergi Teşvik Politikasının Başarısı

Bir teşvik politikasının başarısı uygulanan politikanın amacına ulaşp ulaşmadığına ve amacına ulaşsa dahi ortaya çıkardığı sosyal maliyetin büyüklüğüne bağlıdır.

Günümüzde gelişmiş veya gelişmekte olan pek çok ülke teşvik politikalarına başvursa da, uygulamalar, amaç, uygulama biçimleri, kullanılan araçlar ve ortaya

çıkardığı sonuçlar ülkeden ülkeye, zamandan zamana hatta durumdan duruma değişebilmektedir.

Teorik olarak teşvik tedbirlerinin yaratmış olduğu yatırım artışının vergi kaybı artışından fazla olduğu sürece tedbirlerin etkin olabildiği ifade edilse de; hem teşvik tedbirlerinin tek amacının yatırım artışı olmayışı ve daha pek çok öznel ve tercihe dayalı amacının bulunması hem de ortaya çıkan kaybın sadece vergi kaybı değil fakat gelir ve kaynak dağılımının değişmesi, piyasa sistemine dışarıdan müdahale edilmesi gibi hesaplanması zor pek çok unsurun devreye girmesi teşvik tedbirlerinin net başarısının ölçümünü zora sokmaktadır.

Böyle olmakla birlikte vergisel teşviklerin kullanılabilirliği ve etkinliği için şu hususun unutulmaması lazımdır: vergisel teşvikler vergi ödeyen durumda olan veya vergi ödeyen durumda olmamakla birlikte kısa zamanda vergi ödeyecek konuma gelen işletmeler için bir teşvik unsurudur.²⁶ Bu nedenle vergisel teşviklerin etkinliği hususu irdelenirken bahis konusu yatırımcıların vergi ödeyen veya vergi ödeyecek konumda oldukları düşünülmelidir.

Genel olarak gelişmemiş bölgelerde faaliyet gösteren firmaların parasal teşviklere, gelişmiş bölgelerde faaliyet gösteren firmaların da vergi teşviklerine daha duyarlı veya büyük firmalar için idari ve vergisel teşviklerin, küçük ve orta büyüklükteki firmalar için ise parasal teşviklerin daha önemli olduğu belirtilse de gerçekte vergiye karşı duyarlılığı etkileyen pek çok faktör vardır.

Kabaca bir teşvik politikasının başarısı, verginin (verginin oranı, süresi, kapsamı, genel vergi sistemi içerisindeki yeri, kayıt dışı ekonominin boyutları, vergi kaçırma ve kaçınma imkanları), yatırımın (yatırımın büyüklüğü, karlılığı, süresi, türü, mahiyeti, bölgesi, yatırımcının (yatırımın finansman şekli ve büyüklüğü) ve diğer (ülkenin sosyo - ekonomik ortamı, ekonomik ve siyasal istikrar, konjonktür,

²⁶ Mustafa DURAN-(3), "Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları (1996-1998)", Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi 19, Ankara 1998, (çevrimiçi) http://www.hazine.gov.tr/ek/arastirma/yat_politika%20.pdf, 07.01.2005, s.1 8.

gelişmişlik düzeyi, piyasa, pazar, üretim ve tüketim yapıları) özelliklerine bağlı olmak üzere 4 temel faktöre bağlıdır;²⁷

a) Verginin Özellikleri

Gerçekten vergi oranının nispeten düşük, kayıt dışı ekonominin geniş, vergi kaçınma olanaklarının fazla olduğu ve vergilemede genellik ilkesinin önemli derecede istisnaları bulunduğu dolayısı ile de vergilendirilmeyen sahaların büyük olduğu ülkelerde vergi teşviklerinin fazla bir fonksiyonu yoktur.²⁸ Konu daha geniş bir çerçevede ele alınırsa; mükellefin çeşitli nedenlerle ödeyecek bir vergisinin olmaması (zarar eden işletmeler, yeni kurulmuş işletmeler, vergiden muaf işletmeler veya dönemsel karlılık gösteren sektör ve işletmeler) halinde teşviğin pek de anlamı olmayacaktır.²⁹ *

Yine kısa süreli teşvik tedbirleri ile uzun vadeli yatırımlar teşvik edilemeyeceği gibi uzun süreli teşvikler ile de yatırımcıların bunu suistimal etmemesi beklenemez. Ayrıca teşviklerin kapsamına alınan harcama kalemlerinin ilgili yatırımlar açısından hayati önem arz eden unsurlardan oluşmaması veya indirim, istisna, muafiyet ya da erteleme sağlanan verginin yatırım maliyetleri içindeki payının görece olarak düşük olması yahut girişimcileri yeni yatırımlara yönlendirecek ölçüde önemli bir maliyet avantajı sağlamaması da teşvik tedbirlerinin başarısına gölge düşürecektir.³⁰

b) Yatırımın Özellikleri

Teşviğin başarısını etkileyecek bir diğer faktör de teşvik edilmesi istenen yatırımların özellikleridir. Gerçekten vergiye karşı duyarsız olan yatırımların teşvik edilmesi veya zaten karlı ve teşvik olmasa dahi yapılabilecek mahiyetteki yatırımların teşvik

²⁷ Mustafa DURAN-(I), **a.g.m.**, s.34-37.

²⁸ Özhan ULUATAM-(I), **a.g.e.**, s.80.

²⁹ Yüksel KARACA-(I), "Vergi Teşviklerine İlişkin Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 172 Ocak 2003, s.55-56.

*Bu halde zararın ileriye taşınması veya zararın başka bir işletmeye devri gibi vergisel düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır

³⁰ Mustafa DURAN-(I), **a.g.m.**, s.35.

edilmesi de anlamlı değildir.³¹ Sözelimi hacim olarak büyük dolayısı ile ilk yıllarında kar getirmeyecek komple yeni tesis yatırımlarının vergiye karşı duyarlılığı azdır. Buna karşın yenileme yatırımı gibi işletmeyi kısa sürede kara geçirebilecek yatırımların teşvik edilmesi daha anlamlıdır.³²

Öte yandan bazı yatırımlar için ileride ki yıllarda işletme sermayesi oldukça önemli olabilirken bazı faaliyetler için önem arz eden başlangıç yatırımının yapılabilirliğidir. Burada teşvikin hangi dönemde verildiği hususu önem arz etmektedir. Sözelimi emek-yoğun yatırımlarda işçi maliyetleri önem arz ettiğinden doğrudan işletme aşamasındaki işçilik maliyetlerini azaltan tedbirler etkili olabilir iken, teknoloji yoğun yatırımlar makine-teçhizat ağırlıklı çalıştığından daha çok yatırım dönemindeki makine ve teçhizat edinimine yönelik tedbirler etkili olabilmektedir.³³ Yine kayıt dışında faaliyet gösterip de zaten vergi ödemeyen ve düşük kredibilite düzeyi ile kendisine yabancı kaynak bulmakta zorlanan işletmelerin de daha çok işletme dönemindeki teşvikleri kabul edeceği de açıktır.

Özetle vergi teşvikleri karlılık oranı düşük, yatırım dönemi uzun süren ve bu nedenle de vergiye çok sonradan muhatap olacak yatırımlarda istenen amaçları vermeyecektir.³⁴ Yine bazı gelişmemiş bölgelerde, vergi kontrol ve denetim mekanizmalarının zayıf ve bu nedenle de kaçırma olanaklarının çok yahut üretim açısından pazar yerlerine ve doğal kaynaklara uzak, altyapı yatırımlarının yetersiz olduğu bölgelerdeki yatırımlar da teşviğe karşı çok duyarlı değildir.

c) Yatırımcının Özellikleri

Yine üretim maliyetlerinde verginin önemli bir rol oynamadığı, bünyesinde karmaşık vergi tedbirlerini bilen pahalı uzman istihdam eden ve ciddi vergi planlaması yapabilen, sahip olduğu ölçek büyüklüğü ile özel vergi ayrıcalıkları edinebilen büyük firmalar da, çoğu kez vergi dışı unsurlara karşı daha hassas olduğundan, vergi

³¹ Ömer Faruk BATIREL, "Vergi Teşvikleri ve Yatırım İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 274 Haziran 2004, s.36.

³² Mustafa DURAN-(1), **a.g.m.**, s.35-36.

³³ Mustafa DURAN-(3), **a.g.m.**, s.19.

³⁴ Mustafa DURAN-(1), **a.g.m.**, s.36-37

teşviklerine karşı çok duyarlı olmayabilir.³⁵

Ayrıca sahip olduğu ölçek yapısı ile yüksek kredibiliteye sahip olup da bankalardan rahatça kredi kullanabilen ve kullandığı kredinin maliyetlerini de ödenecek vergiden düşebilen (finansman gider kısıtlaması uygulamasında olduğu gibi) firmalar için de vergi teşviki çok önemli olmayabilir. Bu nedenle genelde öz sermaye ile finanse edilen yatırımların vergi teşviklerine daha duyarlı olduğu söylenebilir.³⁶

Nihayet yatırımların teşviki bakımından vergi tedbirlerinin tek seçenek olmadığı, bunun yanında kredi teşvikleri ile kamu hizmet desteğinin de önemli bir unsur olduğu unutulmamalı, dolayısı ile yatırım teşvikinde vergi tedbirleri ile bu ve benzeri politikaların uyumlaştırılıp etkin bir teşvik bileşiminin seçimine özen gösterilmelidir.

Yatırım kararı yatırımın karlılığına bağlı olduğuna göre başarılı bir vergi teşvik politikasının yatırımın karlılığını etkilemesi gerekir. Şu halde vergi teşvikleri yatırımın karlılığını değiştirebildiği ölçüde, yani yatırımın maliyetini düşürebildiği ya da yatırımın vergi sonrası gelirini artırabildiği ölçüde başarılı olacaktır.³⁷

1.2.3.1. Vergi Teşviklerinin Maliyeti

Mahiyeti ne olursa olsun teşvikler devletin ekonomiye yaptığı birer müdahale araçlarıdır ve her müdahalede olduğu gibi teşvikler konusunda da müdahalenin haklılığı veya haksızlığı, uygulanan teşviklerin sağlamış olduğu fayda ile katlanılan

³⁵ Mustafa DURAN-(2), **a.g.m.**, s.37

³⁶ **A.e.i** s.17

³⁷ Özhan ULUATAM-(1), **a.g.e.**, s.41

maliyet arasındaki farkta yatmaktadır.³⁸ O halde uygulanan teşvik politikasının ne gibi bir maliyeti olacağını hesaplamak gerekmektedir.

Mahiyeti gereği teşvikler piyasa sistemine yapılan birer müdahaledir ve her müdahalede olduğu gibi bu durumda da ekonomideki mevcut kaynak ve gelir dağılımı değişecektir. Bütün vergi teşvik tedbirleri vergi matrahlarının küçülmesine yol açarak bir tür vergi harcamasına yol açarlar. Teşvik önlemleri sonucu azalan kamu gelirleri tutarınca, kamu hizmetleri yapılamaz hale gelir. Sonuç olarak vergi yükü dağılımı ve dolayısıyla gelir dağılımı değişir. Bu bakımdan vergi teşvik tedbirlerinin kaynak kullanımı ve iktisadi büyüme ve gelişme üzerindeki etkilerinin yanı sıra, gelir bölüşüm etkisinin de bilinmesine ihtiyaç vardır.

Bu değişim toplumca kabul edilebilir ve toplumsal refahı artırdığı müddetçe olumlu karşılanır. Ancak teşvik sistemi kendisinden beklenen fonksiyonları gereği gibi yerine getiremiyor ve hatta aksine aşağıdaki sayılacağı şekilde birtakım sosyo-ekonomik maliyetlere neden oluyorsa teşvik sisteminin meşruluğuna da hanel gelmeye başlar. Gerçekten mevcut teşvik sistemi yatırımları, ihracatı artırmıyor ve bölgesel dengesizlikleri gideremiyor ya da istihdam artışına veya teknolojik gelişmeye bir katkı sağlamıyor buna karşın, sistem haksız bir kazanç kapısına dönüşüyor, suistimallere ve israfa açık bir hale geliyor ise, o teşvik sistemi ülke kaynak ve gelir dağılımında ciddi ve olumsuz transferler oluşmasına neden olmaktadır.

Her halükarda yapılabilecek yatırımlara teşvikler yoluyla kaynak aktarılması durumunda kamu hazinesi kaybederken, sağlanan teşvikin ekonomiye ilave bir katkısı olmayacaktır. Ancak teşvik olmaksızın yapılmayacak yatırımlara sağlanan vergi muafiyet ve istisnaları, ekonomiye yapılan yeni yatırımların zamanla yeni vergi kaynakları yaratması sebebi ile, geri dönecektir.

³⁸ "Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri", s.17.

- **Teşvikler rekabet eşitsizliği yaratır:** Teşvikler teşvik edilen firma, sektör, bölge veya faaliyet lehine ekonomide rekabet eşitsizliği yaratmakta ve üretim sapmalarına neden olabilmektedir. Bu durum zamanla teşvik edilmeyen yatırımları rekabet avantaj ı sağlayabilmek için ya vergi kaçırmaya ya da kayıt dışında çalışmaya itebilmektedir.³⁹

- **Vergi teşvikleri vergilemede genellik ilkesine terstir:** Vergilemede genellik ilkesi herkesin ayrıt edilmeksizin vergi vermesi gerektiğini ifade eden bir kavramdır. Bu uygulamanın istisnalarından bir tanesi de vergisel teşvik uygulamalarıdır.

- **Vergi teşvikleri vergilemede sosyal adalet ilkesine terstir:** Vergi teşvik tedbirleri ile aynı durumda olup da aynı tutarda vergi ödeyecek olanlar arasında ayırım yapılarak vergilendirmede yatay adalet ilkesine, farklı durumda olup da farklı tutarlarda vergi ödeyecek mükelleflerin aynı vergiyi ödemelerini mümkün kılarak da vergilendirmede dikey adalet ilkesine dolayısı ile bir bütün olarak vergilendirmede adalet ilkesine karşı çıkmaktadır. Genel olarak vergi tedbirleri ile toplumdaki sermaye sahipleri korunduğundan veya desteklendiğinden teşvik tedbirlerinin toplumdaki nispeten gelir düzeyi yüksek kesimlere kaynak transferi sağladığı görülmektedir. Hatta bu tedbirler neticesinde vergi hâsılatındaki azalmayı telafi etmek için diğer kesimler üzerindeki vergi yükünün artışı da söz konusu olabilmektedir.⁴⁰ Gelir dağılımındaki bu çarpıklaşma teşviklerin amaçlarına ulaşmaması ve kendisinden beklenen yatırım ve istihdam yararlarının sağlanamadığı vakit ve/veya teşvik sisteminin yalnızca güçlü baskı gruplarının kontrolü altında bulunduğu durumlarda daha önemli olmaktadır.

- **Zararlı vergi rekabeti:** Zararlı vergi rekabeti birtakım vergisel avantajlarla uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılarak diğer ülke vergi tabanlarının zarara uğratılması, yani küçültülmesidir.⁴¹ Dolayısı ile zararlı vergi rekabeti bir ülkedeki uygulanan teşvik politikaları (yatırımlar veya yabancı sermaye üzerindeki vergi

³⁹ Serkan BENK, **a.g.m.**, s.7

⁴⁰ Özhan ULUATAM-(1), **a.g.e.**, s.93

⁴¹ Yüksel KARACA-(2). “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetler OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 238 Haziran 2001, s.90

yükünün düşürülmesi, vergi indirim istisna ve muafiyetleri, vergi cennetleri veya serbest bölge uygulamaları, vergi sisteminin şeffaf olmayışı ya da etkin bilgi değişiminin olmayışı gibi) neticesinde uluslararası sermayenin kazançlarını vergi yükü düşük veya hiç olmayan ülkelere kaydırmasına sebep olarak rakip ülkelerin vergi toplayabileceği matrah büyüklüğünün küçülmesine ve dolayısı ile vergi gelirlerinin azalmasına, bu suretle de aynı veya farklı düzeydeki vergilendirme otoriteleri arasında yaratılan ve karşı tarafın vergi matrahını aşındırmaya yönelik vergi politikalarıdır.⁴²

Zararlı vergi rekabeti OECD ve AB bünyesinde de yaygın uygulamalar olup, vermiş olduğu zararlardan dolayı konu değişik yönleri ile ele alınmakta ve bazı yaptırımlara muhatap tutulmaktadır.

- **Alır ve hantal yatırımlara zemin hazırlanması:** Teşvik uygulamalarının en büyük sakıncalarından biri, rekabetçi endüstriler yaratma gayesi ile yola çıkılmasına karşın zamanla, sürekli ve sınırsız bir biçimde uygulanan teşvikler sayesinde ayakta kalabilen, piyasa sistemi içerisinde elde edilmeyen bir rekabet avantajının vermiş olduğu rahatlık hissi ile kendini geliştirme ihtiyacı duymayan (maliyetlerin düşürülmesi, kalitenin artırılması, ölçek ekonomilerinden faydalanmaya çalışamama, yenilik ve dinamizmin kaybolması) ağır, hantal, sadece teşviklerle yaşayabilen ve teşviksiz ayakta duramayacak "teşvik endüstrileri"nin oluşumuna yol açmasıdır. Genellikle bu uygulamalar sürekli ve sınırsız biçimde teşvik verilmesi, firma ve endüstrilerin etkinlik ve verimlilik analizlerinin yapılmaması ile firmaların alanında monopol özelliklerini taşıması ile birtakım siyasal rant arayışları neticesinde oluşmaktadır.

- **Suistimalliere açık olması:** İstisnası hiç olmamıştır ki her teşvik unsuru suistimallere ve bazı rant kavgalarına neden olmasın. Özellikle ihracat alanında verilen teşviklerin bu tür uygulamalara daha açık olduğu, yıllardır ülkemizde yaşanan deneyimlerden anlaşıldığı üzere, bilinmektedir. Benjamin Constant'ın de ifade ettiği

⁴² Filiz GİRAY-(I), "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 260 Nisan 2003, s.125-131.

gibi "Teşvikler kötü ve yararsız değildir, ama tehlikelidir". Yine Tacitus'un "Teşviklerle ilgili kanunlar ne kadar fazla ise yolsuzluk o kadar fazla olur." Ve Lao-Tzu'nun "Teşviklerle ilgili kanunların ve diğer mevzuatın fazla olması halinde hırsızların ve soyguncuların sayısı da artacaktır" ifadeleri hep teşvik sisteminin tüm ülke çapında yolsuzluk, rant kollama ve lobicilik faaliyetlerine ne kadar müsait olduğunu göstermektedir.

- **Hazine kaybı:** Uygulanan her bir vergi teşvikinin devlet bütçesine belirli bir maliyeti vardır. Maliye literatüründe vergi harcaması olarak adlandırılan bu durum neticesinde devlet almayı vazgeçip özel sektöre bıraktığı vergi tutarı kadar kaynak kaybına uğramaktadır. Konu bu halde 3 boyutlu bir probleme dönüşmektedir.

İlk olarak sorun, devletin vergi teşvik politikası uygulaması için belirli bir gelirden vazgeçmek zorunda olduğu gerçeğidir. Bu kabullenme gerek iş dünyası tarafından gerekse oy maksimizasyonu peşinde koşan siyaset dünyası tarafından yapılabilirse de, gelişmekte olan ülkelerin mevcut bütçe açıkları ve kaynak yetersizliği problemi uygulanacak olan teşvik politikasının sınırlarını belirleyen temel etkidir.

ikinci sorun, yapılacak olan vergi harcamasının etkinliği ile, yani yapılacak olan bir harcamanın nereye yapılacağı ve kendisinden ne gibi bir performans beklendiği ile ilgilidir. Devlet harcama yaparken nasıl bir programa bağlı kalmakta ve yapacağı harcamanın sosyo-ekonomik sonuçlarını belirlemekteyse yapılacak olan vergi harcamasının veya uygulanacak olan vergi teşvik politikasının etkinliği için de bir fayda-maliyet analizi yapılmalıdır. Bu halde kamu harcaması ile vergi harcaması arasındaki ilişki kurulmalı* ve istenilen sonuca ulaşmak için hangi aracın daha verimli olabileceği saptanmalıdır. Devletin ekonomi içindeki payının görece büyüklüğü/küçüklüğü olgusu* bir yana sorun, söz konusu harcamanın hangi birim

* Bu ilişki sosyo-ekonomik açıdan kurulduğu gibi, kamu harcamalarının tabi olması gereken temel prensipler açısından da kurulabilir.

* Amaç özel sektör yatırımlarını artırmak ise teşvik tedbirlerinin, kamusal yatırımları artırmak ise kamu harcamalarının artırılması gereği açıktır. Ancak amaç toplam yatırımları artırmak ise artık

(özel sektör - devlet) tarafından yapıldığı takdirde ekonomide daha fazla yatırım artışı ve katma değer yaratılacağı, yani sosyal refah artışına hangisi ile daha çabuk ulaşılabileceğidir. Zira açıktır ki aynı harcama tutarının devlet veya özel sektör tarafından yapılması gelir ve kaynak dağılımında farklı etkiler meydana getirecektir.

Üçüncü olarak söz konusu hazine kaybı kısa vadeli bir sonuçtur. Zira kayıp karşılığında özel sektör kullanılabilir gelir artışının yaratmış olduğu yatırım artışı ilerleyen dönemlerde artan iş hacmi nedeniyle (artan istihdam gelir vergisi artışlarına, mal ticaretinin artışı dolaylı vergi artışlarına yol açması gibi) feda edilen vergi kayıplarının telafi edilmesi olasılığı da yüksektir. Bu halde devletin seçimi bugün elde edilecek gelir ile sonraki zamanlarda elde edilecek gelir arasındaki tercihine, yani gelirin zamanlar arası elde edilme seçeneğine bağlıdır.

- **İdari maliyet:** Vergi teşvik tedbirleri vergi hasılatında bir azalma yarattığı gibi uygulanan tedbirler vergi maliyetlerini de artırmaktadır. Gerçekten tedbirlerin uygulanabilmesi için, kurumsal olarak yeni birimlerin ihdas edilerek yeni kamu çalışanlarının istihdam edilmesi, söz konusu uygulama ile ilgili süreç takipleri için oluşan zaman kayıpları, girişimcilerin teşvik uygulamalarını yakından takip etmesi için zaman ayırmaları ya da uzman personel istihdam etmesi, teşvik prosedürleri için bir takım bürokratik işlemlerin gerçekleştirilmesi de hazine kaybını artıracaktır.

1.2.3.2. Etkin Bir Vergi Teşvik Politikası İçin Gerekli Ön Koşullar

Vergi yatırımların önündeki tek engel olmadığı için vergi teşvikleri ile yatırımların her zaman artırılabilmesi, yatırım bileşiminin değiştirilebilmesi veya yönlendirilebilmesi mümkün değildir.

Her şeyden önce vergi tedbirleri ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada genellikle kamu harcamaları kadar etkin olmayıp, kamu harcamalarına oranla daha dolaylı ve

sorun, ilgili harcama tutarının hangi birim tarafından yapıldığı takdirde toplam yatırım düzeyinde daha fazla artış yaratılacağına tespiti ile ilgilidir.

sağladığı avantajların ya da sebep olduğu kayıp ve tahribatların hesaplanması daha güç olan tedbirlerdir.⁴³ Bu nedenle vergi tedbirleri müteşebbislerin duyarlı, endüstriyel hizmetlerin yaygın, kamusal hizmetlerin yeterince sunulabildiği, altyapının tamam olduğu, piyasa mekanizmasının mükemmel işlediği ve vergi kaçırma ve kaçınma olanaklarının en az düzeyde olduğu ekonomilerde istenilen sonuçları vermektedir.⁴⁴

Yine ülkedeki doğal kaynakların yetersiz oluşu ve/veya teminin zor olması, yatırım malı kıtlığının çekilmesi, sermaye piyasalarının ve kredi mekanizmasının etkin işlememesi, vasıflı işgücünün kıt olması yahut ülkedeki siyasal ve toplumsal koşulların yatırımları yeni teşebbüslere yönlendirme de yetersiz oluşu, mevzuat bakımından bir istikrarın sağlanamadığı ve öngörülebilir bir gelecek ile iyimser bekleyişlerin hakim olmaması da vergi teşvik tedbirlerinin başarısını kısıtlayacak faktörlerdendir.⁴⁵

Görüldüğü üzere bu ve benzeri faktörler bir ülkedeki yatırımların yapılmasını engelleyecek vergi dışı unsurlardır ve daha çok ülkedeki sosyal, siyasal, ekonomik ve doğal koşulların bir sonucudur. Açıktır ki yatırım engellerinin bu gibi yapısal faktörlerden oluşması halinde vergi teşviklerinden ziyade kamusal hizmet ve yatırım harcamalarının* ön plana çıkarılması gerekmektedir.

"Vergi teşvikleri daha çok sektörler arasındaki kaynak dağılımına etki etmekte, girişimcilerin teşvik verilen alanlara yatırımlarını yönleltmelerini sağlamakta, ancak genel olarak yatırım yapıp yapmama kararı üzerinde çok büyük etkide bulunmamaktadır. "⁴⁶

⁴³ İsmail TÜRK, **a.g.e.**, s.124

⁴⁴ **A.e**

⁴⁵ Özhan ULUATAM, **a.g.e.**, s.79

* İktisadi ve mali yardımlar (sübvansiyonlar), eğitim ve sağlık hizmetlerinin etkinleştirilip yaygınlaştırılması gibi.

⁴⁶ DTM, "Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri", s.18.

1.2.3.3. Etkin Bir Vergi Teşvik Politikasının Temel İlkeleri

Etkin bir teşvik politikasının uygulanması için bazı ilkelere riayet edilmesi gerekmektedir. Bunlar;⁴⁷

- Teşvikler, piyasa ekonomisinin geliştirilmesi, güçlendirilmesi ve ona işlerlik kazandırılması amacıyla uygulanmalı ve piyasa ekonomisine yapılan müdahalenin en az düzeyde tutulması için de; hem teşviklerin ekonomide kaynakların daha etkin ve verimli olarak kullanılacağı sektör ve bölgelere verilmesine öncelik verilmesi hem de teşvik türleri mümkün mertebe az sayıda, fakat yüksek etkinlik sağlayacak tarzda dizayn edilmesine dikkat edilmelidir. Aynı ve/veya karşılıksız nakdi teşvikler yerine vergisel garantiler ve garanti teşvikleri gibi teşvik türlerine önem verilmelidir.

- Teşvik politikasının gerek mevzuat uygulamaları bakımından ve gerekse uygulanma süreçleri ile bunların izlenmesi ve denetlenmesi bakımından basitlik, sadelik, anlaşılabilirlik, şeffaflık, istikrar ve aynı zamanda esneklik (uygulama esnekliği için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi ve sistemin ticari hayatı yakından takip eden ve ihtiyaçlara göre kendini ayarlayabilen özellikte donatılması gibi) prensiplerine özen gösterilmelidir. Mevzuat yapısı için dağınık bir mevzuat yumağı yerine kapsayıcı, açıklayıcı ve mümkün mertebe az sayıda mevzuat uygulaması ve uygulama süreçleri için de mümkün mertebe en az sayıda kurumun yetki ve sorumluluğunun olması sağlanarak yetki ve sorumluluk karmaşasının önüne geçilmesi gerekmektedir.

- Vergisel teşvikler bir tür negatif vergi niteliğindedir. Bu nedenle vergisel teşvikler dizayn edilirken temel vergileme prensiplerine (eşitliği, basitliği, etkililiği, açıklığı, etkinliği ve kesinliği) riayet edilmesi gerekmektedir.

⁴⁷ Can AKTAN-(1), a.g.m., s.6-7.

- Teşvikler ekonomik kalkınmada öncelikli sektörlerle ve bölgelere verilmeli bunun için sektör ve bölge önceliklerinin çok iyi bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

- Teşvikler piyasa ekonomisinde rekabeti geliştirici ve destekleyici olmalıdır. Üretim aşamasında verilen teşvikler maliyet düşürücü bir etki göstereceğinden özellikle dış rekabet gücünü artırır.

- Teşvik prosedürü gerek mevzuat ve gerekse uygulama bakımından yoğun bürokratik işlemler gerektirmektedir. Tüm bu süreçler için bürokrasi ve kırtasiyecilik en aza indirilmeli, objektif, etki altında kalmayan, şeffaf ve kişiye göre ayırım yapmayan bir mevzuat ve uygulama standartları bütünlüğü yaratılmalıdır.

- Teşvikler hususunda sistemdeki teşvik çeşitliliği kadar teşviklerin hangi aşamada verildiği de önemlidir. Teşvikler öncelikle üretim, yatırım ve işletme aşamasında verilmelidir. İhracata verilen teşvik, yatırım ve işletme teşviklerinden farklı olarak nihai aşamada verilen bir teşviktir. İhracat teşviklerinin -özellikle nakdi halde verilenlerin- ekonomide tekrar yatırımlara yönelmesi kesin değildir. Bu açıdan teşvik politikasında, yatırım ve işletme teşvikleri ihracat teşviklerinden daha ağırlıklı ve kapsamlı olmalı ve doğrudan ihracata yönelik vergi teşviklerine mümkün olduğu kadar az başvurularak, ihracat teşvikleri daha çok pazar araştırması, tanıtım ve markalaşma ile ülkelerin uyguladığı tarife dışı engellerin ortadan kaldırılmasına yönelik önlemler üzerinde yoğunlaşmalıdır.⁴⁸

- Teşvik önlemlerinin yönlendiricilik fonksiyonu çerçevesinde düzenlenmesi sağlanmalı ve bu önlemlerin birer korumacılık politikasına dönüşmesine izin verilmemelidir. Bu nedenle teşviklerin tam anlamıyla doğrulanması, düzenli incelenmesi ve uyarlanmaları sağlanmalı fakat amaçlarına ulaştıklarında da aşama aşama sona erdirilmeleri gerekmektedir.

⁴⁸ DTM, “Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri”, s.19

- Teşvikler teknolojik gelişmeyi ve teknik buluşları uyarabilmeli, bu nedenle teknolojinin yaratılması ve bunun ticari hayatta kullanımını sağlamak için geleceği parlak olan bazı kilit sektörlerde AR-GE teşviklerine önem verilmelidir.

- Dünyadaki gelişmeleri yakından izleyen, küreselleşme olgusunu dikkate alan ve uluslararası düzenlemelerle uyum içerisinde olan bir teşvik politikası uygulanmalıdır.

- Teşviklerin hazine maliyeti kapsamındaki toplam maliyeti makul ve kabul edilebilir sınırlar içinde olmalı ve bu maliyeti, toplam kamu harcamalarının ve GSMH' nın belirli ve makul bir oranı olmalıdır.

- Teşvikler bazı sanayilerde yenileme ve atılım yatırımlarını da desteklemelidir.

- Teşvikler ölçek ekonomilerinin söz konusu olduğu sektörlerde önem taşımaktadır. Bu sektörlerde birim başına maliyetlerin az olduğu bilinmektedir. Bu yüzden ölçek ekonomilerini dikkate alan bir teşvik politikası uygulanmalıdır.

- Vergi teşviklerinin gücü abartılmamalıdır. Vergi teşviklerinin kendisinden beklenebilecek fonksiyonlar çok da fazla değildir. Bu nedenle de suiistimallerin artması ve ekonomiye olan maliyetin fazla olmaması için yaygın teşvik uygulamalarına gidilmemesi, teşviklerin ekonomideki önsel ve gerisel bağlılık katsayısı yüksek, kilit önemdeki, katma değeri yüksek ve yatırım-üretim-ihracat zincirini kurabilecek mahiyetteki yatırımlara, verilmesinin temin edilmesi, üretim kapasitesini ve verimliliği artırmaya ve pozitif dışsallık (AR-GE, teknoloji, çevre vb.) sağlamaya yönelik yatırımlara da öncelik verilmesi gerekmektedir.⁴⁹

- Teşvik politikaları ile ilgili planlama çalışmalarına önem verilmeli ve orta ve uzun vadeli bir anlayış içerisinde kaynak dağılımının yönlendirilmesi sağlanmalı, aksine kaynak dağılımını istenmeyen yönlerde çarpıtacak, sektörler arası üretim

⁴⁹ A.e

dengeğini düzenleyeceği yerde aşırı/eksik kapasiteye yol açabilecek özendirmelelerden sakınılmalıdır.⁵⁰

1.3. TEŞVİK SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ VE SINIFLANDIRMA

Teşvik sisteminin ülkemizdeki asıl gelişimi 1980 sonrasıdır. İhracata dayalı büyüme modelinin benimsenmesi ile zamanın hükümetleri kamusal altyapı yatırımlarına, yatırımların ve ihracatın desteklenmesine önemli hacimlerde kaynak ayırmışlardır. 1980'li yıllarda teşvik sistemimiz nakit yardımlar ağırlıklı iken, 1990'lı yıllarda bu yapı vergisel ve bölgesel teşvikler lehine değişmiştir. Bu dönemde Gümrük Birliği anlaşması çerçevesinde teşvik sisteminin Avrupa Birliği ile uyumlaştırılması zorunluluğu ve teşvik edilecek yatırımların uzun dönemde uluslararası pazarlarda rekabet edebilecek yapıda olmaları dikkate alınarak nakit krediler önemli ölçüde kaldırılmış ve bölgesel ve vergisel teşvikler verilmeye başlanılmıştır. Ayrıca bu tür spesifik destekler yanında, KOBİ, AR-GE ve çevre yatırımlarına yönelik destekler uygulamaya konulmuş ve AB ile mevzuat uyum çalışmaları hızlandırılmıştır.

Teşvik araçlarını çok çeşitli açılardan (amaçlarına göre, kapsamına göre, mahiyetine göre, türüne göre, veriliş şekline göre vb) sınıflandırmak mümkündür. Teşvikler kapsamına göre; ekonominin tamamını hedef almak üzere genel ekonomiye yönelik genel teşvik araçları (gümrük vergisi oranlarında yapılan genel bir indirim ya da gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan genel bir indirim gibi) ya da ekonominin sadece belli bir faaliyet, sektör veya bölgesini hedef alan ve seçicilik kıstasları olan özel teşvik araçları (Organize sanayi bölgelerinde, kalkınmada öncelikli yörelerde ve öncelikli sektörlerde yapılacak yatırımlara ayrıcalıklı veya daha fazla oranlarda verilen teşvikler, AR-Ge harcamalarına yönelik teşvikler gibi) olmak üzere iki ana gruba ayrıştırılabilir.⁵¹

Öte yandan konu genel teşvik sistemi olduğunda veriliş şekillerine göre teşvik sistemini aynı teşvikler (tarım kesimine tohumluk gübre, akaryakıt yardımı, enerji

⁵⁰ A.e., s.20

⁵¹ Mustafa DURAN-(1), a.g.m., s.28

desteği veya arazi tahsisi gibi), parasal teşvikler (hibe veya prim gibi), vergisel teşvikler (Belirli bazı sektörlere için düşük vergi oranları uygulanması, yatırım indirimi sistemi, hızlandırılmış amortisman, vergi istisna ve muafiyetleri, vergiye tabi gelirden bazı indirimler, zarar mahsubu gibi), karşılık mukabili parasal teşvikler (krediler), garanti ve kefalet teşvikleri (devletin özel sektör riskini paylaşmak için kendisinin garantör olması) ve fiyat teşvikleri (satılamayan malın devletçe geri alımı veya destekleme alımları gibi) olmak üzere sınıflandırmak da yapmak mümkündür.⁵²

Teşvik tedbirlerini yurt içi yatırımları özendirici önlemler ile ödemeler dengesine ilişkin olan vergi önlemleri olmak üzere iki genel kategoriye ayırmak da mümkündür. Yurt içi teşvik tedbirlerinden birincisi, yatırım indirimi veya hızlandırılmış amortisman ikincisi vergi tatilidir. Ödemeler dengesine ilişkin vergi önlemlerini, yabancı sermaye yatırımlarının ve dış satımı özendirici araçlar olarak sıralamak mümkündür. İthalatı kolaylaştırıcı gümrük vergisi ve bağlı vergi ayarlamalar da bu kategoriye sokulabilir. Yabancı sermaye, dış pazara yönelik üretim yapması, yurt içi katma değeri artırması ölçütlerine göre özendirilebilir. İhracatı özendirici önlemler için İhracat kazançlarını düşük oranda vergilemek ve vergi iadesi yapmak ilk sıralarda yer almaktadır. Bu sınıflandırmaya göreli önemi ve hukuksal statü açısından diğerklerinden ayrılması nedeniyle bölgesel kalkınmayı hedefleyen teşvik tedbirleri de eklenebilir.

Teşvik tedbirleri veriliş aşaması baz alınmak suretiyle yatırım öncesi dönemde verilen teşvikleri, yatırım döneminde verilen teşvikler (gümrük vergisi ve toplu konut fonu istisnası, yatırım mali ithaline veya yurtiçi tesliminde KDV istisnası, gibi) ve işletme döneminde verilen teşvikler (yatırım indirimi, yatırım kredilerinde vergi, resim ve hrç istisnası gibi) olmak üzere de sınıflandırılabilir.⁵³

Ekonomide yeni kaynak yaratılması veya mevcut kaynakların belirli sektör, bölge ve faaliyetlerine yönelmesini sağlayan teşvik politikaları en geniş haliyle uygulama

⁵² Can AKTAN-(2), **a.g.m.**, s.3-4

⁵³ Mustafa DURAN-(1), **a.g.e.**, s.24.

alanları ve bu meyanda yararlanılan finansman araçları açısından bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.⁵⁴

- Sektörel iyileştirme tedbirleri
- Zor durumdaki işletmelere yardım politikaları
- AR-GE araçlarını ve harcamalarını güçlendirme politikaları
- Bölgesel kalkınma politikaları
- Yatırım teşvikleri
- KOBİ teşvik politikaları
- İşletmeler için eğitim ve istihdam kolaylıkları
- Uluslararası yatırımları ve ihracatı geliştirmeye yönelik teşvik politikaları

ve bu politikaları uygulamak içinde kullanılan temel finansman araçları ise sübvansiyonlar, borçlar, devlet garantileri, özel hisse senetleri ile vergi kolaylıklarıdır.

Nihayet son olarak teşvik sistemi teşviklerin veriliş amaçlarına göre de sınıflandırılabilir. Sözgelimi yatırım teşvik amacıyla verilen teşvikler (Yatırım Teşvikleri), ihracatı teşvik amacıyla verilen teşvikler (İhracat Teşvikleri), üretimin desteklenmesi ve idamesi amacıyla verilen teşvikler (Üretim Teşvikleri), uluslararası rekabet gücünü artırmak amacıyla verilen teşvikler, yabancı sermayeyi özendirme amacıyla verilen teşvikler, genel ekonomik kalkınma amacına yönelik teşvikler, bölgesel ekonomik kalkınma amacına yönelik teşvikler, yarım kalmış tesisleri ekonomiye kazandırma amacıyla verilen teşvikler, girişimci riskini azaltmak amacıyla verilen teşvikler, Araştırma-geliştirme ve teknolojik yenilikleri geliştirmeye yönelik teşvikler, çevre kirliliğinin önlenmesi amacıyla verilen teşvikler, nitelikli işgücü oluşturulmasına yönelik teşvikler, kalite geliştirme projelerine katkı amacıyla verilen teşvikler, verimlilik konusundaki çabalara katkı amacıyla verilen teşvikler, zor durumda bulunan özel ve/veya kamu teşebbüslerinin

⁵⁴ M. Ziya SUER, **İhracat Teşvikleri ve En Son Şekliyle İhracata Yönelik Devlet Yardımları**, Maliye HUD Yayınları, SBF kütüphanesi, 382 SUE, s.6.

rehabilitasyonu için verilen teşvikler, düşük kapasite ile çalışan işletmelere tam kapasite ile çalışmaları amacıyla verilen teşvikler gibi.⁵⁵

1.3.1. Türkiye'deki Vergi Teşvik Politikasının Sınıflandırılması

Ülkemizde uygulanan vergi teşvik politikasını, sistem içerisinde çok çeşitli enstrümanlar bulunduğundan, yöneliklerini amaçlara göre sınıflandırmak bizce en uygun olanıdır. Gerçekten temel vergi teşvik enstrümanları olan, yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, vergi indirimi, vergi kredisi, vergi tatili uygulamaları ülkemizde değişik amaçlar için farklı biçimlerde uygulanmaktadır. Sözelimi serbest bölgelere tanınmış bulunan vergi tatili uygulamasının bir benzeri 4325 sayılı yasada da mevcuttur. Uygulamanın esası aynı olmakla birlikte her iki teşvik unsuru farklı amaçlara yönelmeleri bakımından birbirinden ayrılmaktadır.

Biz çalışmamızda vergi teşvik politikalarını yönelmiş oldukları amaca göre sınıflandırmayı uygun gördük. Buna göre teşvik sistemi 6 ana unsur altında irdelenebilir.

- Genel yatırım teşvik uygulaması
- KOBİ teşvik politikası
- İhracata yönelik teşvikler
- Bölgesel kalkınmaya yönelik teşvikler
- Yönetmel ve teknolojik teşvikler (Özel amaçlı bölge uygulamaları ve teknoloji gelişimini teşvik eden teşvikler)
- İşletmelerde kurumlaşmayı sağlayan teşvikler
- Yabancı sermayeyi çekmeye yönelik teşvikler

Ancak KOBİ teşvik politikası, vergi teşvikleri bakımından genel yatırım teşvik önlemlerinden farklı değildir. Bu nedenle KOBİ teşvikleri kredi teşvikleri bazında

⁵⁵ Can AKTAN-(2), a.g.m., s.2-3

irdelenebilir. Yine ülkemiz uygulamasında yabancı sermayenin doğrudan vergisel teşvikler yolu ile teşvik edilmesi uygulaması bulunmamaktadır.

1.3.2. Vergi Teşvik Sistemimizin Hukuki Dayanakları

Ülkemizdeki yatırım teşvik sistemini oluşturan teşvik unsurları ile bunların hukuki dayanakları ve amaçları aşağıda özet olarak gösterilmiştir;

- Yatırım Teşvikleri: Yatırımlarda Devlet Yardımlarına ilişkin esas ve usuller 10.6.2002 tarih ve 2002/4367 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2002/1 sayılı Tebliğde düzenlenmiştir.

- KOBİ'lere Yönelik Teşvikler: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin (KOBİ) Yatırımlarında Devlet Yardımlarına ilişkin esas ve usuller ayrıntılı olarak 18.01.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2000/1822 sayılı Karar ve 18.02.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2001/1 sayılı Tebliğ uyarınca düzenlenmiştir.

- İhracata Yönelik Devlet Yardımları: 11.1.1995 tarih ve 22168 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı ile Kalkınma Planları ve yıllık Programlardaki toplumsal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılacak faaliyetlerin, uluslararası kuruluşlara olan yükümlülüklerimize aykırılık teşkil etmeyecek yöntemlerle desteklenmesi amaçlanmaktadır.

- Bölgesel Teşvikler: 6 Şubat 2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak amaçlanmaktadır. 5084 sayılı Kanun, bölgesel olarak yatırım ve istihdam imkânlarının artırılmasını hedefleyen bir teşvik kanunudur.

- Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Gönelik Teşvikler: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan kişi ve kurumlara sağlanan teşvikler, 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanununda düzenlenmiştir.

- Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları: 9 Haziran 2004 tarih ve 25487 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2004/5 sayılı tebliğ ile ülkemizin mal ve hizmet ihracını artırmak için teknik müşavirlik, müteahhitlik firmaları, Firma Grupları, Sektörel Özel Sektör Kuruluşları, Fuar Organizatörleri ile Seminer, Konferans Organizatörlerinin yurt dışı ve yurt içindeki bazı faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik devlet yardımlarının belirlenmesidir.

- Serbest Bölgeler: Serbest bölgelere sağlanan teşvikler 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı 3218 sayılı Kanun ile düzenlenmiş olup, 29.01.2004 tarih 5084 sayılı yasa ile teşvik kapsamında önemli değişiklikler yapılmıştır.

- Turizme Yönelik Teşvikler: 16.3.1982 tarih ve 17635 sayılı Resmi Gazete yayınlı 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ile turizm hizmeti ile bu hizmetin gereği kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri ve turizm merkezlerinin tespiti ile geliştirilmelerine, turizm yatırım ve işletmelerinin teşvik edilmesine, düzenlenmesine ve denetlenmesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

Bununla birlikte bazı teşvik önlemleri de vergi mevzuatımız içerisinde düzenlenmiş bulunmaktadır;

GVK'da yer alan teşvikler : AR-GE Vergi indirimi (GVK 89/9. md), Yatırım indirimi (GVK 19. md.)

KVK'da yer alan teşvikler : AR-GE Vergi indirimi (KVK 14/6), Yurtdışı İnşaat, Onarma ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda istisna (KVK 8/7), Gayrimenkul ve iştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazancına ilişkin istisna (KVK 8/1-12), Zarar İndirimi (KVK mük. 14 md.)

KDVK’ da yer alan teşvikler : İhraç Kaydı ile Yapılan Mal Teslimlerinde Tecil - Terkin (KDVK 11/1-c), Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde Tecil - Terkin (KDVK geçici 17. md)

VUK'da ver alan teşvikler: Enflasyon düzeltmesi (VUK mük. 298. md), Azalan Paylı Amortisman (VUK mük. 315), Yenileme Fonu (VUK 328. ve 329. md), Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayrılması (VUK 323. md), Alacak ve Borç Senetlerinin Reeskontu (VUK 281. ve 285. md),

Damga Vergisi Kanunu ve Harclar Kanunu : İhracat ve döviz kazandırıcı faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası (DVK ek madde 2, HK ek madde 1)

1.4. TEŞVİKLERİ SINIRLANDIRAN ULUSLARARASI ANLAŞMALAR

Yatırım ve istihdamı artırma için teşvik uygulamaları çok başarılı olsa dahi, teşvik uygulamalarının önündeki engellerden biri de devlet yardımlarına getirilen uluslararası kısıtlamalardır. Bugün pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke teşvik politikalarını belirlerken herhangi bir yaptırım ile karşılaşmamak için bu sınırlamalara özen göstermek durumundadır.

Bugün teşvik sistemimize yön veren iki temel kurumlar DTÖ ve AB düzenlemeleri ile OECD Uzlaşması'dır. Ancak OECD Uzlaşması ülkemizde uygulanmadığından kısıtlayıcı bir yönü bulunmamaktadır. Uzlaşma ağırlıklı olarak ihracat kredileri ile ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır.

1.4.1. GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) Düzenlemeleri

Uluslararası ticaretin düzenlenmesinde himayeciliğin asgariye indirilmesi, dünya ticaretinde tarife ve tarife dışı engellerin kaldırılarak liberasyonun sağlanması ve çok taraflı ticaret sisteminin geliştirilmesi amacıyla bir uluslararası gözetim mekanizması

olarak GATT (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması) 10 Ocak 1948 tarihinde imzalanmış ve faaliyetlerini 1995 yılına kadar sürdürmüştür. Türkiye bu anlaşmaya 21.12.1953 tarihinde üye olmuştur.

GA TT dünya ticaretinin serbestleştirilmesi ve bu manada serbest piyasa ekonomisini bozucu unsurların kontrol altına alınması için kendi anlaşmasında teşvik hususunu düzenlemiştir. Ancak GATT anlaşmasında zamanla bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden ilki 1979 tarihli Tokyo Görüşmeleri Eki' dir. Ekte "teşvik" yerine "sübvansiyon" ifadesi kullanılmaktadır. İkinci önemli değişiklik ise 1985 yılında başlayan ve 1994 tarihine kadar süren 15 Nisan 1994 tarihli Uruguay Görüşmeleri sonunda 117 ülke delegeleri tarafından imzalanan Uruguay Turu Nihai Senedi ile olmuştur. Nihai Senet ile kurumda ve teşvik uygulamalarında önemli değişiklikler yapılmıştır. İlk olarak Marakeş anlaşması ile DTÖ kurulmuş, ikinci olarak da Genel Anlaşma yeniden düzenlenerek teşvik konusu baştan ele alınmış ve Anlaşma "Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Kodu/Anlaşması" adı altında 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Türkiye, DTÖ'nün kuruluş anlaşması olan Marakeş anlaşmasını ve ilave anlaşmaların 26 Ocak 1995 tarihli 4067 sayılı Kanunla onaylamış ve 26 Mart 1995 tarihi itibarıyla DTÖ'ne de üye olmuştur. 1994 yılı sonu itibarıyla GATT'a üye ülkelerin sayısı 130 iken, bugün DTÖ'ye üye ülke sayısı Nisan 2003 tarihi itibarıyla 146'ya ulaşmıştır. Kasım 2001 tarihinde başlatılan Doha Turu Görüşmelerinin (Sanayi mallarında tarife indirimleri, ticaret ve yatırım, ticaret ve çevre, ticaret ve rekabet, uygulama konuları, ticaretin kolaylaştırılması, kamu alımlarında şeffaflık, elektronik ticaret, bölgesel ticaret anlaşmaları, tarım, DTÖ kuralları, ticaretle bağlantılı fikri mülkiyet hakları) bazı hususların çözüme kavuşturulacağı beklenmektedir.

Yeni anlaşma ile teşvik kavramı yerine sübvansiyon kavramı kullanılmış, sübvansiyonun tanımı yapılarak spesifik sübvansiyon kavramı geliştirilmiş ve sübvansiyonla ilgili yaptırım konuları düzenlenmiştir. Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Kodu ile sübvansiyonların ulusal politikalarının önemli amaçlarının

gerçekleştirilmesi için hükümetler tarafından kullanıldığı, ancak sübvansiyonların ayın zamanda ticaret ve üretim üzerinde olumsuz etkileri olabildiği kabul edilmekte, sübvansiyonların kullanımının herhangi bir taraf ülkenin çıkarlarını olumsuz yönde etkilememesi ve telafi edici tedbirlerin uluslararası ticareti haksız bir biçimde engellememesi öngörülmektedir. Yanı sıra Kod ile gelişmekte olan ülkelerin kendilerine has ticaret, kalkınma ve finansman ihtiyaçları olduğu kabul edilmektedir.

Kodun Genel Hükümler başlıklı I.maddesine göre kamu otoritesi ya da kamuya ait bir kuruluş tarafından yapılan fon transferi, tahsil edilmeyen herhangi bir vergi yükümlülüğü, kamu tarafından sağlanan genel alt yapı dışında kalan her türlü mal ve hizmet, gelir ve fiyat desteği ya da herhangi bir menfaat .sübvansiyon. olarak tanımlanmaktadır. Vergi teşvikleri bakımından konu şu şekilde ele alınmıştır; "Herhangi bir üyenin sınırları içinde hükümet veya kamu organları tarafından mali katkıda bulunuluyorsa, bir başka deyişle;

(i) herhangi bir hükümet uygulaması fonların doğrudan transferini (örneğin, yardım, kredi ve öz sermaye akıtılması), fon veya borçların olası doğrudan transferini (örneğin, kredi teminatları) kapsıyorsa;

(ii) aksi takdirde ödenmesi gereken hükümet gelirlerinden vazgeçiliyor veya tahsil edilmiyorsa (örneğin, vergi kredileri gibi mali teşvikler)"

denmek suretiyle vergisel teşvikler devlet yardımları ve dolayısı ile sübvansiyon sınıfına sokulmuştur.

Anlaşmanın 2. maddesinde "spesifik sübvansiyon" kavramı tanımlanmakta ve bu tür sübvansiyonların yasaklanmış, karşı önlem alınabilir ve karşı önlem alınmayan diye üç alt başlık altında incelenmiştir. Buna göre spesifik sübvansiyon, sübvansiyonun sadece bir firmaya, bir sanayi dalına, firma veya sanayi grubuna ya da belirli bir coğrafi bölgedeki firmalara verilmesi halinde söz konusu olmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre yasaklanmış sübvansiyonlar iki kategoriden oluşmaktadır. İlk kısım ihracat performansına bağlı olarak verilen sübvansiyonlar ile ihracatı etkileyen diğer sübvansiyonları düzenlerken, ikinci kısım ise ithal malları yerine yerli

malların kullanılmasına yönelik sübvansiyonlardan oluşmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler ise yasaklanmış sübvansiyon kategorilerine giren sübvansiyonların ihracat performansına bağlı olanlarını Anlaşmanın yürürlüğe girmesinden itibaren 8 yıl daha uygulayabilecektir. Fakat bu süre içinde bu tür sübvansiyon uygulamalarının artırılmaması, aksine azaltılması gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde yerli malları gözetken sübvansiyon uygulamalarının kaldırılması ise 5 yıl sonra işlemeye başlayacaktır.

Nihai Senet'te, yasaklanmış sübvansiyonların uygulandığına ilişkin kanıt bulunması ve uygulayan ile şikayetçi taraf arasındaki danışmaların sonuç vermemesi halinde, şikayetçi tarafın konuyu araştırılmak üzere, Uyuşmazlıkların çözümü Organına (UÇO) getirmesi ve uygulayan tarafın tatmin edici cevap vermemesi ve yasaklanmış sübvansiyon uygulandığının tespiti durumunda, şikayetçi tarafın telafi edici önlem alabileceği belirtilmektedir.

Karşı tedbir alınabilir sübvansiyonlar ise yukarıda verilen sübvansiyon tanımına uyan uygulamaların bir başka ülkenin yerli sanayiine zarar vermesi, diğer üyelerin, Genel Anlaşmadan dolayı veya dolaysız olarak kaynaklanan çıkarlarının ve elde ettikleri tavizlerin yok olmasına veya azalmasına neden olması, ve bir başka üyenin çıkarlarına ciddi zarar** vermesi şeklinde tanımlanmaktadır. Çıkarların ciddi zedelenmesi Cartland Taslağında örneklerle açıklığa kavuşturulmuştur. Cartland Taslağına göre yatırım teşvikleri tek başına karşı önlem alınabilen sübvansiyonlar kapsamına girmemektedir. Ancak ticareti etkilemesi durumunda şikayet konusu olabilmektedir.

* * Ciddi zarar; **a)** toplam sübvansiyon ürünün değerinin belirlenecek belli bir yüzdesini geçmişse **b)** sübvansiyon ticaret performansına bağlı ise **c)** sübvansiyon üretimlerinin belirlenecek bir yüzdesini ya da daha fazlasını ihraç eden işletmelere veriliyorsa **d)** sübvansiyon yapan ülkelerde aksi halde tüketiciler tarafından satın alınmış olacak ithal mallar yerine yerli malların alınması için kullanılmışsa **e)** sübvansiyon bir ülkenin ihracatını bir ülkeden diğerine yönelmesine yol açmışsa **f)** sübvansiyon fiyat indirimi rekabetine neden olmuşsa **g)** sübvansiyon veren ülkenin dünya pazarlarında payını artırmasını sağlamışsa diğer anlaşma taraflarının çıkarlarını ciddi bir biçimde zedelemiş olacaktır

Karşı Tedbir Alınmasını Gerektirmeyen Sübvansiyonlar da bir ülkenin sınırları dahilinde uygulanan ve herhangi bir sektöre ayrıcalık tanımayan (spesifik olmayan) genel nitelikli sübvansiyonlar ile spesifik olarak nitelendirilebilen, ancak aşağıda belirtilen hususlar doğrultusunda uygulanan sübvansiyonlar olmak üzere iki türdür.

- Şirketlerce veya şirketlerle sözleşme yapmış yüksek öğrenim veya araştırma kuruluşlarınca yürütülen araştırma faaliyetlerine yapılan yardımlar (bu tür yardımlar da kendi içinde bazı kriterlerle sınırlandırılmıştır)

- Genel bir bölgesel kalkınma çerçevesi içinde uygulanması ve seçilmiş bölge dahilinde spesifik olmaksızın dağıtılması şartıyla, geri kalmış bölgelere verilen sübvansiyonlar olarak sınıflandırılmaktadır.

Eğer bir uygulama yasaklanmış sübvansiyon olarak nitelendirilemiyorsa ve spesifik ise, bu sübvansiyon tedbir alınabilen sübvansiyon olarak ele alınacaktır.

Eğer bu tür sübvansiyonlar diğer üye ülkelerin sanayilerinde ciddi ters etkiler meydana getiriyorsa telafi edici önlem alma kapısı açık bırakılmıştır. Yukarıda belirtilen işlemler aynen burada da geçerli olup, komite diğer üye ülke ekonomileri üzerinde "ciddi ters etkinin" varlığının tespiti halinde muhatap ülkelere telafi edici önlem alma yetkisi vermektedir. Ayrıca, taslakta ciddi ters etkinin sınırları geniş olarak belirtilmiştir.

GATT anlaşmasının 6., 16. ve 23.üncü maddeleri sübvansiyonlara ilişkin genel hükümleri içermektedir. Genel anlaşmanın 6. maddesi ile anti-damping ve telafi edici vergilere ilişkin düzenlemelerde bulunmaktadır. Buna göre diğer ülkenin zararına sebebiyet verecek şekilde anlaşmaya taraf bir ülkenin diğer bir taraf ülkeye ihraç malını normal fiyatının altında satması halinde zarara(maddi bir zarar, yurtiçi üretim gerilemesi veya zarar tehdidi) uğrayan ülkeye fark giderici vergi koyma hakkına sahiptir. 16. madde ise sübvansiyon konusunu düzenlemekte ve genel olarak sübvansiyonları ihracata verilenler ve yurtiçi üretime verilenler olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Bu çerçevede üye ülke ihracatını artırıcı veya ithalatını azaltıcı bir

tedbir geliştirdiğinde bunu Konseye bildirmek zorundadır. Aynı madde ile ihracat sübvansiyonlarına ilişkin olarak da, temel ürün olarak tanımlanan tarım, ormancılık ve balıkçılık ürünlerinin ihracatında sübvansiyon uygulaması, uygulanacak sübvansiyon nedeniyle, uygulayan ülkenin o üründe dünya ticaretindeki payının artmaması koşuluyla getirilen istisna saklı kalmak kaydıyla, yasaklanmakta ve temel ürün kapsamında yer alamayan ürünler için de, ihraç fiyatının iç pazardaki satış fiyatından düşük olması yoluyla sağlanacak sübvansiyonlar yasaklanmaktadır. Genel Anlaşmanın 23. maddesi ile ise, taraflardan birinin Anlaşma hükümlerine uymaması halinde düzenlenecek müeyyideleri düzenlemektedir. Bu müeyyideler o ülkeye tanınan taviz ve taahhütleri askıya alınması veya zararın giderimi olabilmektedir.

Kod, gelişmekte olan ülkeler için ihracat dahil sübvansiyon verme imkanı tanımaktadır. Ancak, uygulanan ihracat sübvansiyonlarının, rekabet ve kalkınma ihtiyaçları ile bağdaşmadığı hükmüne varıldığı takdirde söz konusu ülkenin bu uygulamadan vazgeçmesi öngörülmektedir.

Bazı ana maddeler dışındaki ürünlerin ihracatında gelişmekte olan ülkelerin dışındaki ülkelerin sübvansiyon vermemeleri gerektiği belirlenmiştir. Bu kuralın uygulanmasına yardımcı olmak üzere, sübvansiyon sayılan haller liste halinde belirlenmiştir. Bu liste ile, genelde hükümetlerin ihracata bağılı olarak; bir firma ya da sanayi dalına yapmış olduğu doğrudan sübvansiyonları, prim imkanı, navlun desteğı, dolaylı ve dolaysız vergilerden istisnalar ve/veya muafiyetler, ve hükümete yük getirecek şekilde düşük faizli ihracat kredilerinin tahsisi gibi uygulamalar olarak yer almaktadır. İhracat sübvansiyonları dışındaki sübvansiyonların ise, toplumsal ve ekonomik politika amaçlarını teşvik edici önemli araçlar olarak geniş çapta kullanıldığı kabul edilmekte ve tarafların bu tür sübvansiyonlara başvurma hakkının kısıtlanmaması gerektiği belirtilmektedir.

Karşı Tedbir Alınabilir sübvansiyonlara ilişkin olarak ise, UÇO'ya gidecek bir anlaşmazlık neticesinde; ciddi zarar oluştuğunun tespiti halinde, bunun ortadan kaldırılmasının talep edilmesi, söz konusu sübvansiyon uygulamasına 6 ay içinde son

verilmemesi durumunda ise, zarar gören tarafın telafi edici önlem alabileceği hükme bağlanabilmektedir.

1.4.2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

Avrupa Birliği'nde üye ülkeler arasındaki ayrımcı ve rekabeti bozucu mahiyetteki üye ülkelerin kendi işletmelerine, sanayi ürünlerine, sanayi gruplarına ve belirli bölgelere üyeler arasındaki ticareti olumsuz etkileyecek nitelikte yardım yapamayacakları temel kural olmakla birlikte Roma Antlaşmasında, sosyal ve bölgesel dengesizliklerin giderilmesi amacıyla birtakım sosyal, bölgesel ve sektörel yardımların yapılabilmesi öngörülmektedir.⁵⁶ Bununla birlikte topluluk dışındaki diğer ülkelere karşı rekabet üstünlüğünün korunması için çeşitli yardım programlarına da cevaz verilmektedir.

AB'nde temel mevzuat "Topluluk Müktesebatı" olarak adlandırılmakta ve 32 alt başlıktan oluşmaktadır. Teşviklerle ilgili düzenlemeler ise "Devlet Yardımları" ifadesi ile bu alt başlıklardan "Rekabet" başlığı içerisinde yer almaktadır.

1 Ocak 1958 tarihinde yürürlüğe giren Roma Antlaşmasının birliğin faaliyetlerini düzenleyen 3. maddesinin (g) bendinde "iç pazarda rekabetin bozulmamasının sağlayacak bir sistemin kurulması" öngörülmektedir. Birliğin rekabet politikası GATT prensipleri ile aynı doğrultuda olup, Roma Antlaşması'nın 81. ve 82. maddeleri firmalar düzeyinde rekabete aykırı durumları, 87-89. maddeleri ise devlet yardımlarını düzenlemektedir. Antlaşmanın 87. maddesinde hem rekabete aykırılık teşkil eden devlet yardımları yasaklanmakta, hem de bu yasak kapsamı dışındaki devlet yardımlarına düzenleme getirilmektedir.

Roma Antlaşması'nın 87/1. maddesinde Ortak Pazar ile bağdaşmayan devlet yardımlarının tanımı yapılmış ve "iş bu anlaşmada aksine hüküm bulunmadıkça, bir üye Devlet tarafından veya devlet kaynakları vasıtasıyla herhangi bir şekilde yapılan

⁵⁶ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: DPT, 2001. (DPT.2597 - ÖİK.608) ISBN: 975-19-2789-7, (çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf> , 15.04.2005, s.40-41.

ve belirli teşebbüsleri veya belirli malların üretimini kayırarak rekabeti bozan veya bozmakla tehdit eden, her türlü yardım, üye devletler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde, Ortak Pazarla bağdaşmaz" hükmünü getirmektedir. Anlaşmanın 87/2. maddesi ortak pazarla açık biçimde bağdaşır yardımları(3 madde halinde), 87/3. maddesi ise ortak pazarla bağdaşabilir devlet yardımlarını (5 madde halinde)* düzenlemiştir.

Bir uygulamanın, devlet yardımı olup olmadığının tespiti için aşağıda belirtilen bazı belirleyici unsurları ön plana çıkarmaktadır;

- Yardım, devlet ya da devlet kaynakları aracılığıyla olmalıdır. Bu ilke uyarınca, yardımı verenin devlet olması şart değildir Özel kuruluşlarca da devlet kaynakları aracılığıyla verilen yardımlar devlet yardımı sayılacaktır.

- Devlet tarafından mali bir katkı sağlanmalıdır. Bu doğrudan ya da dolaylı yoldan olabilecektir.

- Yardımdan faydalanan tek bir firma olabileceği gibi, bir endüstrinin tamamı da olabilecektir.

- Yardım alan firma doğrudan ekonomik alanda faaliyette bulunmasa dahi, yardım almasıyla bağlantılı olabilecek her hangi bir ekonomik faaliyet içerisinde bulunmalıdır.

Devlet Yardımları konusunda AB Hukuku, Antlaşmadaki temel kurallar dışında, bir dizi tüzük, direktif ve kararlardan, içtihat kararlarından ve hayli kapsamlı bir ikincil

* Bunlardan şu 4 madde önem arz etmektedir. a) Yaşam standardının anormal ölçüde düşük olduğu veya ciddi bir eksik istihdamın hüküm sürdüğü bölgelerin ekonomik gelişimini desteklemeye yönelik yardımlar b-) Avrupa'nın ortak çıkarına olacak önemli bir projenin gerçekleştirilmesinin teşvik edilmesi veya bir üye devlet ekonomisinde ortaya çıkan ciddi bir bozulmanın giderilmesi için yapılan yardımlar, c-) Ticaret koşullarını, ortak çıkarlara zarar verecek ölçüde olumsuz yönde etkilemeyen ve belirli ekonomik bölgeler veya belirli ekonomik faaliyetlerin gelişimini kolaylaştırmak için yapılan yardımlar, d) bir üye ülkenin karşılaştığı ciddi bir ekonomik sorunun giderilmesi amacıyla

mevzuattan (Komisyon Genelgeleri) oluşmaktadır. Bu ikincil mevzuat çerçevesinde 87/3(a) ve 87/3(c) maddeleri kapsamında belirlenen devlet yardımı uygulamaları niteliklerine 5 ana gruba ayrılmaktadır. A (bütçeden doğrudan yapılan nakit destekler ile dolaylı olarak yapılan vergisel teşvikler), B (devletin özsermayeye hisse senedi yoluyla katılımı), C (uygun koşullu kredi ve vergi ertelemeleri) ve D (garantiler) grubu olarak da sınıflandırılmaktadır.⁵⁷ en yaygın olanı A grubudur.

Yardımlar amaçlarına göre ise üç ana kategoriye ayrılabilir; yatay yardımlar, sektörel yardımlar ve bölgesel yardımlar.

Bunlardan yatay yardımlar sektörel ya da bölgesel amaçlı olmayan, yararlanan işletmelerin coğrafi yer ya da sektörel özelliklerine bakılmaksızın verilen yardımlar olarak nitelendirilmektedir. Devlet yardımı genellikle Ortak Pazarla bağdaşmaması nedeniyle AB tarafından yakından takip edilmekte, ancak yine AB tarafından bir ekonomik kalkınma aracı olarak kullanılmaktadır. Bu çerçevede yatay yardım uygulamaları da fiilen teşvik edilmekte ve kesin olarak belirlenmiş parametreler dahilinde uygulanmaktadır. Yatay Yardım kapsamında aşağıda yer alan yardımlar uygulanmaktadır;

- a) Ar-Ge Yardımı
- b) İstihdam Yardımı
- c) Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) Yardımı
- d) Kurtarma ve Yeniden Yapılandırma Yardımı
- e) Çevre Yardımı
- f) Eğitim Yardımı

Sektörel yardımlar uygulamalarında ise seçilmiş bazı sektörler özel kurallara tabi bulunmaktadır. Bu kapsama motorlu taşıtlar, gemi inşa, tekstil, sentetik fiber ve iplik, enerji, tarım ve balıkçılık, ulaştırma ile kömür ve çelik sektörleri girmektedir.

⁵⁷ **Türkiye - AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları**, DPT, Cilt: 1, Devlet Yardımları Alt Komisyonu, Ankara, Kasım 1995, (çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyum> , 25.05.2005, s.16.

Roma Antlaşması'nın 87/3(a) ve 87/3(b) maddeleri, az gelişmiş bölgeler ile yapısal güçlüklerle karşı karşıya olan bölgelerin gelişimine katkı sağlamak üzere hem üye ülkeler tarafından hem de AB fonlarından yardım yapılabilmesine imkan tanımaktadır. Bu çerçevede, yapısal fonların kullanılmasında, gelişmişlik düzeyi düşük olan bölgelerin kalkındırılması, yapısal sorunlar yaşayan bölgelerin ekonomik ve sosyal dönüşümünün desteklenmesi ve mesleki eğitim sisteminin modernizasyonunu ve istihdamın teşvik edilmesi faaliyetlerinin öncelikli olarak desteklenmesi öngörülmektedir.

Belirtmek gerekir ki AB hukuku içerisinde teşvikler ortak bir denetim altına alınıp, topluluk kurallarının işleyişine zarar vermeyecek şekilde yapılandırılmasına karşın, birlik dışında topluluğun rekabet gücünün korunması ve geliştirilmesi amacıyla teşvik uygulamalarına izin verilmektedir. Ancak bu teşvikler üretim sırasında verilerek ve izlerini kaybettirerek gizli bir şekilde verilmektedir.⁵⁸

AB ülkelerindeki vergi teşvikleri de daha ziyade gizli bir şekilde Roma Antlaşması hükümlerine göre yapılmakta olduğundan vergi teşviklerinin uygulama alanı oldukça dardır. Bu çerçevede temel olarak uygulanan vergisel teşvikler; KDV indirimi, kurumlar vergisi istisna ve indirimleri, Yatırım İndirimi, Hızlandırılmış Amortisman, bazı yerel vergi kolaylıkları, zarar indirimi, vergi kolaylıklarından ve ihracat teşviklerinden ibarettir.⁵⁹

1.4.3. Gümrük Birliği Düzenlemeleri

Bilindiği üzere Türkiye 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6 Mart 1995 tarih ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı (OKK) imzalayarak gümrük

⁵⁸ Mehmet TOSUNER, "Genel Bir Yaklaşımla Türkiye'de ve AT'da Yatırım Teşvik Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 19 Temmuz 1994 Yıl: 2, s.33-34.

⁵⁹ Filiz GİRAY, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Yatırımlara ve İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi**, Maliye Bakanlığı HUK Grubu Kitaplığı 13800144, Basım Yeri: Minerva Ofset A.Ş., 1. bsk, Temmuz 1998, Bursa, s.43-50.

birliğine girmiştir. Türkiye, Avrupa Birliği 'ne tam üye olmadan gümrük birliğini gerçekleştiren ilk ülkedir.

Roma Antlaşması bakımından "ortak pazarla bağdaşabilirlik" kavramı, Türkiye-AB Gümrük Birliği ilişkisinde, "gümrük birliği ile bağdaşabilirlik" kavramına dönüşmektedir. Bunun dışında Kod'da yer alan hükümlerin çoğu aynen gümrük birliği anlaşmasına alınmıştır. AB Antlaşması'nda genel kuralı koyan, 87/1. maddenin kapsamı, nelerin gümrük birliği ile bağdaşmadığı hükmü olarak aynen OKK'nın 34/1. maddesine aktarılmıştır. Buna göre; "Birlik Üyesi Devletlerin veya Türkiye'nin herhangi bir biçimde Devlet kaynaklarını kullanarak sağladıkları ve belli girişimlerin kayrılması veya belli ürünlerin üretiminin özendirilmesi suretiyle rekabeti aksatan veya aksatma tehlikesi taşıyan her türlü yardım, Birlik ile Türkiye arasındaki ticareti etkilediği ölçüde Gümrük Birliği'nin iyi işleyişiyle bağdaşmaz."

Yine Roma Antlaşması'nın 87/2. ve 87/3. maddelerine karşılık gelen devlet yardımı uygulamalarına getirilen yasaklara ilişkin istisnalar 34/2. ve 34/3. maddelerde yer almaktadır. Ancak söz konusu maddelerde Türkiye'ye özel ilave hükümler yer almaktadır. 34/2. maddede "Gümrük Birliğinin işleyişiyle bağdaşır" yardımlara getirilen kriterler yer almaktadır. Buna göre evvelce bahsedilen 3 maddeye ilave olarak Topluluk ile Türkiye arasındaki ticaret koşullarını ortak çıkara ters düşecek ölçüde olumsuz etkilememek kaydıyla, bu Karar'ın yürürlüğe girmesinden itibaren beş yıl süreyle Türkiye'nin görece az gelişmiş bölgelerinin ekonomik gelişmesini desteklemek üzere verilen yardımlar gümrük birliğinin işleyişi ile bağdaşır.

1/95 sayılı OKK'nın 34/3. maddesi "takdir yetkisi dahilindeki istisnaları" düzenlemektedir. Roma Antlaşması'nda 87/3. maddedeki istisnaların Komisyonun takdir yetkisi dahilinde uygulanacağı açıkça belirtmekte iken 1/95 sayılı OKK' da takdir yetkisinin kime ait olduğu açıkça belirtilmemiştir. 34. madde ve izleyen madde hükümlerinden bu yetkinin Ortaklık Konseyi'nde olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, 35. ve 37. maddeler ile 39. maddenin bazı hükümleri ışığında bakıldığında, Ortaklık Konseyi'nin takdir yetkisinin sınırlı olduğu görülmektedir. 34/3. madde

kapsamındaki "Gümrük Birliğinin işleyişıyle bağdaşabilir" yardımlar aşağıda yer almaktadır.

- Katma Protokol'ün 43. maddesinin 2. fıkrasına uygun olarak, yaşam standartlarının son derece düşük olduğu veya işsizliğin ciddi boyutlara vardığı yörelerdeki ekonomik gelişmeyi desteklemek amacıyla verilen yardımlar,
- Avrupa'nın ortak çıkarlarına hizmet eden önemli bir projenin gerçekleşmesini desteklemeye veya Topluluğa Üye Devletler'den birinin ya da Türkiye'nin ekonomisinde ortaya çıkan ciddi sorunları gidermeye yönelik yardımlar,
- Bu Kararın yürürlüğe girmesinden itibaren beş yıl süreyle, Katma Protokol'ün 43. maddesinin 2. fıkrasına uygun olarak Gümrük Birliğinin kurulmasının gerekli kıldığı yapısal uyumu sağlamaya yönelik yardımlar
- Topluluk ile Türkiye arasındaki ticaret koşullarını ortak çıkara ters düşecek ölçüde olumsuz etkilememek kaydıyla, belli ekonomik faaliyetlerin veya belli yörelerin ekonomisinin gelişmesini kolaylaştırmaya yönelik yardımlar,
- Topluluk ile Türkiye arasındaki ticaret koşullarını ortak çıkara ters düşecek ölçüde olumsuz etkilememek kaydıyla, kültür değerlerinin ve mirasının korunmasına yönelik yardımlar,
- Ortaklık Konseyi'nin saptayabileceği diğer yardım kategorileri.

Gümrük Birliği ile bağdaşmayan bir yardımın uygulanması durumunda, Ortaklık Konseyi'nce tespit edilen kurallar çerçevesinde bir çözüm aranacaktır. Mevcut kurallar içinde çözüm bulunamaması ve yerli sanayiye yönelik bir maddi zarar veya zarar tehdidi bulunması halinde, taraflar Gümrük Birliği Ortaklık Komitesi'nde istişarede bulunduktan sonra, Gümrük Birliğine en az zarar verecek tedbiri alabileceklerdir.

Belirtmek gerekir ki Türkiye bu düzenlemelerden AB hukuku ile düzenlenen normları esas almak zorundadır. çünkü gerek gümrük birliğine girmiş bulunmamız ve gümrük birliği normlarının da Topluluk mevzuatının neredeyse birebir olması, gerekse AB üyelik sürecinde ileride tabi olacağımız teşvik kuralları bakımından uygulamalarımızın AB uygulamalarına paralel getirme zorunluluğu bulunmaktadır. Nitekim Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Plan'ın⁶⁰ da da aynı hükümler mevcuttur. Buna göre Plan' ın 258. maddesi gereğince; "Yatırımların desteklenmesinde; AB uygulamaları da dikkate alınarak, değişen iç ve dış piyasa şartlarına uyum sağlamak üzere, daha etkin araçların kullanılması, bürokrasinin azaltılması, şeffaflık, genellik ve yansızlık temel ilke olacaktır." denilmektedir.

⁶⁰ Bakanlar Kurulu'nun 6.6.2000 tarihli ve 2000/684 sayılı Kararı ile kabul edilerek, 7.6.2000 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi 'ne sunulmuştur. 2001 - 2005 dönemi.

BÖLÜM 2

TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ TEŞVİK ÖNLEMLERİ

Vergi politikasının kalkınma hedefine ulaşmada iktisadi hayatı yönlendirici, teşvik edici ve gerektiğinde müdahaleci niteliğini kazanması ile birlikte gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülke kalkınma ve sanayileşme sürecini hızlandırabilmek ve bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarını gidererek yatırımları bu bölgelere yönlendirmek için vergi politikalarına yoğun bir biçimde başvurmuştur.⁶¹ Ülkemizde de yatırımları teşvik edici vergi politikaları planlı dönemden itibaren yoğun bir şekilde uygulanmış ancak, özellikle 1980 yılından sonra vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle yatırımları teşvik edici vergisel düzenlemelerin sayısı oldukça artmıştır.⁶² Gerçekten ülkemizdeki yatırım teşvik sistemi içerisinde vergisel teşvik tedbirlerinin ağırlığı fazladır.

1968 yılı ilk kalkınma plan uygulaması anından itibaren günümüze kadar "görelî olarak az gelişmiş yörelerin gelişmişlik düzeylerinin yükseltilmesi suretiyle bölgelerarası gelişmişlik farklarının azaltılması, ülke genelinde ekonomik büyüme ile birlikte sağlıklı bir sosyal ve kültürel gelişmenin ve gelir dağılımının sağlanmasında maliye politikası araçlarından vergi politikasının kullanılması ile iyileştirme, özellikle planlı dönemde temel hedeflerinden birisi olmuştur."⁶³ Bugün için ülkemizde; sanayileşmenin hızla sağlanabilmesi, yatırımların ülke geneline dengeli bir şekilde dağılması, gelişmemiş veya önemi olan sektörlerin öncelikli olarak gelişmesinin sağlanması gibi değişik amaçlarla doğrudan veya dolaylı çeşitli teşvikler uygulanmaktadır.

Nitekim Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın⁶⁴ 257. maddesinde yatırım teşvik politikalarının temel amacının dünya ile entegrasyonu sağlamak, bilgi toplumuna

⁶¹ Adnan GERÇEK, a.g.m., s.1.

⁶² A.e.

⁶³ Mehmet AVCI, Ali ÇİMAT, "Türkiye'de Kalkınmada Öncelikli Yörelere ve Sağlanan Vergisel Avantajlar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 58 Yıl:12 Ocak-Mart 2002, s.149.

⁶⁴ **Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, 06.06.2000 tarihli 2000/684 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (çevrimiçi) ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/taslak.pdf , 28.05.2005, s.34-35

erişmek ve yabancı sermayeyi özendirmek olduğu belirlenmiş ve bu çerçevede, bilgi teknolojileri başta olmak üzere AR-GE ve teknoloji geliştirme, altyapı, Yap-İşlet-Devret ve benzeri modellerle yürütülen projeler, çevre koruma, küçük ve orta boy işletmelerin gelişmesi, kalifiye işgücü sağlanması, istihdam yaratma, döviz kazandırma ve bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılmasına yönelik yatırım ve faaliyetlerin destekleneceği belirtilmiştir. Böyle olmakla birlikte Plan' da gerek vergi tedbirlerinin etkinliği hususunda duyulan kuşkulardan gerek vergi tedbirleri uygulamalarının yüksek maliyetli oluşundan ve gerekse ülkemizin son yıllardaki bütçe dengesinin aşırı bozulması ile bütçe finansmanın artan önemi nedeniyle olsa gerek ki, kalkınma planında maliye politikasının temel amacının kamu açıklarının kalıcı bir biçimde azaltılması olacağı belirtilmiş ve bu çerçevede kamu harcama, gelir ve borçlanma politikalarının tutarlı ve etkin bir biçimde uygulanacağı ifade edilmiştir.⁶⁵

Vergisel teşvik sistemi açısından ülkemizde genel yatırım teşvik mevzuatı dışında bölgelerarası dengesizlikleri gidermeye, ihracat artışını sağlamaya, teknoloji gelişimini sağlamaya ve işletmelerin kurumsal yapısının güçlendirilmesine yönelik çeşitli vergi teşvikleri uygulanmaktadır.

2.1. TÜRKİYE'DEKİ GENEL YATIRIM TEŞVİK MEVZUATI

Genel teşvik tedbirleri, herhangi bir bölge veya sektör ayrımı gözetmeksizin bütün yatırımlara uygulanmaktadır. Daha doğru bir deyişle bu teşvikler bölge ve sektör bazında derecelendirilerek tüm bölge ve sektörlerle yaygınlaştırılmakta ve ülkedeki tüm yatırım faaliyetlerini kapsamasını sağlamaktadır. işletmelere tanınan vergisel teşviklerin önemli bir kısmı 10.01.2002 tarih ve 2002/4367 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı⁶⁶ ve bu kararın uygulanmasına yönelik 2002/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına ilişkin Tebliğ⁶⁷ ile düzenlenmiştir. Şimdiye kadar muhtelif tarihlerde

⁶⁵ A.e., s.28

⁶⁶ 7 Temmuz 2002 tarihli 24810 sayılı Resmi Gazete yayımlı

⁶⁷ 30 Temmuz 2002 tarihli 24831 sayılı Resmi Gazete yayımlı

2002/4367 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda ve 2002/1 sayılı Tebliğ'de toplam 7 kere değişiklik yapılmıştır.

Karar'ın 1. maddesine göre temel amaç; yatırımların bölgelerarası dengesizlikleri gidermek, istihdam yaratmak ve uluslararası rekabet gücünü artırmak için Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile Avrupa Birliği normları ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak tasarrufları, katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanan, yatırımlara yönlendirilmesi suretiyle desteklenmesidir.

Karar'ın 3. maddesinde yatırımlara ne gibi teşviklerin sağlanabileceği belirtilmiştir. Buna göre teşvik belgesi edinmek şartı ile mükellef şu teşvik unsurlarından yararlanabilir. (2002/4367 5.md) ;

- a) Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu istisnası,
- b) Yatırım indirimi*,
- c) Katma Değer Vergisi istisnası,
- d) Vergi, resim ve harç istisnası,
- e) Kredi tahsis.

Ayrıca yatırımlar, diğer Kanun ve Bakanlar Kurulu kararlarında teşvik belgesine bağlı olarak öngörülen diğer destek unsurlarından da yararlandırılabilir.

Karar'ın 4. maddesinde söz konusu teşvik unsurlarının uygulanması bakımından yöreler Gelişmiş Yöre, Normal Yöre, KÖY (Kalkınmada Öncelikli Yöre) olmak üzere 3'e ayrılmış* ve 7. maddede teşvik belgesinin alınması için her yörede asgari ne kadarlık yatırım yapılması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre herhangi bir

* Ancak 4842 sayılı yasa ile GVK'da yatırım indirim müessesesinde yapılan değişiklikten sonra teşvik belgesi uygulanması kaldırılmış olduğundan yukarıdaki teşvik unsurlarından sadece yatırım indirimi uygulanması için teşvik belgesi şartı aranmayacak ve uygulama münhasıran GVK hükümlerine göre tatbik edecektir.

* Yöresel ayırım asgari sabit yatırım tutarını yöreye göre değişmesi bakımından ve gelişmiş sektörlerde yapılacak yatırımların sektörlerinin sınıflandırılması il kredi tahsisinde yöreye ve yatırım türüne göre farklılaşmaya gidilmesi bakımından önem arz etmektedir.

yatırımın teşvik belgesine bağlanabilmesi için asgari yatırım tutarının; KÖY'lerde 200 milyar TL, diğer yörelerde ise 400 milyar TL olması gerekmektedir. Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda ise, finansal kiralama şirketleri için aranacak asgari sabit yatırım tutan bu miktarların % 25'i kadardır.

Genel kural olarak gelişmiş yörelerdeki yatırımlar teşvik edilmemekle birlikte, bu yörelerdeki özel amaçlı bölgelerde (endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve organize sanayi bölgeleri) yapılan yatırımlar da destek unsurlarından yararlandırılmaktadır. Ayrıca gelişmiş bölgelerde, 2002/1 Sayılı Tebliğ'in 5. ekinde listelenen alanlarda yapılan yatırımlar da destek unsurlarından yararlandırılmaktadır.

2002/1 sayılı Tebliğ'e göre yukarıdaki destek unsurlarından faydalanabilmek için teşvik belgesi almak zorunludur. Tebliğ'in 5. maddesine göre teşvik belgesi düzenlenebilmesi için gerçek kişiler, adi ortaklıklar sermaye şirketleri, kooperatifler, iş ortaklıkları (adi ortaklık), kamu kurum ve kuruluşları (genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları %50'yi geçen kurum ve kuruluşlar) ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar ile yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubelerinin müracaat edebileceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere teşviklerin uygulama tabanı oldukça geniştir. Kurulacak şirketler adına ve tamamlanmış yatırımlara ilişkin olarak teşvik belgesi düzenlenemez fakat yabancı sermayeli yatırımlarda kurulacak anonim ve limited şirketler ile kurulacak şubeler için müracaat edilebilir.

Yine Tebliğ'in 13. maddesi uyarınca yatırıma başlamadan önce yatırım teşvik belgesi talebinde bulunulması gerekmektedir. Ancak, yatırıma başlanmış olması halinde yatırıma başlama tarihi, bu Tebliğin istinat ettiği Kararın yürürlük tarihinden önce olmamak kaydıyla, müracaatta bulunulan yılın ilk gününe kadar çekilebilir. Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırıma, yatırıma başlama tarihinden itibaren bir yıl içinde başlanması esastır. Bu süre içerisinde yatırıma başlanılmaması halinde teşvik belgesi iptal edilir. Ancak, mücbir sebep veya fevkalade hal durumlarında bu süre Müsteşarlıkça değerlendirilerek uzatılabilir.

Teşvik belgesi kapsamında teşvik unsurlarından yararlanılabilecek yatırımlar Tebliğ'in Ek 4 kısmında belirtilmiştir.

2.1.1 Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası

Gümrük vergisi ve Toplu Konut Fonu istisnası 2002/4367 sayılı BKK'nın 12. maddesi ile onun uygulanmasına yönelik olarak çıkarılan 2002/1 sayılı Tebliğ'in 15. ve 16. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede;

Teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat ithalatı, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonundan istisnadır. Ancak ithal edilen hammadde, aramalı ve işletme malzemesi teşvik belgesi kapsamında olsa dahi istisna uygulanamaz. Ayrıca, makine ve teçhizat bedelinin % 5'ini geçmemek kaydıyla yedek parçaların ve Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonundan istisna edilmek kaydıyla yeni model üretimine yönelik otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içerisinde kalmak ve 1 yıldan daha uzun süreli olmamak üzere CKD aksam ve parçalarının ithali teşvik belgesi kapsamında uygun görülebilir.

Ancak yatırım teşvik belgesi kapsamında olsa dahi aşağıdaki makine ve teçhizatın ithali gümrük vergisi ve toplu konut fonundan istisna değildir:

Binek araçları, Otobüs, Çekici (Euro I, Euro II, Euro III veya Euro IV normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç), Yedek parça, Treyler (frigorifik olanlar hariç), Mobilya, Yat, Motorbot, Kamyon (off road-truck tipi ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar hariç), Transmikser, Kesintisiz güç kaynağı, Beton santralı, Forklift, Beton pompası, İnşaat malzemeleri, Porselenden ve seramikten mamul sofa ve mutfak eşyası.

İthalat Rejimi Kararı uyarınca yayımlanan "Eski, Kullanılmış veya Yenileştirilmiş Olarak İthal Edilebilecek Maddelere İlişkin Tebliğ" hükümleri uyarınca ithali mümkün olan kullanılmış makine ve teçhizat (karayolu nakil vasıtaları hariç),

bölgesel ve sektörel kısıtlamalar da gözönüne alınarak proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesi kapsamına dahil edilebilir. Bunun dışında İthalat Rejimi Kararı uyarınca ithaline izin verilen kullanılmış makine ve teçhizatlar ayrıca bu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlandırılmaz.

Tebliğ'in 18. maddesi ile yatırım teşvik belgesine bağlanmamış olmakla birlikte başvuruda bulunmuş mükelleflerin teşvik belgesine ileride bağlanması öngörülen yatırımlarına ilişkin makine ve teçhizat ithaline teminat göstermek şartı ile izin verilmektedir.

Gümrük Birliği 'ne girinceye kadar yatırımcılar açısından bir maliyet avantajı yaratmakla birlikte, günümüzde AB' den ithal edilecek mallarda gümrük vergisinin kalkmasından dolayı sadece birliğe dahil olmayan ülkelere yapılan ithalatlarda avantaj sağlamaktadır.⁸

2.1.2. Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Alımı ve İthalinde KDV İstisnası

2002/4367 sayılı BKK'nın 15. maddesi ile 2002/1 sayılı Tebliğ'in 23. maddesine göre teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal, yerli teslimleri ve devir işlemleri KDV' den istisnadır. İstisna yurtdışından veya yurtiçinden ucuza girdi temin etme amacına yöneliktir.

Aynı şekilde 22.07.1998 tarih 4369 sayılı yasanın⁹ 59. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu 13. maddesine eklenen d bent hükmü ile belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ve öteden beri mevcut olan 16/l-a maddesi ile de belge kapsamındaki makine ve teçhizat ithalatı için KDV istisnası düzenlenmiştir. Buna göre teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat alımları ve ithalatı KDV' den istisnadır. Ancak bu hüküm kapsamında ve 87 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği¹⁰

⁸ Şükrü KIZILOĞLU-(1), “Yürürlükteki Yatırım Teşvikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 54 Haziran 1997, s.71.

⁹ 29.07.1998 tarih 23417 mük. sayılı Resmi Gazete yayımlı.

¹⁰ 18.06.2003 tarih 25142 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

uyarınca KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine ve teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanılacak olanlara yapılacak teslimlerde istisna uygulanmayacaktır.

4369 sayılı kanunun 82-5. maddesi ile KDV'nin ertelenmesi müessesesi kaldırılmış olduğundan artık bir uygulama alanı yoktur.

69 Seri No'lu Genel Tebliği¹¹ uyarınca bir varlığın KDV istisnasından yararlanabilmesi için; makine ve teçhizat niteliğinde olması, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıması ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymet olması gerekmektedir. Dolayısı ile bu özellikleri taşımayan ya da taşımakla birlikte sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda da kullanılabilen aynı cins sabit kıymetler de bu kapsamda sayılmayacaktır.

Buna göre yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makinaları, vinçler, tarım makinaları ve benzerlerinin, yanı sıra 74 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği¹² uyarınca da ambulansların teslim ve ithalinde istisna uygulanacaktır.

Ancak sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar, ayrıca otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici gibi taşıt araçları ile hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları (ilgili hava, deniz ve demiryolu taşıma araçlarının KDVK 13/a maddesindeki şartları taşıma~ı durumu hariç) makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

¹¹ 14.08.1998 tarih 23433 sayılı Resmi Gazete yayımlı

¹² 14.09.2000 tarih 24170 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

2.1.3. Yatırım İndirimi Uygulaması

ilk defa 12.02.1963 tarih 202 sayılı Kanunla vergi sistemimize dahil edilen yatırım indirimi uygulaması kısaca; yapılan yatırım harcamalarının elde edilen kazançtan belli kurallar dahilinde indirilerek vergi matrahının ve bu suretle de vergi yükünün azaltılmasını sağlayan bir vergi istisnasıdır.

Yatırım indirimi uygulaması ile devlet; yapılan yatırım harcamasının belirli bir yüzdesinin yatırım yapan kişinin kazancından indirilmesine müsaade ederek bu miktar vergi alacağından vazgeçmekte, bu suretle de özel sektör yatırımlarına katılarak yatırımları teşvik etmektedir.¹³ Bu anlamda yatırım indiriminin hem vergi istisnası fonksiyonu, hem de yatırım teşvik fonksiyonu vardır.¹⁴ Daha teknik bir deyişle yatırım indirimi, kanunun öngördüğü şartlar dahilinde yatırım için yapılan harcamanın, aktifleştirildiği dönemden itibaren amortisman ayırmak suretiyle kazançtan indirilmesinden sonra, başka bir kazancın bulunması halinde o kazancın da vergi matrahından düşülmesine imkan sağlayan, bu suretle de yatırımın maliyetine doğrudan etki ederek karlılığı artıran bir müessesedir.¹⁵ Bu etki bir yandan amortisman uygulaması ile iktisadi kıymetin maliyet bedelinin yıllar itibarıyla giderleştirilerek vergi matrahını azaltması, diğer yandan yatırım indirimi uygulaması ile de bu maliyet bedelinin kıymetin elde edildiği cari yılda belirli bir oran ile çarpılarak bulunacak meblağın vergi matrahından düşülmesi şeklinde yaratılmaktadır.

Yatırım indirimi ile devlet; yatırımların teşvik edilmesi, istihdam olanaklarının artırılması, yatırımların belirli bölge ve yörelere gitmesi sağlanarak bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, yatırımların belirli sektörlerle kanallı olarak rekabet üstünlüğü olan veya üretimi öncelik gerektiren yatırımların teşvik edilerek ulusal verimliliğin artırılması ya da arz-talep yapısındaki darboğaz ve

¹³ Mehmet ÖZKARA, “Yeni Düzenlemeler Işığında Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması”, (çevrimiçi) www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_yatirim_indirimi.htm , 28.09.2004, s.1.

¹⁴ Adnan GERÇEK, a.g.m., s.6.

¹⁵ Bülent Şişman, “İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri”, Yaklaşım Yayınları, bsk: Cem Web Ofset, Ankara, Nisan 2003, s.203.

uyumsuzlukların giderilmesi, yabancı sermayenin ve gelişmiş teknolojinin ülkeye gelişi veya teşviki gibi amaçlar güdebilir.¹⁶

Genel olarak yatırım indirimi müessesesinin vergi kaybının hesaplanmasının kolay olması, belli sektörlerle ve uzun döneme yönelik yatırımlar için uygun olması, geçici bir önlem olması gibi avantajları olmakla birlikte, yönetiminin zor olması, suiistimallere açık olması, daha çok mevcut firmaların kullanımına açık olması gibi sakıncaları da bulunmaktadır.¹⁷

a) Yatırım İndiriminin Mahiyeti

Yatırım indirimi müessesesi önceki hali ile GVK Ek 1.-6. maddeleri arasında düzenlenmiş iken 22.07.1998 tarih 4369 sayılı yasa ile bazı değişikliklere uğratılmış, ardından 09.04.2003 tarih 4842 sayılı yasanın¹⁸ 37/c maddesi ile mevcut yerinden mülga edilerek şimdiki yeri olan GVK 19. maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Böylece yatırım indirimi GVK "Muaflik ve İstisnalar" konulu ikinci kısım sekizinci bölümdeki yerinden alınarak dördüncü bölümdeki "Kazançlarda İstisnalar" başlıklı bölüme alınmıştır. Y yeni düzenleme ile yatırım indirimi tartışma götürmeyecek bir şekilde bir istisna olarak görülmektedir.

Değişiklik müessesenin içeriğinde de yapılmış ve yatırım indirimi adeta yeni baştan ele alınmıştır. Son değişiklikler 17.12.2003 tarih 5024 sayılı yasanın 6. maddesi ve 16.07.2004 tarih 5228 sayılı yasanın 59/3. maddesi ile yapılmıştır. Yeni düzenleme ile yatırım indiriminin kapsamı daraltılmakla birlikte daha sade ve etkin bir yapıya kavuşturulmuş ve uygulamanın bir istisna olup olmadığı yönündeki tartışmalara son verilmiştir.¹⁹

GVK 19/1. maddesindeki "Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai

¹⁶ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **a.g.e.**, s.27

¹⁷ DTM, "Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri", s.17.

¹⁸ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

¹⁹ M. Aykut KELECİOĞLU, "4842 Sayılı Kanunla Yatırım İndirimi Uygulamasında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:176 Mayıs 2003, s.69-70.

kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ım vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar." ifadesi yatırım indirimi istisnasındaki önemli değişiklikler yapıldığını gösterir.

- Bu düzenleme neticesinde 4369 sayılı kanun ile getirilen cari yıl harcamalarına ek olarak, bir sonraki yılda yapılması öngörülen ve/veya taahhüt edilen yatırım harcamalarının da istisnaya konu edilmesi uygulaması kaldırılmıştır. Yani yeni kanun ile yatırım indiriminde harcama esası benimsenmiş ve cari yılda henüz yapılmamış harcamaların faydalanılan öngörülen yatırım indirimi uygulaması sona erdirilmiştir.²⁰

Yatırım indiriminde harcama esası; indirim konusu iktisadi kıymetlere ilişkin bedelin ödenmesi ya da borçlanması, ilgili varlıkların işletme aktifine sokulması ve bu kıymetler/varlıklara yatırımcı tarafından tasarruf edilebilir konuma gelmesi anlamına gelmektedir.

- İkinci önemli değişiklik, yatırımlarda yatırım teşvik belgesi ve buna bağlı olarak yatırımın tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler içerisinde yapılma şartı ile asgari yatırım tutan uygulamalarına son verilerek hem mükelleflerin müesseseden faydalanması kolaylaştırılmış hem de belirli bir taban sınır olmaksızın tüm yatırımların müesseseden faydalanılmasının sağlanmış olmasıdır. Yani bir anlamda sistem otomatik hale getirilerek bürokrasiden arındırılmıştır. Ayrıca teşvik belgesinin kaldırılması ile yatırım indirimi aynı zamanda genel teşvik mevzuatından çıkarılmış olmaktadır .

- Üçüncü önemli değişiklik de yatırım indiriminin oranları konusunda; bölge, sektör ve yatırım tutarına göre farklı oran uygulamaları kaldırılarak tüm sektör ve firmaların

²⁰ Hikmet KABUK, "Yatırım İndirimi İstisnasında Yeni Düzenlemeler", (çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/hikmet_kabuk_yatirim.htm, 15.05.2004, s.3.

aynı ölçüde ve %40 oranında yatırım indiriminden faydalanılmasının sağlanmış olmasıdır. Böylece 2002/1 sayılı Tebliği'ni 20. maddesinde öngörülen yörelere göre farklılaştırılmış yatırım indirimi istisnası oran uygulaması (%40 ile %200 arasında değişen) ile 2002/4367 sayılı BKK'nın 14. maddesinde ifade edilen asgari yatırım Son tutarı uygulamasına son verilmiştir. Yani yatırımların kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı 'nce birlikte seçilen sektörlerde yapılması şartı kaldırılmıştır.

Son iki değişiklik yatırım indirimi uygulamasından daha geniş bir mükellef kitlesinin ve yatırım türünün, herhangi bir sektör, bölge ve yatırım tutarı ayrımı olmaksızın, faydalanmasının mümkün kıldığından ilgili yasa değişikliğinin yatırım indirimi istisnası uygulamasının yatırım hacmi tabanını genişlettiği ileri sürülebilir.²¹

- Son önemli değişiklik ise yatırım indirimi uygulamasında stopaj uygulamasının kaldırılmasıdır. Müessesenin etkinliği üzerinde ciddi kısıtlar yaratan ve istisnadan sağlanan vergi tasarrufunu azaltan bu uygulamaya son verilmesi uzun zamandır beklenen yerinde bir gelişmedir.

b) Yatırım İndiriminden Faydalanacak Olanlar

Yeni düzenlemeler ile yatırım indiriminden faydalanacak olan mükellef kitlesi hiçbir değişikliğe uğratılmamıştır. Bu çerçevede dar mükellefiyete tabi olanlar dahil olmak üzere; tüm gelir vergisi mükellefleri (gerçek kişiler, adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketler) ile tüm kurumlar vergisi mükellefleri (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, demek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları), elde etmiş oldukları tüm zirai ve/veya ticari kazançlarının bilanço esasına göre tespit etmiş olmak kaydı ile, bu müesseseden yararlanabilir.

Görülmektedir ki; kazançlarını işletme hesabı esasına göre veya basit usul esasına göre tespit eden mükellefler ile ticari veya zirai kazanç dışında farklı bir kazanç türü

²¹ A.e. s.4.

elde eden vergi mükellefleri (örneğin serbest meslek erbabı) bu istisnadan yararlanamayacaktır.

c) Yatırım İndirimi Uygulanacak Kazançlar

Yatırım indirimi istisnası, bilanço esasına göre tespit edilen ticari veya zirai kazançlara uygulanır. Diğer bir ifade ile işletme hesabı esası veya basit usulde tespit edilen ticari ve/veya zirai kazançta yatırım indirimi istisnası uygulanması mümkün değildir.

22 sayılı Sirküye göre mükelleflerin bilanço esasına göre tespit edilen birden fazla şahsi işletmesi varsa, yatırım indirimi "ticari kazançlar toplamına" uygulanacaktır. Ancak, bilanço esasına göre tespit edilen hem ticari hem de zirai işletmesi olan bir mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimini, zirai faaliyetinden sağladığı kazançtan indirmesi mümkün değildir.

Devamen yatırım indirimi uygulaması açısından adi şirketler ile kollektif ve adi komandit şirketler, bağımsız birer ünite olarak kabul edilmiş, bunların yaptıkları yatırımlara ait indirimlerin, ortaklığın bünyesi içinde kalacağı ve dolayısıyla ortaklar hisselerine isabet eden indirim tutarlarının, vermiş oldukları yıllık beyannamelerde yalnızca bu ortaklıktan elde etmiş oldukları ticari kazançlarına uygulanabileceği, kurumlar vergisi mükelleflerinin ise uygulamaya hak kazandıkları yatırım indirimini kurum kazancından indirecekleri ve mükelleflerin yatırım indirimi uygulanacak kazançlarının tespitinde, kazancın türü bakımından herhangi bir ayırım söz konusu olmayacağı öngörülmüştür.

d) Yatırım İndiriminin Konusu

Yatırım indirimin konusu nelerin yatırım indirimine ve dolayısı ile istisnaya tabi olacağını ifade eder. Buna göre GVK 19/1. maddesi mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın almış oldukları veya imal etmiş oldukları amortismanına tabi

iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40'ını ticari veya zirai kazançlar neticesinde ortaya çıkan vergi matrahından indirebileceğini belirtir iken, 19/4. maddesi de ne tür harcamaların istisnaya konu olamayacağını göstermektedir. Eski düzenlemede konu, bina, makine, tesisat, araç ve benzeri amortismana tabi iktisadi kıymetlerin yeni olanlarının maliyet bedeli iken, yani düzenlemede yatırım indiriminin konusu için amortismanına tabi iktisadi kıymetler diye genel bir ifade kullanılmıştır.* Ayrıca 4842 sayılı Kanun'un 31. maddesi ile 10.06.1985 tarih 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun²² 28. maddesinde değişiklik yapılarak leasing yolu ile edinilen kıymetlerin bunların satın alındığı tarihte uygulanan teşviklerden ve bu arada yatırım indiriminden yararlanacağı hüküm altına alınarak yatırımların leasing yolu ile de yapılabilmesi sağlanmıştır.

Şu çerçevede bir harcamanın istisnaya konu olması için;

- İşletme faaliyetlerinde (Mal veya hizmet üretimi) kullanılmak üzere edinilmesi,
- Edinimin satın alma veya imal şeklinde olması,
- İlgili kıymetin amortismanına tabi iktisadi bir kıymet olması (sözelimi 22 sayılı Sirkü 2. madde gereğince deneme üretimi maliyetleri ve malzeme bedelleri amortismanına tabi kıymet olmadıklarından istisnaya konu edilemez.),
- Kıymetin GVK 19/4. maddesi kapsamına girmemesi
- Kıymetin yeni olması gerekmektedir.

Buna göre istisnaya konu edilecek tutar ilgili kıymetlerin maliyet bedellerinin toplamıdır. Maliyet bedeli kavramına nelerin dahil olduğunu ise VUK 262. ve 270. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre,

- İmal ve inşa giderleri ile satın alma giderleri,
- Gümrük vergileri,

* VUK 313. maddesi amortismanına tabi iktisadi kıymetleri işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, alet, edevat, meşrufat, demirbaş ve sinema filmleri olarak belirtmiştir. Ancak bu kıymetlerin hepsi istisnaya tabi değildir.

²² 28.06.1985 tarih 18795 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

- Nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut binanın satın alınıp yıkılması halinde yıkım ve arsa tasfiye giderleri,
- Noter masrafı, kıymet takdiri, tapu harcı, Emlak Alım Vergisi, Taşıt Alım Vergisi gibi giderler (Bu giderlerin maliyete eklenmesi ihtiyari olduğundan maliyete eklenip istisnadan yararlandırılması da ihtiyaridir.)
- Yatırımın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar oluşan ve maliyete eklenen kur farkları ve faizler)

e) Yatırım İndirimine Konu Olamayacak Harcamalar

Değişiklik öncesi durumda GVK Ek 3. maddede hangi harcamaların istisnaya konu edileceği belirtilir iken yeni düzenlemede hangi tip harcamaların istisnaya konu edilmeyeceği belirtilmiştir. Harcamalar ile ilgili ayrıntılar 24.03.2004 tarih 22 sayılı Gelir Vergisi Sirküsünde ele alınmıştır. Buna göre;

- Bedeli 5 milyar liradan az olan iktisadi kıymetler* (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler* haddin aşılp aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.).
- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile oniki yaşından küçük gemiler hariç). Bu hüküm önceki uygulama ile paralel olup, yeni olmayan kıymetlerin istisnaya konu olamayacağı ifade etmektedir. Eski düzenlemeden farklı olarak yurtdışında daha önce kullanılmış makinelerin Hazine Müsteşarlığı 'nın onayını almak şartı ile kullanımı uygulamasına son verilmiştir.
- Gayri maddi haklar (yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç) ile ekonomik ömrü 5

* Tutar 01.01.2004 tarihinden itibaren 6 milyar TL olarak değiştirilmiş, 29.12.2004 tarih 25685 no'lu Resmi Gazete yayımlı 2004/8295 sayılı BKK 1. maddesi gereğince de ilgili rakam 2005 yılında uygulanmak üzere 10 milyar TL olmak üzere yeniden belirlenmiştir.

* Bu tür kıymetler işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur. Bir bilgisayar donanımını oluşturan çeşitli parçaları, bir lokanta için çatal, bıçak ve tabak takımları veya turistik bir otel için yatak,yorgan ve battaniyeler gibi.

yıldan kısa olan özel maliyet bedelleri. Ancak gayri maddi haklardan bilgisayar programlarının istisnadan yararlanabilmesi için a) Programın kullanılacağı iktisadi kıymetin istisnadan faydalanyor olması ve b) Programın iktisadi kıymetin kullanılabilmesi için gerekli olması gibi iki temel koşul öne sürülmüştür.

- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları. Bu konudaki ölçüt, ilgili kıymetlerin üretim süreci ile doğrudan ilişkili olup olmadığıdır. 22 sayılı sirküde bu durumun her işletme için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği ileri sürüldükten sonra, kıymetin üretim süreci ile ilgisinin işletmede sürekli olarak kullanılması ile ilgili olmayabileceği belirtilmiştir.

- Bedelsiz (hibe veya bağış gibi bir bedel ödenmesini gerektirmeyen) olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler.

- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç). 22 sayılı sirküde konu ile ilgili olarak satın almak suretiyle iktisap edilen binaların mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılsa dahi yatırım indiriminden yararlanamayacağı, mal veya hizmet üretim yeri olarak kullanılmakta olan veya başka amaçla inşa edilmiş olmasına rağmen, mal veya hizmet üretim yerine dönüştürülen binalar için yapılan tadilat ve tamirat harcamalarına, yeni bir bina inşa edilmemiş olduğundan, yatırım indirimi uygulanamayacağı fakat mevcut üretim yerinin genişletilmesi amacıyla yapılan ilave binalara yatırım indiriminin uygulanabileceği ifade edilmiştir. Şu halde binalar sadece mal ve hizmet üretim yeri olarak inşa edilmek şartı ile istisnaya konu edilebilecektir. Böylece eski düzenlemedeki binanın sadece inşa edilmesi halinde istisna uygulanabileceği hükmü yeni düzenlemede korunmamış ve inşa edilen binalar da genel olarak istisna kapsamı dışına çıkartılmıştır.

- Arazi veya arsalar. 22 sayılı sirkü gereğince binalar için istisna uygulanırken binanın arsa hariç maliyet bedeli esas alınacaktır.

- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları. Ancak binek otomobili ve benzeri kara taşıtları dışında

kalan kamyon, kamyonet, otobüs, minibüs, tır, tanker gibi araçlar, işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınmış olması halinde, yukarıdaki kısıtlamalara tabi olmaksızın, yatırım indirimi istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

- Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler.

t) Yatırım İndiriminin Başlangıcı

Yatırım indiriminin başlangıcı hususunda eski düzenleme ile yeni düzenleme arasında önemli bir fark vardır. Eski düzenlemede (09.04.2003 tarih 4842 sayılı yasa öncesi) istisnanın başlangıcı Ek 4. madde gereğince yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihteki beyanname verme süresi geçmemiş hesap dönemi idi. Bu nedenle de istisnadan faydalanabilmek için harcamalara yani yatırıma başlamadan önce yatırım teşvik belgesi alınması zorunluluğu vardı.

Yeni düzenlemede ise mükellef fiili harcama yapmış olmakla istisnadan yararlanma hakkını da elde etmiş bulunmaktadır. GVK 19/2. maddesi uyarınca istisna uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur. Yani satın alınan veya imal edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere aktive girdikleri yıldan itibaren istisna uygulanmaya başlanır.

Yine 22 sayılı Sirkü gereğince yurt dışından sağlanacak yatırım mallarında istisna, malların kat'i ithalleri yapıp gümrükten çekilerek işletmenin aktifindeki bir hesaba kaydedildiği tarihten itibaren uygulanabilecektir. Ayrıca mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilen bina yatırımlarında veya yatırım indirimine tabi iktisadi kıymetlerin parça parça satın alınıp monte edilmesi durumunda yatırım indirimi istisnası, harcamaların yapılmaya başlandığı yıldan itibaren uygulanır.

g) İstisnaya Tabi Kıymetin Elden Çıkarılması

GVK 19/5. maddesine göre istisnaya tabi kıymetler aktive alındıkları tarihten itibaren

iki yıl içinde elden çıkarılır ise, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama hakkını kaybedilir. Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler açısından herhangi bir işlem yapılmaz.

22 sayılı Sirkü gereğince istisnaya tabi kıymetlerin iki yıldan önce elden çıkarılması halinde henüz yararlanılamayan istisna tutarı yatırım indirimine tabi olamaz. Yanısıra, istisnadan kısmen faydalanılmış veya hiç faydalanılmamış aktif değerleri satın veya devir alanların istisnadan yararlanmaları da mümkün değildir.

İnşaatı devam eden binaların satın veya devir alınmasından sonra yapılan harcamalara, bina yatırımları için gerekli koşulların sağlanması halinde, satın veya devir alanlarca yatırım indirimi istisnası uygulanacaktır.

Yeni düzenleme ile istisnaya konu kıymetlerin yatırımın tamamlanmasından önce elden çıkarılması durumunda yatırım indirimi dolayısı ile zamanında tahsil edilemeyen vergilerin geri alınması uygulamasına son verilmiş, bunun yerine yatırımın tamamlanıp tamamlanmadığına bakılmaksızın 2 yıl içinde iktisadi kıymetin satılması durumunda yatırım indirimi hakkının kalkacağı esası benimsenmiş ve yatırım indiriminden kısmen faydalanmış veya hiç faydalanmamış iktisadi kıymetleri devralanların, kalan yatırım indiriminden yararlanmaları uygulamasına son verilmiştir.

h) Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması

Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması ilk defa 01.01.1995 tarihinden itibaren teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için söz konusu olmuştur. Uygulamanın esası; zarar hali ve diğer istisnaların öncelikli olarak uygulanması gibi nedenlerle ilgili yılda kullanılamayan yatırım indirimi haklarının, bu indirimin kullanılması imkanı ortaya çıktığında kullanılabilmesi için, devreden yatırım indirimi tutarının zaman geçmesi ve enflasyon etkisiyle erozyona uğraması, dolayısı ile yatırımcıların bu haklarının reel anlamda küçülmesini önlemektir. Bu nedenle sonraki yıllara

devredilen kullanılmayan indirim tutarları her yıl yeniden değerleme oranında artırılarak güncel değerlerini koruması sağlanıyordu. Endekslleme süresi önceleri 3 yıl ile sınırlanırken 01.01.1998 tarihinden sonrası 4369 sayılı yasa ile sınırsız hale getirilmiştir.

Yatırım indiriminde endekslleme uygulaması ile işletmelerin yapmış oldukları yatırım harcamalarının kazançlarından indiremedikleri kısmını daha sonraki yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutarak ilgili yılın kazancından o yılın harcamaları ile birlikte indirmeleri sağlanmıştır. Yani uygulama ile işletmelerin enflasyon dönemlerinde yatırım indiriminden yararlanmalarında yeniden değerleme oranı kadar enflasyon etkisinden korunması sağlanmıştır.

Uygulama 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında da sınırsız olarak uygulanmaktadır. Buna göre 01.01.2004 tarihinden itibaren ilgili yıl kazancının yetersiz olması sebebiyle gelecek yıla devreden indirilmeyen indirim tutarları her yıl için yeniden değerleme oranında değil, DİE'nin TEFE'de meydana gelen artış oranında artırılarak revize edilecektir.

i) Yatırım İndiriminde Tevkifat

24.04.2003 tarihinden önceki yatırım indirimine konu kurum kazançları zerine GVK 94/6-b maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara getirilen, böylece sonraki dönemlere devreden ve istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın, % 18 oranında tevkifat ile % 10 fon payı olmak üzere toplam %19,8 oranında stopaj uygulanıyordu. Üstelik bu tevkifat sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli olup gelir mükelleflerini kapsamadığından, yatırım indiriminden yararlanmada iki mükellef grubu için önemli ve haksız bir faydalanma farkı ortaya çıkarmakta idi. Uygulama GVK geçici 61. madde hükmü gereğince 4842 sayılı kanundan önce alınan (ve muhtemelen %100 indirim oranının öngörüldüğü) teşvik belgelerinin bu belgelerin devamı süresince yapılan yatırım harcamaları için (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetleri için yapılan harcamalar hariç olmak üzere) de devam etmektedir.

Yeni düzenleme ile gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki bu farklılık kaldırılmıştır. Kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş ve istisna olsun olmasın sadece kar dağıtımı aşamasında tevkifat yapılması öngörülerek, dağıtılmayıp kurum bünyesinde bırakılan istisna kazançları üzerinden stopaj uygulaması kaldırılmıştır. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasına karşın vergi matrahım azaltıcı bu kalemin stopaja tabi tutularak istisnanın yatırımlar üzerindeki etkisin azaltan bu uygulamaya son verilmesi oldukça yerindedir.*

Özetle yatırım indiriminin kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi için indirim konu kazancın yatırımın finansmanında kullanılması, yani ortaklara dağıtılmayarak kurum bünyesinde bırakılması gerekir. Kurum bünyesinde bırakılacak ve yatırım finansmanına yönlendirilecek bu kaynağın vergilendirilmemesi veya vergilendirilmesi kazancın dağıtımı koşuluna bağlanması gerekir. Yeni düzenlemede stopaj uygulamasının bir temettü vergilemesine dönüşmesi sağlanarak 24.04.2003 tarihinden sonraki belgeli belgesiz tüm yatırım harcamaları ile ilgili olarak stopaj uygulaması sona erdirilmiş ve kesintinin sadece kar dağıtımında yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.1.4. Vergi, Resim ve Harç İstisnası

İstisna 2002/1 sayılı tebliğde düzenlenmiştir. Buna göre 3505 sayılı kanunun geçici 2. maddesine göre yatırımcının yatırımın tamamlanmasını müteakip 2 yıl içerisinde 10.000 ABD Dolan ihracat yapacağına dair taahhütte bulunması kaydı ile;

- Şirket kuruluşu

* Esasında kurumlar vergisinde yer alan istisnaların bu şekilde vergilendirmesi çabaları 90'lı yılların başında bu istisnaların sayısının hızlı artışından kaynaklanmaktadır. Artan istisna uygulamalarına paralel olarak vergi kaybının da artışı bu istisnaların çeşitli yollarla vergilendirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Asgari kurumlar vergisi ile GVK 94/6-b maddesi bu çabaların birer ürünüdür. Yatırım indirimi uygulamasında ise indirim oranının %100 olduğu dönemlerde uygulanan stopaj, indirim oranının %40'a düşürülmesi ile birlikte ancak kaydırılabilmektedir. Bu nedenle uygulama ile yatırımcının eline daha çok vergisel kaynak bırakılacağını söylemek ne yazık ki çok doğru değildir.

- Teşvik belgesinde öngörülen yabancı kaynak tutarını geçmemek üzere bir yıl veya daha uzun vadeli olarak yurt içinden veya dışarıdan sağlanacak yatırım kredilerinin alınması ve geri ödenmesi

- Teşvik belgeli yatırıma ilişkin gayrimenkullerin ve irtifak haklarının aynı sermaye olarak konulması halinde bunların şirket adına tapuya tescili

işlemleri ve bu işlemlerle ilgili düzenlenecek kağıtlar 488 sayılı DVK ve 492 sayılı HK gereğince damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Ancak 4842 sayılı Kanunun uyarınca, Yatırım Teşvik Belgesi şartı aranmaksızın yurt içi ve yurt dışı kredi kuruluşlarınca kullandırılan ve ortalama vadesi bir yıl ve daha uzun süreli nakdi yatırım kredileri nedeniyle verilen teminatlarla ilgili işlemlerin 492 sayılı Kanuna göre harçlardan, yurt içi ve yurt dışı kredi kuruluşlarından temin edilen ve ortalama vadesi bir yıl ve daha uzun süreli olan nakdi yatırım kredileri nedeniyle düzenlenen kağıtların (kredilerin kullanımı hariç). 488 sayılı Kanuna göre damga vergisinden istisna edileceği yönünde düzenleme yapılmıştır. Böylece bu teşvik aracı otomatik olarak uygulanır hale gelmiştir.

2.2 BÖLGELERARASI DENGESİZLİKLERİ GİDERMEYE YÖNELİK TEŞVİKLER

Bilindiği üzere ulusal çapta bir kalkınma hamlesinin başlatılıp devam ettirilebilmesinin önündeki en büyük engellerden biri de bölgeler arası sosyo-ekonomik farklılıklardır. Bu nedenle bugün pek çok ülke teşvik sistemleri içerisinde bölgesel kalkınma gayretlerine ayrı bir önem vermektedir.

Konuya vergisel teşvikler açısından yaklaşırsak; günümüzde dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de gözlemlenen genel eğilim, vergi teşviklerinin azaltılması yönünde olsa da, bölgesel teşviklerin hala uygulandığı ve uygulamanın küçük

işletmelerin teşvik edilmesi yönünden önemini koruduğu, dolayısı ile bölgesel teşviklerin istisna ve muaflıkların daraltılması eğiliminin dışında kaldığıdır.²³

2.2.1. Türkiye'deki Bölgesel Teşvik Tedbirleri Uygulamasının Gelişimi

Ülkemiz uygulamasında genel teşvik mevzuatı, tüm sektör ve işletmelere yönelik olarak, 2002/4367 sayılı Karar ile uygulanmakta ise de yatırım teşvik belgesine bağlı olan yatırım teşvikleri uygulaması dışında özellikle bölgeler arası ekonomik ve sosyal farklılıkları azaltmak maksadı ile bölgesel programlar da uygulanmaktadır.

Gerçekten 1999 yılı itibarıyla Marmara bölgesinin milli gelirin %33,8'ini, Ege ve Akdeniz bölgelerinin sırası ile %16,5 ve %12,7, İç Anadolu bölgesinin %20,1 'ini, Karadeniz bölgesinin %8,5 ve Güneydoğu Anadolu bölgesinin %4,4'ü oranında pay aldığı, hatta bölgelerin kendi içinde yöreler itibarıyla dahi bu dağılımların daha da farklılık arz edebildiği hususu göz önünde bulundurulduğu vakit bölgesel gelişim ve teşvik programlarına ne denli ihtiyaç duyulduğu anlaşılabilmektedir.²⁴ Ülkemizde günümüzde kalkınmanın önündeki en büyük engellerden birinin de bölgeler arası üretim ve tüketim dengesizliği olduğu ileri sürölmektedir.

Bölgesel teşvik uygulamasında ilk olarak 21.01.1998 tarihli 4325 sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁵ ile düzenlemelere gidilmiştir.

4325 sayılı Kanun ile olağanüstü hal bölgeleri ile kalkınmada öncelikli yörelerde vergi teşvikleri ile yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temini suretiyle yatırımın ve istihdamın artırılması hedeflenmişti. 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki

²³ Atlar Ömer ARPACI-(1), “Yatırım ve İstihdam Teşviğinde Son Durum -1”, (çevrimiçi) www.nurettinkarakaya.com/yatirim4.htm , 15.08.2004, t.y., s.1.

²⁴ Burçak TULAY, “Türkiye’de iller ve Bölgeler İtibariyle Gelir, Nüfus, Banka Sayısı, Şube Sayısı, Toplam Krediler ve Toplam Mevduat 1990-1999”, (çevrimiçi) www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/Turkiye%20Geneli%2090-99%20Rapor.doc , 25.06.2005, s.12

²⁵ 23.01.1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁶ ise benzer şekilde muhtelif illerde vergi ve sigorta primleri teşvikleri, bedelsiz arsa ve arazi temini ve enerji desteği sağlamak sureti ile yatırım ve istihdamı artırmayı hedeflemektedir. Zaten her iki kanun hem uygulama amacı hem de kapsam bakımından benzerlikler göstermektedir. Bunun temel sebebi 4325 sayılı Kanun uygulamasından istenen sonuçların alınamamış olmasıdır.²⁷

2.2.2. 5084 Sayılı Kanun 'un Mahiyeti

5084 sayılı Kanun'un uygulanma amacı 1. maddede açıkça ifade edilmiştir. Buna göre amaç; bazı illerde gelir vergisi stopajı ve sigorta teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımların ve istihdamın artırılmasıdır. Kanun'un 2. maddesi 1. maddesinde ifade edilen "bazı iller" ifadesini açıklamaktadır. Bu çerçevede kanun vergi ve sigorta primi teşvikleri ile enerji desteği açısından Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayrisafi yurt içi hasıla tutarı 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bedelsiz arsa ve arazi temini açısından (a) bendindeki iller ile kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki diğer illeri kapsamaktadır. Teşviklerden bu illerde mevcut organize sanayi bölgeleri ile endüstri bölgeleri de yararlanacaktır. Konumuz gereği enerji desteği ile bedelsiz arsa ve arazi temini vergi teşviği sayılmadığından ele alınmayacaktır.

Yasanın uygulanması ile ilgili ayrıntılar 17.04.2004 tarih 25436 sayılı Resmi Gazete yayımlı 1 Seri No'lu Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir.

²⁶ 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

²⁷ Mustafa Gürhan ACAR, "5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la Getirilen Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:271 Mart 2004, s.103.

2.2.2.1. Kanun'un Kapsamı

Genel Tebliğ vergi ve sigorta primleri teşviki ile enerji desteğinin DİE tarafından 2001 yılı için belirlenen fert başına GSYİH tutarı 1500 USD veya daha az olan iller için uygulanacağını belirttikten sonra bu illeri 36 adet olarak belirlemiştir.

TABLO 1: 5084 Sayılı Kanun Kapsamına Dahil İller

İl	Fert Başına GSYİH(\$)	İl	Fert Başına GSYİH(\$)	İl	Fert Başına GSYİH(\$)
Kırşehir	1488	Osmaniye	1157	Adıyaman	918
Sinop	1459	Düzce	1142	Kars	886
Giresun	1443	Çankırı	1136	Van	859
Amasya	1439	Siirt	1111	Iğdır	855
Uşak	1436	Gümüşhane	1075	Yozgat	852
Malatya	1417	Ordu	1064	Ardahan	842
Sivas	1399	Erzurum	1061	Hakkari	836
Tokat	1370	Bartın	1061	Bingöl	795
Diyarbakır	1313	Bayburt	1017	Bitlis	646
Afyon	1263	Şanlıurfa	1008	Şırnak	638
Batman	1216	Mardin	983	Muş	578
Erzincan	1158	Aksaray	966	Ağrı	568

Kaynak: 5084 sayılı kanun

Fert başı GSYİH tutarında 2001 yılı sonrasında bir değişiklik olsa da kapsamda herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

2.2.2.2. Vergi ve Sigorta Primi Teşvikleri

Genel Tebliğ'de her ne kadar sadece vergi teşvikinin amacı açıklanmışsa da uygulama aslında vergi teşviği kadar sigorta primi teşviğine de yöneliktir. Buna göre 5084 sayılı Kanun'un 3. ve 4. maddelerinde düzenlenen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi teşviklerinin uygulanmasından maksat; belirli bölgelerde ek istihdam sağlayan işverenlerin, bu istihdam nedeniyle hesaplanacak gelir vergisi ile sigorta priminin tamamının veya bir kısmının, kamu tarafından üstlenilmesi ve bu suretle istihdam üzerindeki yükün azaltılmasıdır.

Teşvikten tam veya dar mükellef ayınnı yapılmaksızın 2/a bendindeki illerde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri;

- 1/10/2003 tarihinden sonra işe başlamak sureti ile yaratılan istihdam,

- 1/1 0/2003 tarihinden önce bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin yarattıkları ek istihdam,

ölçüsünde yararlanırlar.²⁸ Dolayısı ile gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar bu istihdam teşviğinden yararlanamayacaktır.

a) Gelir Vergisi Stopajı Teşvikleri

Genel Tebliğ'de belirtildiği üzere bu uygulamadan maksat; yeni istihdam sağlayan işverenlerin, bu istihdam nedeniyle hesaplanacak gelir vergisinin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinden mahsup edilerek terkin edilmesi suretiyle istihdam üzerindeki maliyet yükünün azaltılmasıdır.

Buna göre 01.10.2003 tarihinden itibaren yeni işe başlayanların, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları tüm işçiler ile 01.10.2003 tarihinden önce işe başlamış mükelleflerin bu tarihten önce ilgili idareye vermiş oldukları en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak yeni işe aldıkları (yarattıkları ek istihdam ölçüsünde) ve bu iş yerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin,

- organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı,
- diğer yerlerdeki iş yerleri için %80'i

verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir. Ancak Kanun bu terkin edilecek tutar uygulamasına da 3/b maddesi ile bir üst sınır getirmiştir. Bu çerçevede terkin edilecek gelir vergisi tutarı, yeni işe alınan işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken verginin çarpımı sonucu bulunacak tutarın organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerlerinde tamamını, diğer yerlerdeki iş yerlerinde ise % 80'ini aşamayacaktır.

Öte yandan teşvik sadece kapsama dahil illerde bulunan işyerlerinde fiilen çalıştırılan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi açısından geçerlidir. Bu

²⁸ 1 Seri No'lu Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği 3. madde, s.2.

nedenle bordrolarda gösterilip de fiilen bu işyerlerinde çalışmayan işçiler için teşvikten yararlanmak mümkün değildir.

b) Sigorta Primi Teşvikleri

5084 sayılı Kanun gelir vergisi teşvikinin benzerini sigorta primleri hususunda da düzenlemiştir. Amaç yine istihdam edilen personelin işletmeye olan maliyetini azaltmaktır. Buna göre 01.10.2003 tarihinden itibaren yeni işe başlayanların, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları tüm işçiler ile 01.10.2003 tarihinden önce işe başlamış olan mükelleflerin bu tarihten önce ilgili idareye vermiş oldukları en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak yeni işe aldıkları (yarattıkları ek istihdam ölçüsünde) ve bu iş yerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçiler için, 17.07.1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72. ve 73. maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primleri işveren hissesinin,

- organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı,
- diğer yerlerdeki iş yerleri için % 80'i

Hazinece karşılanır.

Ancak bu uygulamaya da bir üst sınır getirilmiştir. Hazinece karşılanacak tutar,

- organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerleri için 506 sayılı Kanun'un 78. maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarını,
- diğer yerlerdeki iş yerleri için 506 sayılı Kanun'un 78. maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının % 80'ini

aşamaz. Dolayısı ile bu tutarı aşan kazançlar üstünden hesaplanacak olan primler işveren tarafından karşılanacaktır.

c) Ortak Hükümler

Teşviklerden 31.12.2008 tarihine kadar olmak üzere 01.09.2003 tarihinden sonra işe alınmış olanların 2004 yılının Mart ayı ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi için sadece 2/a maddesinde belirtilen illerdeki gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir. Ancak 5228 sayılı Kanun ile 5084 sayılı Kanun'un 7. maddesine eklenen h bendi ile teşvikten yararlanma süresi azami 2 yıl içinde tamamlanan yatırımlar için yatırımın tamamlandığı tarihi takip eden 5 yıl olacaktır. Yani teşvik uygulamasının süresi 2 yıl yatırım dönemi ve 5 yıl yatırımın tamamlandığı tarihi takip eden dönem olmak üzere toplam 7 yıla çıkartılmıştır. *

Kanun uygulaması bakımından yeni işe başlamakta maksat, gelir veya kurumlar vergisi açısından ilk kez mükellefiyet tesisi veya kapsama dahil illerde yeni bir işyerinin kurulmasıdır. Yoksa 01.10.2003 tarihinden önce faaliyeti durdurulan işletmelerin, bu tarihten sonra yeniden faaliyete geçirilmesi yeni işe başlama olarak kabul edilmez. Bunlar sadece yarattıkları istihdam artışı ölçüsünde teşvikten yararlanabilir.

Ayrıca teşviklere gettiritilen üst sınırlama çalıştırılan işçi bazında değil uygulamadan yararlanabilen işçi sayısı dikkate alınmak suretiyle toplu olarak değerlendirilecektir. Yine teşvikten yararlanılmaya başlanmasından sonra işçi çıkarılması nedeniyle toplam işçi sayısında azalma meydana gelirse, terkin edilecek vergi tutarının tespitinde kalan işçi sayısı dikkate alınır. İşten çıkarılan işçinin kanun kapsamında olmayan eski işçiler olması halinde, terkin edilecek vergi tutarının hesaplanmasında Kanun kapsamında olan işçilerden hangisinin dikkate alınmayacağına mükellef serbestçe karar verebilecektir.

* Teşvik süresinin bu şekilde uzatılmasının sebebi; 01.10.2003 tarihinden sonra işe başlamış mükelleflerin 5 yıl olan teşvikten yararlanma süresinin ilk birkaç yılını yatırım döneminde harcayıp teşvikten mahrum kalmaması ve bu suretle anılan tarihten önce işe başlayanlar ile sonra işe başlayanlar arasında oluşacak haksız rekabetin sona erdirilmesidir. Zira yasa gereğince yatırım kararının alınmış olduğu tarih ile yatırımın tamamlanıp fiilen üretime başlandığı tarih arasında geçen sürede yatırımcı teşvikten yararlanamamakta ve 5 yıl olan teşvik süresinin bir kısmını yatırım döneminde harcamış olmaktadır. Uygulama sadece 01.10.2003 tarihinden sonra başlanılan ve 2 yıl içerisinde tamamlanan yatırımlar için geçerlidir.

Kapsama dahil olan ve olmayan illerde bulunan işyerleri dolayısıyla birden fazla bordro verilmesi durumunda işçi sayısı olarak bu bordrolardaki işçi sayısının toplamı dikkate alınacaktır.

5084 sayılı kanun İle 15.04.2000 tarih 4562 sayılı Kanun'un 14 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan fert başına GSYİH miktarı 3500 dolar ve altında olan organize sanayi bölgelerinde bulunan yerlerin 4325 sayılı yasanın getirdiği vergi istisnasından yararlanabileceğine ilişkin hemen hemen tüm ülkeyi kapsayan ve uygulanması zor olan hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

d) Denetim Mekanizması

5084 sayılı Kanun'un 7/e maddesinde ve Genel Tebliğ'in 3.3. maddesinde belirtildiği üzere Kanun'un amacı, ülke genelinde fakat özellikle ekonomik gelişmişlik düzeyi düşük olan yörelerde istihdamın artırılması suretiyle ülkemizdeki bölgelerarası gelişmişlik farklılıklarını azaltmaktır. Bu anlamda Kanun kapsamında olmayan bölgelerde var olan istihdamın Kanun kapsamındaki bölgelere veya kapsama dahil bölgelerde var olan istihdamın bölge içinde kaydırılmasına yönelik teşviklerden haksız surette yararlanma amaçlı uygulamalar yeni işe başlama olarak kabul edilmeyecektir.

Bu kapsamda,

- Mevcut ve faaliyette bulunan işletmelerin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiştirmesi,
- Mevcut bir işletmenin kapatılarak değişik bir ad veya unvan veya bir iş birimi olarak açılması,
- İstihdamın yönetim ve kontrolü elinde bulunduracak şekilde doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunan şirketler arasında kaydırılması,
- Şahıs işletmelerinde işletme sahipliğinin değiştirilmesi,

gibi ek bir kapasite ve istihdam artışına neden olmayan işlemler sonucunda gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılması mümkün değildir.

2.2.3. 4325 Sayılı Kanun Uygulaması

Her ne kadar yatırımlara bölgesel bazda teşvik uygulamak için 5084 Sayılı Kanun çıkarılmış ve her iki kanunun bazı ortak yönleri bulunsa da 4325 Sayılı Kanun'da da tanınan birtakım teşvikler bulunmaktadır. Gerçekten 4325 Sayılı Kanun'un çalışanlardan kesilen gelir ve damga vergilerinin ertelenmesi (4. madde), işlemlerde vergi, resim ve harç istisnası (5. maddesi) ve sigorta primi işveren paylarının bir kısmının Hazine'ce karşılanmasına (6. madde) yönelik vergi tedbirleri, en son uygulanma sürelerinin 31.12.2002 tarihi olmasından dolayı, yürürlükten kalkmıştır. Ancak kanunda belirtilen illerdeki* mükelleflere tanınan gelir ve kurumlar vergisi indirimi (3. madde) hala yürürlüktedir.

2.2.3.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Teşviki

Konu 4325 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kanunda öngörülen şartları taşımak kaydı ile anılan illerde faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine vergi indirimi veya vergi istisnası tanınmıştır.

a) Yeni İşe Başlayan Mükelleflere Yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisinde İstisna Uygulaması

01.01.1998 - 31.12.2000 tarihleri arasında; Olağanüstü Hal Bölgesi²⁹ kapsamında sayılan illerde (toplam 22 adet il³⁰) yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi

* Bu iller OHAL Bölgesi kapsamında yer alan toplam 22 ildir. Bunlar Adıyaman, Ağrı, Ardahan, Bayburt, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Erzurum, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Ordu, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Tunceli, Van ve Yozgat'tır.

²⁹ 4325 Sayılı Kanun'un 3/a maddesi gereğince Olağanüstü Hal Bölgesi; Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, Olağanüstü Hal Bölgesi ve mücavir alanına dahil iller ile Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca belirlenen fert başına GSYİH miktarlarını 1500 ABD Doları veya daha az ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi -0.5 ve daha düşük bulunan illerden Bakanlar Kurulunca tespit edilecek illeri kapsamaktadır.

mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu iş yerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

"Fiilen ve sürekli" ifadelerinden anlaşılan, istisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin ayrı ayrı ve her yıl itibarıyla işçi sayısının 10'un altına düşürülmeme zorunluluğu olup, herhangi bir yılda işçi sayısının 10'un altına düşmesi halinde istisnadan yararlanılamamasıdır.³¹ Bu kazançlar hakkında stopaja ilişkin hükümler de uygulanmaz.

Görüleceği üzere uygulama sadece 1998 ve 2000 yılları arasını kapsadığı için mevcut durumda bir uygulama alanı bulunmamaktadır.

b) Yeni İşe Başlayan Mükelleflere Yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisinde İndirim Uygulaması

Yukarıda belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yukarıda belirtilen istisna süresinin sonundan (31.12.2002) başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden aşağıda belirtilen oranlarda indirim yapılır.

- 10 işçi çalıştıranlarda %40,
- 11 ile 50 arasında (50 dahil) işçi çalıştıranlar için uygulanacak indirim oranı, %40 oranına her bir işçi için 0.5 puan eklemek suretiyle bulunacak tutar
- 51 ve daha yukarı işçi çalıştıranlarda %60

Uygulama 2003 - 2007 yıllarını kapsadığı için halen uygulama alanı vardır.

³⁰ Bu iller Adıyaman, Bitlis, Kars, Şırnak, Ağrı, Diyarbakır, Mardin, Tunceli, Ardahan, Erzurum, Muş, Van, Bayburt, Gümüşhane, Ordu, Yozgat, Batman, Hakkari, Siirt, Bingöl, Iğdır, Şanlıurfa olmak üzere kapsam bakımından 5084 sayılı yasadaki daha dardır.

³¹ Burhan GEZGİN, "4325 Sayılı Kanunla Olağanüstü Hal Bölgesi Sayılan İllere ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Tanınan Teşvikler", **Vergi Dünyası Dergisi CD**, Sayı: 199 Mart 1998, s.3

c) Öteden Beri Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yönelik Gelir Ve Kurumlar Vergisinde İndirim

Kanun sadece 01.01.1998 tarihinden sonra işe başlayan mükelleflere teşvik öngörmemiş, aynı zamanda 01.01.1998 tarihi öncesinde de işe başlamış ve yatırım yapmış bulunan mükelleflere vergisel kolaylıklar tanımış, böylece sayılan illere salt yeni yatırımların yapılması çekici hale getirilmekle kalmamış, öteden beri devam eden yatırımların da sürdürülebilirliği amaçlanmıştır.³² Bu çerçevede 1.1.1998 tarihinden önce işe başlamış bulunan mükellefler sadece gelir ve kurumlar vergisi indiriminden yararlanabilecek, istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak yeni işe başlayan mükellefler için belirtilen indirimden yararlanma koşulları öteden beri faaliyette bulunan mükellefler içinde geçerlidir ve bu mükellefler için işe yeni işçi almaları koşulu bulunmaktadır.

Buna göre 01. O 1.1998 tarihinden önce kapsama dahil illerde işyeri bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31.10.1997 tarihinden önce vermiş oldukları en son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak yeni işe aldıkları ve bu işyerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçi sayısının 10 ve daha yukarı olması halinde, 1.1.1998-31.12.2007 tarihleri arasında bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinde Kanunun 3/b. maddesinde belirtilen oranlarda indirim uygulanır.

Kurumlar vergisi mükellefleri için salt kurumlar vergisinde değil GVK'nun 94/6-b maddesine göre tevkif edilecek gelir vergisi içinde aynı oranlar da indirim uygulanacaktır. Yansırı bu kapsama giren kazançlar üzerinden, GVK 94/6-b maddesine göre tevkif edilecek gelir vergisi için de yukarıda belirtilen oranlarda indirim yapılır.

Görüldüğü üzere 4325 sayılı kanun uygulamasında vergi istisnası uygulaması geçerliliğini yitirmiş ve sadece vergi indirimi teşviğinin etkisi kalmıştır.

³² A.e., s.4.

2.2.4. 5350 Sayılı Kanun İle 5084 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklik

5350 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³³ ile 5084 sayılı yasa ile sağlanan teşvikler için yeni düzenlemelere gidilmiş ve konu ile ilgili ayrıntılar 2 Seri No'lu Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği'nde³⁴ düzenlenmiştir.

Temel olarak değişiklikler yasa kapsamının uygulanacağı il sayısının artırılması ve uygulanan vergisel teşviklere ilişkin birtakım kısıtlamaların getirilmesinden ibarettir.

Buna göre 5084 sayılı yasa çerçevesinde tayin edilen illerde faaliyette bulunanlar yine 5084 sayılı yasanın kendilerine tanımış olduğu vergi ve sigorta primi teşviklerinden yararlanmaya devam edebilecektir. Ancak talep etmeleri ve gerekli şartları sağlamaları halinde 5035 sayılı kanun ile belirtilen vergi ve sigorta primi teşviklerinden de yararlanabilecektir. Yani kanun mükelleflere hangi yasa uygulamasından yararlanabilecekleri yönünde seçimlik bir hak tanımıştır. Bununla birlikte her iki kanunun öngörmüş olduğu teşviklerin ikisinden de aynı dönemde mükerrer olarak yararlanmak mümkün değildir. Destek uygulaması sadece biriyle sınırlı olacaktır.

2.2.4.1. Uygulama Kapsamının Genişletilmesi

5084 sayılı kanunun 2. maddesinde yapılan değişiklik ile kanunun uygulama alanı DPT Müsteşarlığı'nca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik endeks değeri eksi olan illerin³⁵ dahil edilmesi yönünde genişletilmiştir. Böylece tek bir ölçüte göre teşvik uygulaması yerine ikinci bir ölçüt de devreye sokulmuş ve uygulama bakımından 4325 sayılı yasa uygulamasına biraz daha yaklaşılmıştır. Düzenleme ile teşviklerin uygulanacağı il sayısı toplam 49 ile çıkmıştır.

³³ 18.05.2005 tarih 25819 Sayılı Resmi Gazete yayımlı

³⁴ 04.06.2005 tarih 25835 Sayılı Resmi Gazete yayımlı

³⁵ Yasa kapsamına sokulan bu iller; Kilis, Tunceli, Kastamonu, Niğde, Kahramanmaraş, Çorum, Artvin, Kütahya, Trabzon, Rize, Elazığ, Karaman ve Nevşehir'dir.

2.2.4.2. Vergisel Teşviklerin Durumu

Yeni düzenleme gereğince kapsama alınan toplam 49 ilde 01.04.2005 tarihinden sonra yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri asgari 30 işçi çalıştırma koşulu ile, gelir vergisi ve sigorta primleri işveren hissesi* teşvikinden yararlanacaklardır. 01.04.2005 tarihinden önce işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ise 31.12.2004 tarihi itibarıyla çalıştırdıkları mevcut işçi sayılarını asgari %20 oranında artırmaları ve toplamda en az 30 işçi çalıştırmaları koşulu ile gelir vergisi ve sigorta primleri işveren hissesi teşvikinden yararlanacaklardır.

Ancak 01.04.2005 tarihinden önce işe başlayan mükelleflere yönelik, kanunda öngörülen işçi sayısı şartlarının yerine getirilmesi zorunlu olmakla birlikte, uygulanacak vergi ve prim istisnasında artırılan işçi sayısı ile mevcut işçilerden artırılan işçi sayısının iki katı kadar işçinin toplamı için ücretler üzerinden hesaplanan vergi veya prim tutarları esas alınacaktır. Bunun dışında 5084 sayılı yasada uygulanmakta olan gelir vergisi teşviki asgari ücret üzerinden hesaplanan vergiden fazla, SSK Primi işveren hissesi kazanç alt sınırı prim oranının üzerinde olamayacak hükmü aynı şekilde uygulanacaktır. Aynı şekilde organize sanayi veya endüstri bölgeleri ile diğer yerlerdeki iş yerleri için uygulanacak istisna hadlerinde kabul edilen oranlarda da değişiklik yapılmamıştır.

Vergi teşvikleri 31.12.2008 tarihine kadar devam edecek fakat toplam 49 ilde 31.12.2008 tarihine kadar tamamlanan yeni yatırımlar için kanunda yer alan vergi teşvikleri, 31.12.2008 tarihine bakılmaksızın, yatırımın tamamlandığı tarihi izleyen 5 yıl süresince uygulanacaktır.

2.3. YÖNETSEL VE TEKNOLOJİK TEŞVİKLER

Ülkemizde mevcut durum itibarıyla teknolojiyi dışarıdan ithal ederek sanayileşmeyi sağlayabilmek imkanının sonuna gelinmiştir. Artık ihracatımızın artırılması ve

* 5035 sayılı kanun ile sigorta primi ifadesi sigorta primi işveren hissesi olarak değiştirilmiştir.

ihracat kompozisyonumuzun sermaye malı ağırlıklı donatılarla katma değeri yüksek ürünlerin üretilmesi, bu tür bir üretim için de bilgi teknolojilerinin kullanılması ve bu teknolojilerin ithal etme yerine kendi sınırlarımız içerisinde üretilmesi gerekmektedir. Bilgi ve teknolojinin gelişimine yönelik teşvikler bugün için en kolay kabul gören teşviklerdir.

Ülkemizde ihracatın, düşük girdi imkanları beslenmesi ve denetimin hafifletilmesi imkanları ile, artırılması için serbest bölgeler kurulmuştur. Bilgi ve teknoloji üretimini teşvik etmek için de bazı vergisel teşvikler getirilmiştir. Belirtmek gerekir ki bu tür teşvikler sadece vergisel boyutlu olmayıp, nakdi yardımlardan kurumsal destek çalışmalarına kadar geniş bir yelpazeye yayılmaktadır.

2.3.1. Serbest Bölgeler

Genel olarak serbest bölgeler; "Ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber, gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler"³⁶ olarak tanımlanmaktadır.

Serbest bölgeler bugün tüm dünyada yaygın bir şekilde uygulama alanı bulan ve uygulama biçimleri ile tanımlamaları ne olursa olsun, ülkenin gümrük hattı dışında sayılma ve diğer yerlere nazaran daha geniş muafiyet ve teşvik olanaklarının tanınması gibi temel özelliklere sahip ticari, endüstriyel ve hizmet faaliyetlerinin gerçekleştirildiği yerlerdir.³⁷

Serbest bölgelerin uygulanmasındaki temel amaçları³⁸;

- Yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti artırmak,

³⁶ Nevzat ERDAÇ, **Türk Vergi Sistemi Vergi Avantajları- Vergi Cezaları**, 1. Bası, Beta Basım A.Ş., Vize/Kırklareli, Haziran 2002 İstanbul, s.613-614

³⁷ Murat CEYHAN, "Serbest Bölgeler", (çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_serbest_bolgeler.htm , 15.10.2004, s.1.

³⁸ Recep Bıyık, Aydın Kırath, **A.g.e.**, s.169.

- Yerli üreticilerin dünya piyasalarındaki fiyattan girdi temin etmelerini sağlayarak uluslararası rekabet güçlerine katkıda bulunmak,
- İhracata dönük sanayilerin gelişmesini teşvik ederek ihracatı ve dolayısı ile döviz girişini artırmak,
- İstihdam sorunun çözümüne katkıda bulunmak ve
- Gelişmiş üretim ve yönetim tekniklerinin ülkeye girişini kolaylaştırmak

olarak sıralayabiliriz.

Kısaca amaç; üretim maliyetlerini en az düzeydeki devlet müdahalesi ve en yüksek düzeydeki teşvik mekanizmaları ile azaltarak iktisadi olarak bunun nimetlerinden faydalanmaktır.³⁹

Öte yandan serbest bölgelerin; ithal girdi kullanarak üretim yapan firmaların dünya fiyatlarından vergisiz olarak girdi temin etmesiyle ekonominin rekabet gücünü artıncı, sağlanan yönetsel, vergisel ve diğer teşvikler ile ekonominin ihracat ve döviz girdisi imkanlarını artıncı, sahip olduğu tüm bu imkanlar ile istihdamı artıncı ve yabancı sermayeyi teşvik edici gibi olumlu etkilerine karşın, serbest bölgelerin kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirmediği için kaynak israfına sebep olabilmesi, ucuz ithal girdi temin kolaylığı yüzünden işletmeleri ithalata yönelterek dışa bağımlılığı artırması, sıkı bir denetim mekanizmasının olmaması ve yabancı firmaların teşvikler sayesinde ülke üretim girdilerini kullanarak yerli sanayi ile rekabet edebilir hale gelebilmesi ve bu durumun ihracatı da engelleyebilmesi gibi olumsuz etkileri de söz konusu olabilmektedir.⁴⁰

³⁹ A.e.

⁴⁰ Erhan GÜMÜŞ, “Türkiye’de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 276 Ağustos 2004, s.141.

2.3.1.1. Serbest Bölgelerin Kurulmasındaki ve İşletilmesindeki Temel Amaçlar ve İşlevleri

06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu⁴¹ 1. maddesine göre serbest bölgelerin tesis amacı Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak olarak belirtilmiştir.

Genel olarak ülkeler serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesi ile ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerin getirilmesinin sağlanması, sanayicinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve aramaların istenilen miktar ve zamanda getirilmesi sağlanarak üretim darboğazlarının aşılması, sağlanan teşvik ve avantajlar ile düşük maliyetli üretimin ve ihracatın mümkün kılınarak istihdam ve döviz kıtlığı sıkıntısının üstesinden gelinmesi gibi işlevler beklenmektedir.⁴²

2.3.1.2. Serbest Bölgelere Tanınan Vergisel Teşviklerin Mahiyeti

Ülkemizde yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölgelerde faaliyette bulunabilmesi için 3218 sayılı kanunun 5. maddesi uyarınca DPT Müsteşarlığı'ndan faaliyet ruhsatı alması gerekmektedir. Dolayısı ile serbest bölgelere tanınan teşviklerden yararlanılmasının ilk şartı bu ruhsata sahip olmaktır.

Serbest bölgelere tanınan teşvikler anılan yasanın "Muafiyet ve Teşvikler" başlıklı 6. maddesinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte 29.01.2004 tarih 5084 sayılı yasa⁴³ ile 3218 sayılı yasada bazı değişiklikler yapılarak 6. madde yeniden düzenlenmiş ve eklenen geçici 3. madde ile sağlanan teşviklerin mahiyeti önemli bir değişikliğe uğratılmıştır .

⁴¹ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

⁴² Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **A.g.e.**, s.176.

⁴³ 06.02.2004 tarihli 25365 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

Günümüzde serbest bölgelere sağlanan bu vergisel ve diğer teşvikler ile düşük maliyetle üretim yapılarak rekabet üstünlüğü elde edilmekte ve bürokratik işlemlerin az oluşu nedeniyle verimliliğin artışı ile değişen şartlara hızlı uyum imkanı yaratılabilmektedir. Böylece serbest bölgeler ülke içinde vergiye dayalı mali yüklerden ve bürokrasiden kurtulmak isteyen, ucuza ithal girdi kullanarak uluslararası alanda rekabet avantajı yakalamak isteyen, emek yoğun sektörlerde faaliyet gösteren, re-export ve takas ticareti ile uğraşan, altyapısı hazır üretim sahaları arayan tüm firmalar için cazip olabilmektedir.⁴⁴

2.3.1.2.1. Değişiklik Öncesi Durum

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi gereğince serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış ve bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaf tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

2.3.1.2.1.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnası

3218 sayılı kanun gereğince serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin bu bölgelerdeki faaliyetleri dolayısı ile elde ettiği kazançları gelir ve kurumlar vergisinden, ayrıca 50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁴⁵ gereğince de GVK 94/6b kapsamındaki stopajdan müstesnadır. Bunun için 6. maddenin 4. fıkrası gereğince gelirin kambiyo mevzuatınca Türkiye'ye getirildiğinin onaylanması gerekir. Şu halde serbest bölgelerde elde edilip de Türkiye'ye getirilmeyen veya getirilip de kambiyo mevzuatınca onay görmeyen gelirler istisnadan yararlanamaz.

⁴⁴ Levent GENÇYÜREK-(1), “Serbest Bölgeler Gerçeği ve Vergilendirme”, (çevrimiçi) www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler.htm , 13.11.2004, s.2.

⁴⁵ 11.03.1995 tarih 22224 sayılı Resmi Gazete Yayınları.

Gelirin vergiden müstesna tutulması için serbest bölgede faaliyet ruhsatına sahip olarak faaliyet göstermek gerektiğinden, serbest bölgedeki firmalara mal ve hizmet satışında bulunan mükellefler istisnadan yararlanamaz. Ancak ilgili mal ve hizmet satanların serbest bölge içerisinde faaliyet ruhsatına bağlı olarak faaliyet göstermeleri durumu müstesnadır.

191 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁴⁶ uyarınca serbest bölgede faaliyet gösteren bir kurumun faaliyeti neticesinde elde ettiği kazancı vergiye tabi olmamakla birlikte, kazancın ortaklara kar payı şeklinde dağıtılması halinde tam mükellef gerçek kişi, GVK 75. madde hükümleri çerçevesinde ortakça elde edilen kar payı menkul sermaye iradı hükmünde olduğundan, GVK 85. ve 86. madde hükümleri doğrultusunda gelir vergisini ödeyecektir.

Serbest bölgelerde çalışanlara yapılan SSK primi dışında ücret ödemeleri, ödemenin 3218 sayılı kanunun 9. maddesi gereğince serbest bölgede döviz üzerinden yapılması ve gelirin Türkiye'ye getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsik edilmesi koşulu ile, vergiden müstesnadır. Bu hüküm serbest bölgelerdeki ücret maliyetlerinin düşürülmesi bakımından önem taşımaktadır.

2.3.1.2.1.2. KDV İstisnası

3218 sayılı yasanın 8. maddesine göre serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret hükümlerine tabidir. Ancak serbest bölge ile diğer ülkeler veya serbest bölgeler arasındaki ticarete dış ticaret hükümleri uygulanmaz.

Serbest bölgeden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılan satışlar ihracat (Türkiye açısından ithalat), Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelere yapılan satışlar ise ithalat (Türkiye açısından ihracat) sayılır.

⁴⁶ 19.01.1996 tarih 22528 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

Buna göre Türkiye'nin diğer bölgelerinden serbest bölgelere yapılan satışlar KDVK 11. ve 12. maddeleri gereğince ihracat teslimi kapsamına girdiğinden KDV'e tabi değildir. Aynı şekilde serbest bölgelere diğer ülkelerden getirilen mallar da KDV' e tabi değildir. Bu durum serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin ucuza girdi temin etmesi bakımından önem taşır. Ancak 3218 sayılı kanunun 8. maddesi gereğince bedeli 500 USD değeri altındaki Türkiye mahreçli mallar isteğe bağlı olarak ihracat istisnasına tabi tutulmayabilir, dolayısı ile de KDV'e tabi tutulabilir.

Buna karşın serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılan satışlar ile bölgeye daha önce ihraç edilmiş bir malın iadesi, Türkiye açısından ithalat sayıldığından ve KDVK 1. madde 2. fıkrası gereğince de her türlü mal ve hizmet ithalatı verginin konusunu oluşturduğundan, KDV'e tabidir.

2.3.1.2.1.3. Diğer Vergi, Resim ve Harçlar İstisnaları

Serbest bölge içerisinde düzenlenen tüm kâğıtlar ve yapılan tüm işlemler damga vergisi ve harçlardan müstesnadır. Ancak serbest bölge dışında iken serbest bölgeye yönelik olarak düzenlenen kâğıtlar bu ayrıcalığın kapsamına girmez. Yani kâğıt veya işlem bölgedeki faaliyet ile ilgili olsa dahi bölge dışında yapıldığı için istisnadan yararlanamaz.

Bölgeye giren ve bölgeden yurtdışına çıkan mallar için gümrük vergisi (3218 sayılı yasanın 7/b hükmü uyarınca yurtdışından bölgeye getirilen mallar ile bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların CIF değeri üzerinden peşin olmak üzere binde 5 oranında ödenecek (Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu hariç) uygulanmaz.

2.3.1.2.2. 5084 Sayılı Kanun Sonrası Mevcut Durum

5084 sayılı kanun ile 3218 sayılı yasanın 6. maddesi değiştirilerek serbest bölgeler yine gümrük hattı dışı sayılmış ve bu bölgelerde sadece gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilerek vergi, resim ve harç mükellefiyetinin tesis edilmesi sağlanmıştır. Yani gümrük ve kambiyo

mevzuatının uygulanmayacağına ilişkin hükümler muhafaza edilmiş fakat serbest bölgelerdeki mükellefler vergi mevzuatı kapsamına alınarak sınırsız ve süresiz vergi teşviğine son verilmiştir. Böylece serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar bu bölgelerde elde ettiği gelirleri kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde yurtiçine getirseler bile gelir veya kurumlar vergisi ödeyeceklerdir. Yani serbest bölgelerde faaliyet ruhsatına bağlı olarak faaliyet gösteren tam veya dar gerçek veya tüzel kişi mükellefler vergi, resim ve harç istisnasından yararlanamayacaktır. Değişiklik ile ilgili açıklamalar 85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde⁴⁷ yer almıştır.

Anılan değişikliğin gerekçesi olarak; bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tabi olmamalarının ve bu mükelleflerin bölgeden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmelerinin, aynı alanlarda fakat serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete neden olduğu, serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmamasının transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tabi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olduğu, yanısıra bölgede yer alan mükelleflerin incelemeye tabi olmaması ve bu mükelleflerden Türkiye'deki mükelleflerle olan ilişkileri konusunda bilgi alınamamasının olduğu gösterilmiştir.⁴⁸

Eklenen geçici 3. madde ile mevcut durum şu şekilde düzenlenmiştir;

- 06.02.2004 tarihi öncesinde faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin ruhsatta belirtilen sürenin sonuna kadar faaliyetleri dolayısı ile elde ettiği kazançlar vergiden müstesnadır. Ancak bu istisna sadece faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde elde edilen işletme esas faaliyet konusu ile ilgili kazançları kapsamakta, serbest bölgede elde edilmiş olsa dahi faiz ve repo benzeri faaliyet dışı gelirler ise istisna kapsamına dahil edilmemektedir.⁴⁹ Öte yandan önceki düzenlemedeki stopaj uygulamasından farklı olarak mükellefler 06.02.2004

⁴⁷ 04.09.2004 tarih 25573 sayılı Resmi Gazete yayımlı

⁴⁸ Levent GENÇYÜREK-(1), a.g.m., s.3

⁴⁹ Levent GENÇYÜREK-(2), “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamasında Son Durum”, (çevrimiçi) www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest.htm, 28.11.2004, s.1.

tarihinden sonra GVK 94. ve KVK 24. maddesi kapsamına giren ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri sorumlu sıfatı ile beyan edip ödeyeceklerdir. Sözgelimi serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme verdiği danışmanlık hizmeti karşılığında avukatına yaptığı serbest meslek ödemeleri üzerinden tevkifat (stopaj) yapacaktır.

- 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan şirketler veya Türkiye'nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükellefler ise vergilendirilecektir. Ancak ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak ve serbest bölgelerin istihdam yaratan alanlar olmasını teşvik etmek için imalat işi ile uğraşan mükelleflerin Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar faaliyetleri dolayısı ile elde ettiği kazançlar vergiden müstesnadır ve elde edilen kazancın istisna edilmesinde imal edilen ürünün yurtiçine veya yurtdışına satılmasının bir önemi yoktur. Yine bu kapsamdaki mükellefler de 06.02.2004 tarihinden sonra GVK 94. ve KVK 24. maddesi kapsamına giren ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri sorumlu sıfatı ile beyan edip ödeyeceklerdir.

- 06.02.2004 tarihi öncesinde ruhsat alan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

- 06.02.2004 tarihi itibarıyla veya öncesinde ruhsat alan mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları tüm işlemler 31.12.2008 tarihine kadar vergi, resim ve harçtan istisnadır.

- Serbest bölgede faaliyette bulunan mükellefler de GVK'nun, 4842 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen ve 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19. maddesinde belirlenmiş esaslara göre yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmektedirler. Ancak önceki uygulamada mükellefler gümrük sınırları dolayısı ile vergi mevzuatı dışında tutulduğundan GVK' da yer alan yatırım harcamalarının yatırım indirimine konu edilmesi uygulamasından faydalanamamakta idi.

- 25.12.2003 tarihli 5035 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile KDVK 16/1-c maddesinde yapılan değişiklik ile serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların ithalinin KDV' den müstesna olacağı belirtilerek serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV kapsamından çıkartılmış fakat 16.07.2004 tarih 5228 sayılı yasanın 15. maddesi ile de KDVK 17/4-ı maddesi değiştirilerek serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV' den istisna edileceği hüküm altına alınmıştır. Sonuç itibarıyla serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV' den müstesnadır. Yapılan bu yeni düzenleme ile KDVK 16/1-c maddesinde belirtilen yerlerdeki verilen hizmetlerin değil, sadece serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV' den müstesna olması sağlanmışır.

- GVK'nın 94/1/6 numaralı bendinin (b-i) alt bent hükmü geçici 3. madde ile kapsam dışı tutulduğundan tam mükellefiyete tabi kurumlarca serbest bölgelerden elde edilen kazançların gerçek kişilere dağıtılması durumunda anılan madde hükmü uyarınca % 10 oranında stopaj yapılacaktır.

- Tüm bunlara ek olarak ÖTVK 7/7. maddesi gereğince serbest bölge hükümlerinin uygulanmış olduğu mallar ile 5. maddesi gereğince Türkiye'den serbest bölgelere yapılan ihracat teslimleri özel tüketim vergisinden müstesnadır. Ancak serbest bölgeden yapılan ithalat 3. madde gereğince özel tüketim vergisine tabidir. Bununla birlikte yeni düzenleme ile serbest bölgelerdeki bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine, personel ücretlerinin de sosyal güvenlik mevzuatına dolayısı ile ücret kesintilerine tabi olması sağlanmışır.

Özetle getirilen yeni düzenleme ile serbest bölgelere tanınan muafiyet ve teşvikler kapsam itibarıyla daraltılmış, KDV ile ilgili düzenlemelerde bir değişiklik yapılmaksızın gelir vergisi, kurumlar vergisi ve diğer vergi, resim ve harçlar hususunda mükellefiyetler tesis edilmiştir. Getirilen düzenlemelerden görüldüğü üzere serbest bölgelere tanınan teşvikler sürekli olmaktan çıkarılmış süreli hale getirilmiş, faaliyet konusu üretim olan işletmelerin diğerlerine göre avantajlı olmasına çalışılmışır.⁵⁰

⁵⁰ Murat CEYHAN, A.g.m., s.4.

Serbest bölgelerle ilgili olarak yapılan önemli bir değişiklik de; bu bölgelerde faaliyet gösteren firmaların vergi kanunlarına tabi olması sağlanarak bir yandan TTK hükümleri ve bir yandan da VUK hükümleri gereği defter ve belge sistemine uymaları gerektiğidir. Buna göre Maliye Bakanlığı VUK hükümlerine bağlı kalmaksızın kullanıcıların tutmak zorunda olduğu defter ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin düzenleme yapmaya yetkili kılınmıştır.

2.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan Teşvikler

Küreselleşme eğiliminin hızlandığı ve yoğun rekabetin yaşandığı günümüz dünyasında bilgi birikimi altında toplanabilecek yeni teknolojiler ile bunların etkin kullanımı ile AR-GE faaliyetleri artık üretimin ve büyümenin temel girdileri olarak kabul edilmektedir. Günümüzde büyümenin en önemli kaynağının sermaye birikimi olduğu kadar teknolojik ilerlemenin de öneminin bulunduğu düşünülmektedir. *

Temel mantığı insan kaynakları ve bölgesel potansiyellerin kullanılarak üniversiteler ve araştırma merkezlerindeki araştırma-geliştirme sonuçlarının endüstriye aktarılması bilginin ve teknolojinin ticarileşme sürecini hızlandırmak olan teknoparkların gelişim sürecine bakıldığında; dünya üzerindeki mevcut teknoparkların %82' sinin 2000 yılından önce, %18'nin ise 2000 yılından sonra kurulduğu görülmektedir.⁵¹

İşte ülkemizin sanayi altyapısı bir yandan organize sanayi bölgeleri ile oluşturulurken diğer yandan da bilginin ve teknolojinin üretimi ve bu üretimin sanayide girdiler halinde kullanılmasını sağlamak için üniversite-endüstri-devlet üçgeni arasında yeni bir özel amaçlı bölge uygulaması olan teknoloji geliştirme bölgeleri kurulmuştur.⁵² Uygulama ilk defa 1991 yılında ODTÜ ve İTÜ bünyesinde

* Bu olgu sermaye birikiminin daha fazla yatırım ile sağlanacağı kabulünden kaynaklanmaktadır. Teknolojik ilerlemenin buradaki katkısı sermaye birikimini ve dolayısı ile büyümeyi sağlayabilmek için gerekli olan yatırımların yapılabilirliğinin belirli oranlarda teknolojik ilerlemeye bağlı olduğu kabulünün ortaya çıkardığı yatırım – teknoloji bağındandır.

⁵¹ Mustafa AY, “Bölgesel ve Ulusal Kalkınmada Etkili Bir Mekanizma: Teknoparklar”, (çevrimiçi) http://www.stradigma.com/turkce/eylul2003/makale_10.html, 14.05.2005, s.1-3.

⁵² Beytullah YURTTUTAN, “Teknoloji geliştirme Bölgeleri ve Yapılan Yeni Düzenlemelerle Bu Bölgelere Sağlanan Vergi Teşvikleri”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Nisan 2004, s.71.

başlatılmış ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu⁵³ ile yasal statüye kavuşturularak teşviklerle desteklenmeye başlanmıştır.

2.3.2.1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Amacı ve Mahiyeti

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu 3/b maddesinde tanımladığı ve kısaca ileri teknoloji kullanan firmaların çeşitli olanaklardan yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri ya da geliştirdikleri ve akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparklar olarak vasıflandırdığı "bölge" (teknoloji geliştirme bölgesi) içerisinde yer alan mükelleflere, tam veya dar yükümlü ayırımı yapılmaksızın, bazı vergisel teşvikler tanımaktadır.

Kanunun 1. maddesinde ifadesini bulan amaç, kısaca teknolojik gelişmişliğin teşvik edilmesi çerçevesinde teknoparklardaki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinin maliyet düşürücü vergi istisnaları ile teşvik edilmesidir. * Ancak amaç, geniş bir çerçevede ele alınarak, teknolojik bilgiyi üretip ticarileştirmek, bu konulardaki girişimciliği desteklemek, KOBİ'lerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı sağlamak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yabancı sermayenin ülkeye girişini temin etmektir. Bu vergisel teşviklerin özünü bölgede çalışan personelin ücretleri üzerinden gelir vergisi ve faaliyet gösteren şirketlerin yıllık kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödenmemesi, yani vergi istisnaları oluşturmaktadır.

Yasanın uygulanması ile ayrıntılar Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği⁵⁴ ve 28.10.2003 tarihli Kurumlar Vergisi 1 No'lu 2003-1 Sirküsü ile düzenlenmiştir.

Mevcut teşvikler Kanunun 8. maddesinde düzenlenmiş iken 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5035 sayılı kanunun⁵⁵ 49/7. maddesi ile 8. madde

⁵³ 26.06.2001 tarih 24454 sayılı Resmi Gazete Yayımlı.

* Teknoparklara sağlanan teşvikler sadece vergisel teşviklerden ibaret değildir. 2002/4367 sayılı Karar'ın 2/f maddesi uyarınca teknoparklar özel amaçlı bölgelerden sayılmış, 13. maddesi uyarınca bu tip yatırımların özel önem taşıyan sektör yatırımları olduğu belirtilmiş ve 16. maddesinin a, d ve f bentleri uyarınca da teşvik belgeli veya belgesiz olarak kredi tahsisi öngörülmüştür.

⁵⁴ 19.06.2002 tarih 24790 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

değiştirilmiş ve teşvikler 44. madde ile geçici 2. madde şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

2.3.2.2. Yeni Düzenleme Sonrası Kanun'un Uygulanması

Yapılan bu son değişiklik ile kanunda evvelce tanınan teşviklerin süresi ve kapsamı genişletilmiş, ayrıca ilave olarak yönetici şirketin sorumluluğu gözetilmiş ve KDV istisnası getirilmiştir. Yeni düzenleme ile ilgili detaylar 15.03.2004 tarihli Kurumlar Vergisi 6 No'lu Sirkü ile düzenlenmiştir. Buna göre teknoloji geliştirme bölgelerine tanınan teşvikler; bölgenin yönetim ve işletilmesinden sorumlu yönetici şirkete tanınan vergi, resim ve harç istisnası ile kurumlar vergisi teşvikleri, bölgede girişimci olarak faaliyet gösteren mükelleflere tanınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi teşvikleri ile çalışanlara getirilen ücretlerden gelir vergisi ödenmemesi teşviki ve bölgede faaliyet gösteren mükelleflere tanınan KDV istisnasıdır.

- Yönetici şirketlerin kanun kapsamındaki bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi faaliyetleri neticesinde elde ettiği kazançlar 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır. Yönetici şirketlere getirilen bu teşvik yeni düzenleme ile getirilmiştir.

- Ayrıca yönetici şirketin kanunun uygulanması ile ilgili olarak yaptığı işlemlerin her türlü vergi, resim ve harçtan istisna tutulacağı hükmüne ilaveten 5035 sayılı kanun ile yönetici şirketlerin bu kanunun uygulanması kapsamında elde ettiği her türlü kazancın (bölgenin kurulması, yönetimi ve işletilmesi) da vergiden müstesna tutulacağı hükme bağlamıştır. Ancak yönetici şirketlerin bu faaliyetleri dolayısı ile elde ettiği kazançları dağıtması halinde GVK 94/6-b hükmü gereğince stopaja tabidir.⁵⁵

⁵⁵ 02.01.2004 tarih 25334 mük. sayılı Resmi Gazete yayımlı.

- Yasanın 8. maddesine göre bölgede faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin “yazılım ve AR-GE’ye faaliyetleri”*. (yazılım ve AR-GE kavramlarının tanımını kanun yapmıştır) neticesinde elde ettiği kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren 5 yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. 5035 sayılı yasa ile istisna, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak fakat 01.01.2004 tarihinden sonra olmak üzere, 31.12.2013 tarihine kadar uzatılmıştır. İstisna 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete başlayan mükellefler hakkında da caridir. Ancak KVK 1 No’lu Sirkü gereğince yazılım ve AR-GE’ye dayalı faaliyetlerden olmayan (faiz gelirleri, kur farkları ya da kıymet satışı gibi esas faaliyet konusu dışında elde edilen gelirler veya olağandışı gelirler gibi) veya olmakla birlikte bölge dışında gerçekleştirilen ya da bölge faaliyete başlamadan önce yapılıp bitirilen üretim faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar istisnadan yararlanamaz.

- Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili olarak elde etmiş oldukları ücretleri veya kendilerine yapılan her türlü ödemeler, bölgenin kuruluş tarihinden itibaren 10 yıl süre ile her türlü vergiden müstesnadır. 5035 sayılı kanun ile bu hüküm geçici 2. maddede söz konusu istisnanın 31.12.2013 tarihine kadar geçerli olacağı şeklinde değiştirilmiş ve bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu olan yönetici şirket bu istisnadan yararlanan kişilerin gerçekten bölgede çalışıp çalışmadıklarını denetlemekle sorumlu tutulmuştur. İstisna ilgili personelin sadece kanunda belirtilen işlerde çalışması ve işin bölge hudutları dahilinde yapılıyor olması halinde uygulanır.

- Ayrıca 5281 sayılı yasanın⁵⁶ 41. maddesi ile geçici 2. maddenin sonuna 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, geçici 2. madde hükmünün TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da geçerli olacağı belirtilmiştir.

* Kanun eski metninde ilgili ifade “bölgedeki yazılım ve AR-GE’ye dayalı üretim faaliyetleri” şeklinde belirtilmişti. Ayrıca istisna süresi olarak sadece 5 yıllık bir süre öngörülmekteydi.

⁵⁶ 31.12.2004 tarih 25687 mük. sayılı Resmi Gazete Yayınları.

KVK 6 No'lu Sirkü gereğince yukarıda bahsi geçen istisna tabirleri birer kazanç istisnası konumunda olduğundan, istisnanın uygulanacağı matrah büyüklüğü istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hâsılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak tutardır. Yani istisna kapsamında olan projeler ile ilgili olarak elde edilen hasılatın proje maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır. Bu nedenle hâsılat, maliyet ve gider kalemlerinin ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir.

- 5035 sayılı Kanun ile KDVK'na eklenen geçici 20. madde ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerin münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutulacağı hükmü getirilmiştir. İstisna bölgede faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edildiği süre boyunca (31.12.2013 tarihine kadar) uygulanacaktır. Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince bu bölgelerde AR-GE faaliyetlerinde bulunan kişi, kurum veya kuruluşlara makbuz karşılığı sponsor olarak yapılan bağış ve yardımlar toplamı GVK 89/2 maddesi ile KVK 14/6 maddesinde belirtilen oran ve esaslar dahilinde indirim tabi tutulacağı yönündeki hüküm 5035 sayılı yasa ile mülga edilmiştir.

2.3.2.3. Uygulamalar Arasındaki Farklılıklar ve Benzerlikler

Ülkemizde uygulanan yatırımları ve ihracatı artırmaya yönelik teşvik politikaları 1980'li yıllarda daha genel nitelikte iken, 1990'lı yıllarda destek unsurları yavaş yavaş azaltılmaya başlanmış ve 2000'li yıllara doğru belirli coğrafik sahalara ve belirli sektörlerle öncelik veren bir teşvik sistemi kurulmaya çalışılmıştır. Bu gelişim sonucu ülkemizde serbest bölgeler (1985 yılında), organize sanayi bölgeleri (2000

yılında), teknoloji geliştirme bölgeleri (2001 yılında) ve endüstri bölgeleri (2002 yılında) tesis edilmiştir.⁵⁷ Bunlardan endüstri bölgeleri ile organize sanayi bölgeleri nispeten aynı amaca yönelik olmalarına karşın, serbest bölgeler ile teknoloji geliştirme bölgeleri daha farklı amaçlara yönelmiştir. Esasında her iki bölgenin amaçları, ekonomik ve hukuki statüleri ile bu bölgelere tanınan teşvikler farklı olsa da, iki bölge de belirli bir coğrafik alanda olmak üzere, kendilerine birtakım vergisel ve diğer teşvik unsurlarından tanınan ve bürokratik işlemlerin asgariye indirildiği yerlerdir.

Gerçekten serbest bölgeler ülke ihracatı için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etme, dış finansman ile ticaret imkânlarından daha fazla yararlanma maksadı ile tesis edilmişken, teknoloji geliştirme bölgeleri üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörleri arasında işbirliğinin sağlayarak ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla ileri teknolojik faaliyetler ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek üzere kurulmuştur.

Ayrıca serbest bölgelerde üretim başta olmak üzere her türlü faaliyet uğraş konusu olabilirken, teknoloji geliştirme bölgelerinde uğraş konusu teknolojik bilgi üretimi, üretim ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirme, ürün kalitesini ve standardını yükseltici çalışmalar, verimliliği artırıcı çalışmalar, üretim maliyetlerini düşürücü çalışmalar ile teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği destekleyen çalışmalardır.

Yine serbest bölgeler ülke gümrük hattı dışında sayılır iken, teknoloji geliştirme bölgeleri ülke gümrük hattı dışında sayılmamıştır. Dolayısı ile serbest bölgeler ile ülkenin diğer yerleri arasında yapılan ticarette dış ticaret hükümleri uygulanıyor iken teknoloji geliştirme bölgeleri ile ülkenin diğer yerleri arasında yapılan ticaret herhangi bir dış ticaret rejimine tabi değildir. Yine serbest bölgelerde faaliyette bulunabilmek için herhangi bir kurum ya da kuruluş ile hareket etme zorunluluğu

⁵⁷ Ahmet Burçin YERELİ, “Türkiye’de Özel Amaçlı Bölge Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:178 Temmuz 2003, s.130-136

yok iken, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunabilmek için bir üniversite, ileri teknoloji enstitüsü veya AR -GE merkez veya enstitüsü ile ortak hareket etmek zorunludur. Son olarak serbest bölgelerdeki işletici şirketin kamulaştırma yapma yetkisi yok iken, teknoloji geliştirme bölgelerindeki yönetici şirketin belirli şartlar dahilinde (San. ve Tic. Bak. İzni ile) kamulaştırma yapma ve yaptırma yetkisinin oluşu iki uygulama arasındaki temel farklılıklardır.

Önemli ortak yanlardan bir tanesi iki bölgedeki üretim yapan firmalara vergi istisnasının öngörülmesi, her iki bölgede çalışan personelin ücretleri ile ilgili bazı vergisel teşviklerin sağlanması ve iki bölgedeki işletici veya yönetici şirkete bazı vergisel kolaylıkların getirilmesidir. Ancak yapılan son vergisel düzenlemelerden sonra serbest bölgelere yönelik vergisel teşvikler daraltılır iken, teknoloji geliştirme bölgelerine tanınan teşvikler artırılmış veya kapsamı genişletilmiştir.

2.3.3. AR-GE Harcamalarına Tanınan Vergi Teşviki

Bilginin ve buna bağlı olan teknolojinin birer üretim faktörü niteliği taşıdığıının farkında olan pek çok ülke AR-GE faaliyetlerini doğrudan destekleme yoluna gitmektedir. Bu desteklemeler kredi veya vergisel teşviklerden oluşabileceği gibi bazı yapısal düzenlemeler şeklinde de olabilmektedir.

AR-GE vergi indiriminin uygulanma sebebi ile teknoloji parklarının uygulanma sebebi aynıdır. Ancak ilki özel sektörün AR-GE harcamalarının artırılmasına yönelir iken, ikinci ve yukarıda açıklanan uygulama bu amaca ulaşabilmek için mümkün olan tüm kurumsal kaynakları belirli coğrafik bölgelere getirmek gibi bir fonksiyon üstlenmiştir.

2.3.3.1. AR-GE Vergi Ertelemesi

Ülkemizde araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek üzere geliştirilen vergisel teşvikler birer erteleme müessesesi olarak GVK 89/9. maddesi ile KVK 14/6. maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak ve yapılan araştırma ve geliştirme harcama tutarını geçmemek üzere, ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir veya kurumlar vergisinin % 20'sini kanuni süresinde ödemeyerek, bu orana isabet eden vergi tutarını üç yıl süre ile faizsiz olarak erteleyebilmektedirler. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde gelir vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir. Ancak 4842 sayılı yasa ve 5035 sayılı yasa ile kurumlar vergisinin ödenme sürelerinde değişiklik yapılarak 3 taksit halinde ödenme imkânı kaldırılmış ve madde metnindeki "ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir" ibaresi "ödenme süreleri içerisinde eşit taksitler halinde ödenir" şeklinde değiştirilmiştir.

Konu ile ilgili özel durumlar 31, 40 ve 67 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir.

AR-GE vergi erteleme mükelleflerin, ödemeleri gereken vergiyi faizsiz olarak 3 yıl süre ile erteleyerek, kaynak yaratılmasına yardımcı olmakta ve yüksek enflasyonun hüküm sürdüğü ülkemizde işletmeleri, enflasyona karşı avantajlı konuma getirerek, yeni teknoloji arayışına yönelik harcama yapmalarını teşvik etmektedir.⁵⁸

Ancak vergi erteleme mükelleflerine yönelik bu düzenleme, gelir vergisinde cari dönem kazancı üzerinden geçici vergi alınması uygulamasına geçilmesi ile kurumlar vergisinin tek taksit, gelir vergisinin ise iki taksit halinde ödenmeye başlaması ve enflasyon oranının önemli ölçüde aşağıya çekilmesi nedeniyle teşvik niteliğini kaybetmiştir.⁵⁹ Özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinde geçici vergi oranı ile kurumlar vergisi oranının eşitlenmesi ve geçici vergi ile kurumlar vergisi kazanç tespitlerinin aynı olması kurumlar vergisinin tamamen geçici vergi olarak tahsil edilmesine, dolayısı ile kurumlar vergisi beyan döneminde ödenecek bir verginin oluşmamasına sebep olduğundan erteleme imkânı tamamen ortadan kalkmış olmakta, gelir vergisi uygulamasında ise geçici vergi oranının sabit olması, buna karşın gelir vergisinin artan oranlı olması nedeni ile AR-GE vergi erteleme mükelleflerinin yapılabilmesi fakat bu

⁵⁸ Mahmut VURAL, Mehmet Ali ÖZYER, Aydın KIRATLI, **Vergisel Açidan Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık A.Ş., Kasım 2004, Form Ofset, Ankara, s.39.

⁵⁹ Üzeyir EYİMAA, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde AR-GE İndirimi", **Vergi ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı:203 Mart 2005, s.10

ertelenen tutarların küçük tutarlarda olması nedeniyle de ertelemenin teşvik edici etkisinin hemen hemen kaybolması söz konusu olmuştur.⁶⁰

2.3.3.2. AR-GE İndirimi

16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı yasanın⁶¹ 31. maddesi ile ilgili maddelerde değişiklik yapılarak AR-GE vergi teşviği müessesesi yeniden düzenlenmiş, vergi ertelenmesi esasından vergi indirimi uygulamasına geçilmiştir.

Kanun gerekçesine göre yeni düzenlemenin amacı; AR-GE vergi ertelenmesi müessesesinin önce üçer aylık kazançlar üzerinden geçici vergi alınması uygulamasına geçilmesi ve özellikle enflasyon oranının önemli ölçüde aşağıya çekilerek teşvik edici niteliğini önemli ölçüde kaybetmesidir.

Yine konuyla ilgili genel gerekçede teknoloji geliştirme alanındaki yetersizliğimizin en önemli nedeninin araştırma ve geliştirme harcamalarının düşük düzeyde kalmasının olduğu, AR-GE harcamalarının istenilen teknolojik gelişmeleri sağlayamadığı ve bir kaynak aktarım sorunu olduğu, bu türden harcamalarının özel sektör tarafından yapılmasını teşvik etmek için öteden beri faizsiz vergi erteleme formunda uygulanan müessesenin, enflasyon ve buna paralel olarak faiz oranlarının düşmesi nedeniyle önemini kaybettiği olarak belirtilmiş, bu nedenle de müessesenin yeniden düzenlenerek yapılan harcama tutarına bağlı olarak vergiden indirim yönteminin belirlenmesi gibi daha etkin bir uygulamanın benimsendiği belirtilmiştir.

Sonuç olarak araştırma ve geliştirme harcaması yapan özel sektör kurumlarının AR-GE çabalarının desteklenmesi için etkisi azalmış olan vergi erteleme teşviki kaldırılmış, yerine araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların % 40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmıştır. Yeni düzenleme, yatırım indirimine ilave olarak getirilmiş olduğundan, parasal bir teşvik müessesesi olan AR-GE vergi ertelemesinden farklıdır ve bu çerçevede ilgili AR-GE

⁶⁰ Muzaffer KÜÇÜK, “Araştırma ve Geliştirmeyi Teşvik Müessesesi Yenilendi”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı: 197 Eylül 2004, s.62-63.

⁶¹ 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete ile yayımlı.

harcamalarının önce doğrudan veya amortisman yolu ile gider yazılması, şartlar mevcut ise yatırım indiriminden yararlanılmasını ve buna ilave olarak da harcamaların %40'ı oranında AR-GE indirimi yapılması esasına dayanır.⁶² Konu ile ilgili ayrıntılar 86 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde⁶³ açıklanmıştır.

a) AR-GE İndirimi Teşvikinin Mahiyeti

Yeni düzenlemeye göre mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı oranında hesaplanacak tutar beyan edilen vergiye tabi gelirden, yani vergi matrahından, indirilir. Bu indirim hem gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılabilecek hem de kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Böylece daha önceden 31 Seri No'lu KV Genel Tebliği'nde ifade edilen,

- AR-GE harcamalarının işletme içi harcamalar olması gerektiği, bir araştırma kurumuna veya başka bir işletmeye yapılan ödemeler nedeni ile yaptırılan AR-GE harcamalarının ertelemeye / indirimde esas harcama konusu oluşturmayacağı

-AR-GE harcamasının yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik harcamalar olması gerektiği

gibi tanımlayıcı bir ifadenin kullanılması hususları kanun metnine derçedilmiştir.

AR-GE harcamasının ne olduğu ve hangi tür giderlerden ibaret sayıldığı hususu yeni düzenlemeye kadar belirtilmemiş, sadece 31 Seri No'lu KV Genel Tebliğinde yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyet olma özelliği vurgulanmıştır. Zamanla birtakım

⁶² Erdoğan SAĞLAM “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknoparklarda) Uygulanan Vergisel Teşvikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı::280 Aralık 2004, s.45.

⁶³ 20.02.2005 tarih 25733 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

tebliğ ve kararlarda tanımlara yer verilmişse de kesin ve net bir ifade ortaya koyulmamıştır.

Yeni düzenlemede ise indirimden yararlanacak harcamaların kapsamını Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği ifade edilerek, kapsamı belirleme yetkisi Bakanlığa verilmiştir. Böylece AR-GE harcamasının ne demek olduğu sorunu ile teşvikten ne tür harcamaların yararlanacağı sorunu, tek tek belirleme usulü ile, bir ölçüde halledilmiştir.

86 sayılı tebliğ ile AR-GE faaliyetlerinin nelerden ibaret olacağı belirtilmiş ve harcama kapsamı hususunda belirlemelere gidilmiştir. Buna göre;

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin bulunması ve geliştirilmesi,
- Yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi,
- Bir ürünün maliyeti düşürücü, kalite, standart veya performansım yükseltici yeni tekniklerin / teknolojilerin bulunması,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,

AR-GE faaliyetleri olarak kabul edileceği belirtilerek bu amaçlara yönelik olarak yapılan ilk madde ve malzeme giderleri, personel giderleri, genel giderler, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları ile finansman giderleri gibi AR-GE projesi bazında yapılacak her türlü harcama ve giderlerin AR-GE harcaması sayılacağı belirtilerek indirim tabi olabileceği vurgulanmıştır. Görüldüğü üzere tebliğde harcama kapsamı geniş tutulmuş olup, Tebliğ'de harcama grupları ile ilgili detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Gerekçeye göre AR-GE indirimi kapsamında değerlendirilecek harcamaların yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik olup olmadığı, alınan yetki kapsamında, gerek görülmesi halinde ilgili kuruluşlara incelettirilerek ekspertiz raporu ile tespit edilebilir. Önceki uygulamada 40 Seri No'lu KV Genel Tebliği uyarınca harcamaların yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı hususunda Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun ve/veya üniversiteler ile kurumun araştırma yaptığı konuda uzmanlaşmış kuruluşların olumlu görüşü gerekmekte idi. Benzeri bir uygulama için yetki Bakanlıktadır. Yeni uygulamada AR-GE harcaması kavramının ne olduğuna ilişkin açıklamalar 86 sayılı Genel Tebliğ' de düzenlenmiştir.

b) İndirimden Yararlanacak Olanlar

AR-GE vergi indiriminden, eski düzenlemede olduğu gibi, tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tam veya dar mükellef olmalarına ya da faaliyet türüne bakılmaksızın yararlanması mümkün olup, bu hususta herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

c) AR-GE İndirimine Tabi Olmayan Varlıklar ve Harcamalar

AR-GE faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderler ile tamamen AR-GE faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarları üzerinden indirim yapılmaz.

Genel Tebliğ'de şu tür harcamaların AR-GE faaliyeti ile ilgili olmadığı belirtilmiştir. Buna göre; a) Pazar araştırması ya da satış promosyonu, b) Kalite kontrolü, c) Sosyal bilimlerdeki araştırmalar, d) Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, e) İcat edilmiş yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, f) Biçimsel değişiklikler (Tebliğde belirtilen amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler), g) Bilimsel ve teknolojik yenilik

doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs. üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları), h) ilk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeye ilgili araştırma giderleri, ı) Proje sonucunda geliştirilen fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, j) Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp test amaçlı dağıtılması ve tüketici testleri ile ilgili giderle AR-GE faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecek, dolayısı ile de indirim tabi olmayacaktır.

2.4. İHRACATI TEŞVİK EDİCİ VERGİ ÖNLEMLERİ

İhracat teşvikleri; ihracat gelirlerinin ve hacminin artmasını sağlamak amacıyla hükümetlerce alınan ihracatı özendirici önlemlerdir. Bu önlemler ihracata yönelik üretime sağlanan vergi muafiyeti ve vergi indirimleri, ihracatta vergi iadesi, düşük faizli ihracat kredisi, primler, paranın değerinin düşürülmesi (devalüasyon), ihracat geliri dövizlerin bir bölümünün ihracatçı firma tarafından kullanılmak üzere yurt dışında tutulması imkanının tanınması, belli malların ihracatına katlı kur uygulanması ve ihracat sigortası gibi önlemlerdir.

Yatırımların teşvik edilmesi uygulamaları yanında ihracatı teşvik edici önlemleri ayrıca bir öneme sahiptir. Bu önem bir yandan ihracata dönük yatırımların artırılması sonucunda ülke döviz kaynaklarının artırılması ile bir yandan da ihracatın karşı ülkeler açısından ithalat olması sebebiyle fiyat oynamalarının birtakım uluslararası kısıtlamalara tabi olmasından kaynaklanmaktadır. GATT, haksız rekabet yarattığı gerekçesiyle ihracat teşviklerine karşı çıkmaktadır.

Günümüz dünyasında gelişmekte olan ülkelerin artan döviz ihtiyacı (daha fazla ithalat yapabilmek için veya dış borç ödemelerini düzenli yapabilmek için), iç talebin sanayinin gelişmesi için yeterli olmayışı, dış talebe yönelik olarak istihdamın sadece yurtiçi üretim hacmi kısıtına bağlı olmaması gerektiği düşüncesi nedeniyle ihracat hacminin artırılması, ihracatın ürün yapısının hem çeşitlendirilmesi hem de emek-yoğun ve katma değeri düşük ürünlerin teknoloji-yoğun ve katma değeri yüksek

ürünler lehine ikame edilmesi gereği ve ihracattaki yurtiçi yatırımlara istinaden sorunların daha fazla ve ağır olması (kredi-finance, maliyet, vergi, ihracat mevzuatı, pazar araştırmaları, kalite kontrolleri, depolama, organizasyon eksiklikleri, diğer ülke kısıtlamaları gibi) gibi sebeplerle ihracat teşvikleri vazgeçilmez politikalardan biri olmuştur.⁶⁴

2.4.1. İhracat Teşviklerinin Tarihsel Gelişimi

Ülkemizde ihracat teşvikleri uygulaması 1927 tarih 1055 sayılı Teşvik-i Sanayi Kanunu'na kadar gitmektedir. Cumhuriyet döneminde getirilen ilk gümrük muafiyeti uygulamasının temeli de bu kanundur. Bunun dışında ihracat hususunda planlı dönemde de birtakım politikalar uygulanmış ve hedefler belirlenmişse de bunda başarılı olduğu pek söylenemez. Dolayısı ile ihracat teşvikleri hususundaki asıl önemli gelişmeler 1980 yılı sonrasına kalmıştır. Belirtmek gerekir ki günümüzde ihracat teşvikleri gelişmiş ülkelere dış pazarlardaki paylarını korumak ve yeni pazarlardan pay alabilmek için uygulanırken gelişmekte olan ülkeler için ihracat doğrudan sanayileşebilme çabaları ile ilgilidir.

Türkiye'nin ihracata dayalı büyüme modeli benimsemiş olduğu 1980'li yıllarda sanayileşme ve kalkınma hedefleri ihracata yönlendirildiğinden ihracata yönelik verilen teşviklerin teşvik sistemimiz içerisindeki payında önemli artışlar olmuştur. Gerçekten o yıllardan bu yana ihracat; yatırımların gerçekleşmesi, kurulu kapasiteden maksimum düzeyde yararlanılması, istihdamın ve döviz kaynaklarının artırılması, ihraç mamüllerimizin fiyat ve kalite yönünden dış pazarlarda rekabet şansını artırmak amacıyla ihracata konu ürünlerin girdilerinde diğer ülkelerle arasındaki fiyat dengesizliğini ortadan kaldırarak ihracat hacminin artırılması gibi amaçlara ulaşmak çerçevesinde çeşitli teşvik tedbirleri ile günümüze kadar desteklenmiştir.⁶⁵

⁶⁴ M. Ziya SÜER, **A.g.e.**, s.7-11

⁶⁵ Türkiye – AT Mevzuat Uyum Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları, **a.g.e.** s.37.

1980 yılından sonra ise, ihracat alanında sağlanan teşviklerde; vergi iadesi, vergi muafiyeti, döviz kullanımı, ihracat kredisi ve diğer parasal ve mali desteklere dayanan bir teşvik sistemi uygulanmış, daha sonra bu sistem yeniden düzenlenerek, imalat sanayinde belirli alt sektörlerle artan oranda destek sağlanmasına, dışa açılmada dış ticaret sermaye şirketlerinin etkin bir araç olarak kullanılmasına ve ihracat pazarlarının çeşitlendirilmesine çalışılmıştır. Bunu sağlamak için vergi iadeleri yanında KKDF'den* yararlanılmıştır.⁶⁶

Bu dönemde en yaygın şekilde kullanılan araçlar ise, gümrük vergilerinden muafiyet sağlayan dahilde işleme rejimi, mahsup sistemi, prim ödemesi ve ihracat iadesi gibi isimler altında vergi iadesi sistemine benzer uygulamalar ile Eximbank tarafından sunulan ihracat kredi programları olmuştur.⁶⁷ Bununla birlikte pek çok söyleme konu olan ve ilk kez 5.12.1963 tarih ve 6/2453 sayılı Kararname ile uygulamasına başlanılan vergi iadesi uygulaması 1.1.1989' dan itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Anılan dönemde dışa dönük sanayileşme stratejisi gereği ihracatı cazip hale getirmek maksadıyla parasal teşvikler gündeme gelmiş ve ihracatta önemli büyüklükte gelişmeler kaydedilmiştir. İhracatta meydana gelen artışlar, ilk yıllarda kapasite kullanım oranlarının artırılması yoluyla gerçekleşmiş ise de sonraki yıllarda ise yeni kapasite yaratıcı yatırımlardan kaynaklanmıştır.⁶⁸

1980'li yıllar sonunda ihracat teşvik sistemi içerisinde, uluslararası anlaşmalar gereği., ihracata sağlanan parasal teşvikler kademeli olarak azaltılmış, vergi iadeleri 1989 yılından itibaren kaldırılmış, bunun yerine üretim ve yatırım safhalarındaki teşviklerle ihracat kredisi sistemi uygulamaya konulmuş, diğer bir deyişle teşvik sistemi, doğrudan teşvikler yerine dolaylı teşviklere kaydırılmıştır.⁶⁹

* 5.1.1984 tarih ve 84/8860 sayılı Kararname ile oluşturulmuş bir fondur.

⁶⁶ A.e., s.37.

⁶⁷ Yavuz MOLLASALİHOĞLU, “İhracat Teşvikleri”, **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı: 13 Nisan 1999 (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/ihrtes.htm> , 2903.2005 s.4

⁶⁸ **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Sanayi Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT: 2529 – ÖİK: 545, Ankara 2000, (çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/sanayi/145i/oik545.pdf>, 18.04.2005,, s.146

⁶⁹ Türkiye – AT Mevzuat Uyum Sürekli, Özel İhtisas Komisyonu Raporları, **a.g.e.**, s.37

İhracat teşvik sistemimizdeki önemli değişikliklerden biri 1995 yılında gerçekleştirilmiştir. Gerçekten Türkiye'nin hem 1994 yılındaki DTÖ üyeliği hem de 1995 yılında Gümrük Birliği'ne girişi ile teşvik yapısı da esaslı bir değişime uğramıştır. 1980 sonrasında 1995 yılına kadar olan dönemde ihracat kredileri, vergi ayrıcalıkları, döviz düzenlemesi yolu ile teşvik, kambiyo sistemi yoluyla teşvik sağlanması ve KKDP ile DFİF uygulamaları sistemin esasını teşkil etmekte iken, 1995 sonrası dönemde KKDP ve DFİF uygulamaları ile döviz ve kambiyo yolu ile teşvik sağlanması uygulamalarına son verilmiş, yerine doğrudan destekler olarak adlandırılabilen nakit ve vergi dışı teşvik unsurları (çevre maliyetlerinin desteklenmesi, pazar araştırmasına yönelik yardımları, yurtdışı ofis-mağaza işletme ve tanıtım faaliyetlerine ilişkin yardımları, uluslararası nitelikteki ihtisas fuarlarına ilişkin yardımları, patent, faydalı model belgesi ve endüstriyel tasarım tescili harcamalarının desteklenmesi, Ar-Ge teşvikleri, istihdam yardımı, eğitim yardımı, yurtdışında milli veya bireysel düzeyde gerçekleştirilen fuar katılımlarının desteklenmesi, tarımsal ürünlerde ihracat iadesi yardımları, Türk ürünlerinin yurtdışına markalaşması ve Türk imajının yerleştirilmesine yönelik faaliyetlerin desteklenmesi)* getirilmiştir.⁷⁰

Ancak, Uruguay Round Nihai Senedi çerçevesinde imzalanan ve ülkemizin de taraf olduğu DTÖ'nün "Sübvansiyonlar ve Telaflı Edici Önlemler Anlaşması" uyarınca ihracata yönelik sübvansiyon verilmesinin yasaklanmış olması ve Türkiye ile AB arasındaki gümrük birliğinin kurulmasına ilişkin 6 Mart 1995 tarih ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararında belirtilen yükümlölükler nedeniyle, ihracatın gerçekleştirilmesini müteakip yapılan direkt parasal ödeme şeklindeki "ihracat performansına dayalı sübvansiyonlar" 1994 yılı sonunda yürürlükten kaldırılmıştır.

Günümüzde ihracatçıya bir yandan dolaylı destek kapsamında çeşitli koruma ve istisna tedbirleri uygulanırken bir yandan da doğrudan destek kapsamında devlet yardımları uygulanarak ihracat teşvik edilmeye çalışılmaktadır.

* Söz konusu doğrudan yardımlar 27.12.1994 tarih 94/6401 sayılı Bakanlar Kurulu'nun "İhracat Yönelik Devlet Kararı" kapsamında yapılmaktadır.

⁷⁰ Bülent FERİK, "AB Devlet Yardımları Politikası ve Türkiye'de Devlet Yardımı Uygulamaları", **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı: 31 Nisan 2004, (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Nisan2004/abdevlet.htm>, s.6-7.

2.4.2. Ülkemizde İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri

İhracatta vergi indirimi ve muafiyetlerinin temel olarak amacı; ihraç potansiyeli taşıyan malların üretiminden ihracına kadar bünyesine giren birtakım vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklerin kaldırılarak ihraç ürünlerinin maliyetini azaltmak, böylece bir rekabet avantajı sağlamaktır.⁷¹ Bugün için ülkemizde uygulanmakta olan ihracat yönelik vergi teşvikleri vergi, resim ve harç istisnası, dahilde işleme rejimi, yurtdışı inşaat, onarma ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisnası, dahilde işleme ve geçici kabul rejimlerinde tecil - terkin, ihraç kaydı ile yapılan mal teslimlerinde tecil - terkin ve GVK 40/1. maddesinde yer alan ihracat için %0,5 oranındaki götürü gider uygulamasında ibarettir. Ancak biz görece öneminin küçüklüğünden dolayı söz konusu gelir vergisi istisnasına değinmeyeceğiz.

2.4.2.1. İhracatta Vergi, Resim ve Harç İstisnası

Günümüze kadar vergi, resim ve harç istisnaları bir yandan 3505 Sayılı Kanun'un⁷² geçici 2. maddesi ile bu maddenin uygulanması ile ilgili olarak çıkarılan 4 Seri No'lu İhracat ve Yatırımlarda Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ⁷³ ile diğer yandan da İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında 99/13812 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁷⁴ ile bu kararın uygulanmasına ilişkin İhracat 2000/1 sayılı Tebliğ⁷⁵ ile düzenlenmiştir. 3505 Sayılı Kanun damga vergisi ve harç istisnasını düzenler iken, 99/13812 Sayılı Karar bunlara ilave olarak BSMV ve 80 Sayılı Kanun gereğince alınması öngörülen "Hal Rüsumu" istisnası da düzenlemektedir.

⁷¹ M. Ziya SUER, **A.g.e.**, s.18.

⁷² 10.12.1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazete yayımlı

⁷³ 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete yayımlı

⁷⁴ 31.12.1999 tarih ve 23923 sayılı Resmi Gazete yayımlı

⁷⁵ 14.01.2000 tarih ve 23933 sayılı Resmi Gazete Yayın

Ancak 3505 Sayılı Kanunun geçici 2. maddesinin yürürlük tarihi 31.12.2003 tarihinde son bulduğundan ilgili madde ile bu maddenin uygulanmasına istinaden çıkarılan 4 Seri No'lu Tebliğ ve bu arada ilgili diğer tebliğler de yürürlükten kalkmış bulunmaktadır.

Halihazırda ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik maksadı ile öngörülen istisnalar 25.12.2003 tarihli 5035 Sayılı Kanun'un⁷⁶ 28. ve 33. maddeleri ile yeniden düzenlenmiş ve istisna uygulamasına devam edilmiştir. Ayrıca 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere konu ile ilgili ayrıntıları düzenlemek üzere 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ⁷⁷ çıkarılmıştır.

DVK'na ek madde 2 ile HK'na ek madde 1 eklenmek suretiyle vergi, resim ve harç istisnaları yeniden düzenlenmiştir. Esasında bu düzenlemeler yeni olmayıp öteden beri uygulana gelen teşviklerdir ve yapılan; öteden beri mevcut olan geçici teşviklerin ait olduğu kanun metinlerine derçedilerek kalıcı ve daha derli toplu bir konuma sokulmasından ibarettir.⁷⁸

Buna göre döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ve bu işlemlerle ilgili kağıtlar harçlardan ve damga vergisinden müstesnadır. Değişiklik yapan maddelerin son fıkrası ile döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edileceği belirtilmiştir. Döviz kazandırıcı faaliyet tanımı, ihracat ile 1 no'lu Tebliğde sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri kapsar.

İlgili tebliğ ihracat işlemlerini 8 madde halinde, döviz kazandırıcı diğer faaliyetleri de 25 madde halinde belirtmiştir. Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler ile ihracat işlemlerinden Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında yapılan ithalat veya yurt içi

alımlar için uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası; "Vergi Resim Harç İstisnası

⁷⁶ 02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

⁷⁷ 27.02.2004 tarih ve 25386 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

⁷⁸ Selahattin TUNCER- (1), "İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, sayı: 5 Mayıs 2004, s.171

Belgesi" veya "Dahilde İşleme İzin Belgesi"nin ibrazı üzerine uygulanır. Belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra, belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere, damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilmeyecektir.

2.4.2.2. Dahilde İşleme Rejimi

Dahilde işleme rejimi ihraç ürünlerinin üretimi için ithal edilen ve ithali gümrük vergisi ile diğer vergilere tabi girdilere gümrük muafiyeti tanıyan bir rejimdir. Dahilde İşleme Rejiminin amacı; ihracatın veya ihraç ürünlerinin dış pazarlardaki rekabet güçlerinin artırılması ve bunların gerçekleştirilmesine yönelik olarak da ithal edilecek girdiler (yarı mamul veya hammadde) için ödenmesi gereken gümrük vergilerinin tahsilatının yapılmamasıdır.⁷⁹

Sistem 23.12.1999 tarih 99/13819 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı⁸⁰ ile Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan 2002/6 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği⁸¹ çerçevesinde yürütülmekte idi. Bugün için ise sistem 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı⁸² ile İhracat 2005/1 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği⁸³ esasları çerçevesinde düzenlenmektedir.

Uygulamada ilgili vergilerin alınmaması uygulaması ithalatta şartlı muafiyet sistemi veya ithalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi (vergi iadesi) şeklindedir.

2.4.2.2.1 Şartlı Muafiyet Sistemi

⁷⁹ Hüseyin ÖZTÜRK “Ticaret Politikası Araçları ile Dahilde İşletme Rejimi Arasındaki Hassas Denge Ülkemizde Kurulabilir mi?”, **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı: 7 Ekim 1997, (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ekim97/ticaret.htm>, 23.05.2005, s.1

⁸⁰ 31.12.1999 tarih 23923 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

⁸¹ 27.09.2002 tarih 24889 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

⁸² 27.01.2005 tarih 25709 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

⁸³ 27.01.2005 tarih 25709 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

Bu sistemde yurt içindeki firmalara Dahilde İşleme İzin Belgeleri kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş mamullerin üretimi için gerekli olan girdilerin* ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ithalat sebebiyle ödenecek olan vergilerin teminata bağlanması suretiyle ithal edilmesi yahut ilgili karar hükümleri çerçevesinde yurtiçinden temin edilmesi ve ihraç taahhüdün yapılmasının müteakip alınan vergilerin iade edilmesine imkan verilmektedir. Böylece ithalat esnasında KDV dahil tüm vergiler (ÖTV hükümleri saklı kalmak kaydı ile) 6183 Sayılı AATUHK Yasası uyarınca teminata* bağlanır ve ihracatın yapılmasının ardından mükellefe iade edilir. Yurtiçinden temin edilen girdilere ait vergilerin teminata bağlanması ve sonrasında iadesi halinde ilgili girdiler KDV ve ÖTV hükümleri saklı kalmak kaydı ile ithal eşyası gibi değerlendirilir.

Teminat sistemi normal teminat sistemi ve indirimli teminat sistemi olmak üzere iki türdür. İndirimli teminat sistemi kararda belirtilen belirli durumlarda ödenecek olan verginin belli bir yüzdesinin (en fazla % 10) teminata bağlanması şeklinde yürütülmektedir.

2.4.2.2.2. Geri Ödeme Sistemi

Geri ödeme sistemi de Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında işlem görmüş mamüllerin ihracı halinde ilgili girdilerin ithalatı esnasında alınan vergilerin (işletme malzemesine ilişkin KDV ile ÖTV hariç olmak üzere) geri ödenmesini sağlamaktadır. Ancak uygulama şartlı muafiyet sistemi kadar yaygın değildir.

Şartlı muafiyet sistemi serbest dolaşımda bulunmayan girdileri kapsar iken, gen ödeme sistemi serbest dolaşıma giren girdileri kapsamaktadır.

Ancak ATR dolaşım belgesi eşliğinde AT'na üye ülkelere ihraç edilecek işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılacak girdilerin gümrük vergisi ile varsa toplu konut fonunun tahsil edilmesi ve diğer vergilerin teminata bağlanması suretiyle ithalatına izin verilebilir.

* Girdi: hammadde, yardımcı madde, yarı mamül, mamül ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesi

* Bu teminat para, teminat mektubu veya Hazine bonusu/Devlet tahvili olabilir.

İhracatın gerçekleştirilmesi, dahilde işleme izin belgesinde ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesidir.

Bununla birlikte şartlı muafiyet ya da geri ödeme sistemi çerçevesinde belge/izin süresi içerisinde serbest bölgelere yapılan ihracatın, belge/izin süresi bitiminden itibaren 3 (üç) ay içerisinde serbest bölgelerden başka bir ülkeye satışının veya bir başka belge/izin kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine ithalatının yapıldığının tevsiki kaydıyla, belge/izin ihracat taahhüdü kapatılır.

2.4.2.3. Yurtdışı İnşaat, Onarma ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

Türk müteahhit firmalarının yurtdışı faaliyetlerini teşvik etmek ve döviz gelirlerini artırmak için KVK geçici 24. maddesi gereğince 01. 01.1994 - 31.12.2004 tarihleri arasında yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Bununla birlikte söz konusu hasılatın en az %15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi şartı koşularak döviz gelirini artıncı tedbir öngörülmüştür.

Ancak 4842 sayılı yasanın 18. maddesi ile istisna hem vergi sistematığı açısından "İstisnalar" başlığı altına taşımak hem de süreli istisnayı süresiz kılmak için 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmek üzere KVK'nun 8/7. maddesinde aynı şekliyle yeniden düzenlenmiştir. Yanı sıra evvelce ilgili kazançlara uygulanan stopaj uygulaması yeni düzenleme ile kaldırılmıştır.

2.4.2.4. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde Tecil – Terkin

Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal girdi maliyetlerinin düşürülmesine yönelik getirilen kolaylıkların, yerli girdi kullanan üreticiler açısından haksız rekabet unsuru teşkil ettiği göz önüne alınarak KDVK geçici 17. maddesi ile Dahilde İşleme İzin Belgesi veya Geçici Kabul İzin Belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin, 31.12.2008 tarihine kadar, ilgili belgelere sahip mükelleflere tesliminde KDVK 11/1-c maddesi hükümlerine göre bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla tecil-terkin işlemi yaptırma hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.⁸⁴ Ayrıntılar 16.04.2001 tarih 2001/2325 sayılı BKK ile 83 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde⁸⁵ düzenlenmiştir.

Buna göre KDV mükellefi konumundaki alıcıların, Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan DİİB ve Gümrük Müsteşarlığı'ndan GKİB sahibi olmaları ve bu belge sahiplerine mal satanların imalatçı* olmaları şartı ile, bu belgelerde gösterilen maddeleri KDV 11/1-c maddesinde belirtilen tecil-terkin sisteminden faydalanarak teslim alabilirler. Ancak bu şekildeki alımların belgelerde görülen her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500.- YTL'yi aşması zorunludur. Bununla birlikte DİİB 'ne sahip mükelleflere belge kapsamındaki madde ve malzemelerin tesliminde tecil-terkin sisteminden faydalanılması zorunlu değildir.

Uygulama, ilgili belgelere sahip KDV mükelleflerinin satıcılardan mal alımı esnasında elindeki belgeyi gösterip KDV istenmemesi talebi ile başlar. Satıcı bu halde kendisinden istenen malın belge de olup olmadığına bakacaktır. Bu şekilde imal edilen malların ihracatçıya tesliminde de ihracatçılar almış oldukları malların belgelerde ihracı taahhüt edilen mallar olup olmadığını kontrol etmek durumundadırlar.

Bu gibi DİİB veya GKİB sahibi ihracatçılara mal tesliminde bulunan mükellefler söz konusu teslim işleminden doğan vergilerinin terkin veya iadesi ise, belge

⁸⁴ Şükrü ŞENALP, “Dahilde İşletme İzin Belgesi ve Tecil-Terkin Uygulamaları”, (çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_diib.htm, 05.06.2005, s.1.

⁸⁵ 29.06.2001 tarih 24447 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

* Bu kapsamdaki imalatçı tabiri 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

kapsamında satılmış bulunan malların süresi içerisinde ihraç edildiğine dair, yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek bir rapor ile tespit edilmesi ve bu raporun vergi dairesine ibraz edilmesi ile gerçekleştirilecektir. Böylece YMM raporu ile tecil edilen vergilerin terkinini yapılmış olacaktır. Ancak ihracatın şartlara uygun olarak yapılmaması halinde zamanında alınmayan vergi vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Belirtmek gerekir ki 2001/2325 sayılı kararname ile sektör ayırımına son verilerek uygulama tüm sektörleri kapsar hale getirilmiş ve 83 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Tebliği ile de bu kapsamda satın alınan mallar ile üretilen malların doğrudan ihraç edilmesi şartı da kaldırılmıştır.⁸⁶

2.4.2.5. İhraç Kaydı ile Yapılan Mal Teslimlerinde Tecil - Terkin

KDVK 11/1-c maddesi gereğince ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV ihracatçılar tarafından ödenmemektedir. Şöyle ki; ihracatçılar tarafından tahsil edilmeyen fakat ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan KDV vergi dairesi tarafından tecil edilir iken, daha sonra kambiyo mevzuatı gereği malların ihracatçıya teslim tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi bu defa terkin edilir.⁸⁷ Ayrıntılar 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde⁸⁸ ve 71 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde⁸⁹ düzenlenmiştir.

İlgili madde gereğince tecil-terkin uygulaması kapsamında mal teslim edebilecek mükellefin imalatçı veya fason çalışıyor olması ve üretmiş olduğu malları ihracatçıya 3 ay içerisinde ihraç edilmek koşulu ile satması gerekmektedir. Dolayısı ile ticareti yapılan mallar tecil-terkin işlemine konu olmayacaktır. Ayrıca satılan malın ihraç edilebilecek nihai mal olmaması veya ihraç kaydı ile teslimi yapılan malın başka bir firma tarafından ihraç edilmesi durumunda da uygulamadan yararlanılamayacaktır.

⁸⁶ Şükrü ŞENALP, a.g.m, s.4

⁸⁷ Dursun Ali TURANLI, “İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin ve iade Uygulaması, Örneklerle Tekdüzene Uygun Yevmiye Kayıtlarının Yapılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 62 Ocak-Mart 2003 Yıl:13, s.63

⁸⁸ 18.07.1986 tarih 19168 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

⁸⁹ 13.11.1998 tarih 23522 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

Her iki us l arasında; ikinci yöntemdeki malların olduğu gibi ihraç edilmesinin zorunlu olması buna karşın geçici 17. maddedeki düzenlemeye konu malların işlendikten sonra ihracının yapılabilmesi, yine ikinci yönteme göre ihraç kaydı ile teslim edilen malların teslim tarihini takip eden ay başından itibaren en geç 3 ay içerisinde ihraç edilme zorunluluğunun bulunmasına karşın geçici 17. madde çerçevesinde yapılan teslim konu mallar için böyle özel bir süre  ng r lmeyip ,belgede belirtilen sürenin esas alınması, ikinci yöntemde yapılan teslimler için bir alt fatura tutar sının belirlenmemiş iken, geçici 17. maddeye konu teslimlerin KDV hariç bedelin 2,500 YTL gibi alt sınır zorunluluğu konulması, ikinci yöntemdeki terkinin genel hükümler içerisinde gerçekleştirilmesine karşın, geçici 17. maddedeki terkinin YMM raporunun ibrazı ile yapılabilmesi gibi bazı önemli farklılıkları mevcuttur.⁹⁰

2.5. İşLETMELERDE KURUMLAşMAYI SAğLAYAN M ESSELER

Vergi sistemimizde işletmelerin enflasyonist ortamlarda fiktif kazançları üzerinden vergilendirilmesini önlemek ve öz sermaye ile faaliyetlerini yürütebilmelerini sağlamak üzere pek çok düzenleme mevcuttur. Esas itibarıyla bu düzenlemeler işletmeleri enflasyona karşı koruyan hükümler olarak anılsa da, enflasyonun işletmelere ve bu anlamda da yatırımlara vermiş olduğu zararlar göz önüne alındığında bu tür düzenlemelerin de birer vergi teşviği olduğu ileri sürülebilir. Sözü edilen bu müesseseler yeni yatırımları yapılması ve mevcut yatırımların yenilenmesini teşvik etmek suretiyle üretkenliği ve işletmelerin kendi bünyesi içerisinde fon yaratılmasını, bu yolla da likitide durumunu iyileştirmeyi temin etmek

⁹⁰ Yılmaz ÇAKAN, “Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi  er evesinde Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin, İade Uygulaması ve Uygulamaya İlişkin Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi** Sayı: 274 Haziran 2004, s.118.

suretiyle de kurumsal yapının güçlendirilmesini teşvik etmekte ve verimliliği artırmaktadırlar.⁹¹

Bu tür düzenlemelerden en önemlileri hızlandırılmış amortisman ile yeniden değerlendirme uygulamasıdır. Ancak yeniden değerlendirme uygulamasının kaldırılarak yerine enflasyon düzeltilmesi uygulaması getirildiğinden ve enflasyon-işletmecilik-vergi-yatırım süreçlerinde konunun önemini ortaya koymak gerektiğinden önce enflasyon olgusu irdelenmiş, ardından mevzuatımızdaki düzenlemelere ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

2.5.1. Enflasyon Ve İşletmelere Vermiş Olduğu Zararlar

Bugün için enflasyonun, fiyatlar genel seviyesinin sürekli olarak artması şeklinde tanımlanması yönünde genel bir eğilim vardır. Ekonomideki nisbi fiyat yapısını çarpıtarak piyasa sisteminin işleyişini bozan ve doğru karar almayı zorlaştıran enflasyonun mikro ve makro düzeyde istenmeyen pek çok olumsuz sonucu vardır. Enflasyonun mikro düzeyde firmaların yönetimlerini bozması, kötü yönetimin başarısızlıklarını gizlemesi, kalite ve verimliliği düşürmesi, maliyetleri yükseltmesi, amortismanlar, karşılıklar, ihtiyatlar ve ortaklara dağıtılmayan karlar gibi işletme kaynaklarını eritmesi, yükselen reel faiz hadleri sebebiyle borçlanmayı güçleştirmesi, alacakları eritmesi, vadelerin kısalıp faizleri yükselterek kredi maliyetlerini artırması gibi pek çok olumsuz etkileri vardır.⁹²

Ancak vergi teşvikleri bakımından bizi ilgilendiren; enflasyonun işletme yatırımlarına nasıl etki ettiği ile vergi sisteminin buna karşı aldığı veya alamadığı tedbirlerdir.

⁹¹ **Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi**, DTP Uzmanlık Tezi, DTP.239 – İPGM.635, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim 1993, (çevrimiçi) <http://ekutup.dtp.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf> , 07.06.2005, s.34.

⁹² İsmail TÜRK, **a.g.e.**, s.91.

2.5.1.1 Enflasyonun İşletmelere Verdiği Zararlar

Enflasyonun işletmelere vermiş olduğu temel zararlar üç kategoride irdelenebilir. Buna göre enflasyon;

- İşletmelerin vergi kanunlarında yer alan vergisel avantajlardan tam olarak yararlanamaması sonucunu doğurur,
- İşletmelerin mali tablolarını olumsuz etkileyerek vergi yükünün olması gerekenden daha farklı bir şekilde dağılımına/salınımına sebep olur,
- İşletmelerin karar alma mekanizmasını bozarak etkinliği engeller ve kaynak israfına sebep olur.

Esasen, enflasyonun uzun dönemde işletmeler üzerine yaptığı en olumsuz etki, belirsizliğin hüküm sürmesi nedeniyle ileriye dönük rasyonel ekonomik plan yapılamaması ve artan risk sebebiyle işletmeleri uzun dönemli yatırımlara girişmekten alıkoymasındır. Ayrıca enflasyon, işletmelerin sabit ve çalışma sermayeleri ile verimlilikleri üzerinde olumsuz etkilere sahip bulunmaktadır.

Dikkat edilecek olursa bu olumsuz etkilerin bertaraf edilmesi için vergi kanunlarında işletmeleri enflasyona karşı koruyan hükümlerin oluşturulması ve/veya işletme mali tablolarının işletmenin gerçek ve fiili durumunu yansıtacak ölçüde güncelleştirilmesi gerekmektedir.

2.5.1.1.1. İşletmelerin Vergisel Teşvik ve Avantajlardan Yeterince Faydalanamaması

Enflasyon, vergi sisteminin işletmelere tanıdığı bir takım maktu indirimler, istisna ve muafiyetler ile bazı teşvik unsurları gibi vergisel avantajlardan, işletmelerin yeterince yararlanamaması sonucunu doğurmaktadır.⁹³

⁹³ Halil SÖYLER-(1), “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri”, (çevrimiçi) www.alomaliye.com/Halil_soyler_enflasyon_fintablo.htm , 03.01.2005, s.3-4

Gerçekten enflasyonist ortamlarda mükelleflere tanınan maktu indirimler reel etkilerini kaybetmekte, parasal hadler olarak tespit edilen bir takım istisna ve muafiyetler erozyona uğramakta (esnaf muaflığı, küçük çiftçi muaflığı veya mesken olarak kiraya verilen gayrimenkuldan elde edilen gayrimenkul sermaye iradı için tanınan istisna gibi) ve vergilendirme dönemleri itibarıyla sonraki dönemlere taşıyabilen bir takım teşvik unsurları (takip eden yıllarda mahsup edilecek olan geçmiş yıl zararları, devrolunan kurumların zararları ve ileriki vergilendirme dönemlerine sarkan kazanç istisnaları gibi) reel etkilerini takip eden yıllarda yitirmektedir.⁹⁴ Yükselen fiyat düzeyinin vergisel avantajlar üzerindeki olumsuz etkisini bertaraf etmek için, teşvik usurlarının her yıl enflasyona uyumlu olacak şekilde yeniden tespit edilerek enflasyon oranında artırılması gerekmektedir.

2.5.1.1.2. Enflasyonun İşletmelerin Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri ve Karar Alma Sürecini Bozarak Yatırımları Engellemesi

Enflasyonun işletmeler üzerindeki asıl etkisi; işletme mali tablolarının homojenliğini, güvenilirliğini ve doğruluğunu zedeleyerek vergi yükünün değişmesine, işletme karar ve yatırım politikalarının olumsuz etkilenmesine ve işletme finansmanın sağlıklı bir yapıya bürünmesine neden olmasıdır.

Gerçekten bilançonun aktif ve pasifindeki kalemlerde paranın birbirinden farklı satınalma güçleriyle yer alması bilançonun homojenliğini bozarak, parasal kazanç ve kayıpların oluşmasına neden olurken, gelir tablosunda ki maliyet kalemleri ile hasılat kalemlerinin farklı satın alma gücüyle yer alması da enflasyon karlarının oluşmasına neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak da enflasyon sebebiyle yanlış bulunan faaliyet sonuçları; kar dağıtımı, vergileme, üretim, stok, fiyat ve pazarlama kararlarında hatalara neden olmasına ve bir bütün olarak enflasyonun, mali tabloları çarpıtarak işletme sermayelerinin azalmasına, verimlilik ve üretim gücünün

⁹⁴ Bilal TOPLUK, “Enflasyonun Firmalar Üzerindeki Etkisi-II-“, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Mart 2002 Sayı: 58 Yıl: 12, s.235.

kaybolmasına neden olmaktadır.⁹⁵ Bu suretle işletme mali tabloları birer analiz aracı olmaktan çıkmakta ve bilgi verme fonksiyonunu yitirmektedir.

2.5.1.1.2.1. Enflasyonun Bilanço Üstündeki Etkileri

Enflasyonun bilançolar üzerindeki etkisi, işletmenin varlık ve kaynak yapısı ile bu yapılarda yer alan parasal ve parasal olmayan kalemlerin ağırlığına ve bilanço kalemlerinin dönme çabukluğuna göre matrah artırıcı veya azaltıcı yönde değişmektedir.⁹⁶ Yani bilançodaki tüm kalemler enflasyondan ayın derecede etkilenmemekte, parasal değerler nominal değerlerini korurken, parasal olmayan kıymetler reel değerlerini kaybetmektedirler.⁹⁷ Genel olarak enflasyon, sabit kıymetleri daha az olan ve özsermaye ile finanse edilen ticari veya hizmet sektörü işletmelerini daha çok, sabit kıymetleri fazla ve yabancı kaynak ile finanse edilen imalat sektör işletmelerini daha az etkilemektedir.

Varlık yapısı bakımından bilançolarında parasal varlıkları parasal olmayan varlıklara nazaran daha fazla olan işletmeler, parasal varlıkların enflasyonist dönemlerde nominal değerlerini koruması fakat reel satın alma güçlerini koruyamaması sebebi ile, zarara uğrarlar.⁹⁸ Kaynak yapısı bakımından ise parasal kaynaklar ile varlıklarını finanse eden işletmeler, enflasyonist dönemlerde borçların değeri giderek azalacağı için, avantajlı konuma gelirler. Parasal olmayan kaynakların enflasyondan etkilenmesi, kaynakların aktiflerde nasıl kullanıldıklarına ve aktiflerin enflasyondan etkilenmelerine bağlı olarak değişmekte olup, eğer parasal olmayan aktifler öz kaynak ile finanse edilmiş ise varlıkların değerindeki artış öz kaynaklara da aynı şekilde yansıyacak fakat özkaynaklar ile parasal varlıkların finansmanı halinde,

⁹⁵ Halil SÖYLER-(1), a.g.m., s.10-11

⁹⁶ Mahmut VURAL, a.g.e., s.23

⁹⁷ Celal ÇELİK, “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, Vergi Dünyası Dergisi CD, Sayı : 241 Eylül 2001, s.8.

⁹⁸ Sait Yüksel KAYGUSUZ, “Enflasyon Muhasebesi – (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi)”, C: 5 Sayı: 2, (çevrimiçi) http://www.isguc.org/arc_wiew.php?ex=161, 17.02.2005, s.4

fiyatlardaki yükselmeye bağlı olarak, parasal varlıklardaki değer kaybından özkaynaklar da etkilenecektir.⁹⁹

Vergi yükü bakımından enflasyon işletmeleri; faaliyet konularına, finansmanda özkaynak veya borçlanmanın ağırlığına, sabit kıymetleri ve stok hareketlerine ve benzer diğer koşullara bağlı olarak vergi matrahlarını olumlu veya olumsuz etkileyebilmektedir.¹⁰⁰

İşletme faaliyetlerinin yabancı kaynak ile, yani parasal kıymetler ile, finanse edilmesi halinde vergi sistemimizde yer alan Finansman Gider Kısıtlaması uygulaması sayesinde kullanılan yabancı kaynağa ilişkin faiz, kur ve vade farkı, komisyon ve benzeri yabancı kaynak giderleri kazancın tespitinde indirildiğinden (yani ödenen finansman giderlerinin gider yazılarak ya da aktifleştirep amortismanına tabi tutarak vergi matrahından düşülmesi) ve bu giderler kullanılan yabancı kaynağın anaparasında enflasyon nedeni ile meydana gelen azalmayı da karşılayacak bir tutarı içerdigiinden, fiktif karların oluşmasını ve bunların vergilendirilmesini önlemektedir.¹⁰¹ Hatta yabancı kaynak ağırlıklı çalışıp da varlıkları da parasal olmayan kalemlerden oluşan işletmeler enflasyonist dönemlerde, enflasyonun olmadığı bir döneme nazaran ödemesi gereken vergiden, daha az vergi ödeyebilmekte ve adeta enflasyondan kazançlı çıkabilmektedir.

Buna karşın varlıklarını özsermaye ile finanse eden işletmeler, özkaynaklar nominal bedelle değerlendiğinden, herhangi bir finansman giderini vergi matrahından düşememekte ve böylece özkaynak ile finanse edilen iktisadi faaliyetlerden doğan kazançlar enflasyon unsurunu içerdigiinden enflasyon vergisi şeklinde sermayenin vergilendirilmesine yol açmaktadır.¹⁰² Bu nedenledir ki enflasyon, işletmeleri borçlanarak finanse etmeye yönlendirerek riskli bir mali yapıya itmekte ve

⁹⁹ A.e., s.5.

¹⁰⁰ Mahmut VURAL., a.g.e., s.46.

¹⁰¹ A.e., s.46.

¹⁰² A.e., s.22.

özsermaye ile finanse edilen faaliyetleri de cezalandırıp, adeta bir servet vergisine dönüşerek, işletme mali yapılarını zayıflatmaktadır.¹⁰³

2.5.1.1.2.2. Enflasyonun Gelir Tablosu Üstündeki Etkileri

Enflasyonun gelir tablosu üzerinde de olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bu etki gelir tablosu kalemlerinin gerçekleşme anına, enflasyonun büyüklüğüne ve gelir ve gider kalemlerinin devir hızına bağlıdır.¹⁰⁴ Gelir tablosundaki hasılat ve maliyet kalemlerinin farklı zamanlarda gerçekleşmesi ile hem hasılat kalemleri ile gider kalemleri hem de bu kalemlerin kendi içerisindeki alt kalemleri her gerçekleşme anı itibarıyla farklı para birimi ile ifade edilmiş olmaktadır. Özellikle sanayi işletmelerinde maliyetlerin gerçekleşmesi ile bunların satış noktasında gider durumuna dönüşmeleri arasında önemli zaman aralıkları ortaya çıkmakta ve dolayısıyla maliyetleri oluşturan para değerleri ile gelirleri oluşturan para değerleri arasında belirgin farklar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca enflasyonist ortamlarda işletmeler sermaye yoğun üretime kaydıkça maliyetler içerisindeki amortisman paylarının önemi de yükselmekte, tarihi maliyetli kıymetler üzerinden ayrılan amortismanların söz konusu kıymetlerin yarattığı cari gelir akımları arasındaki fark açılmaktadır.¹⁰⁵

Sonuç olarak bir tarafta bilançoların, geçmişteki para birimi ile ifade edilmiş olması nedeniyle varlıkların değeri düşük gösterilmiş olmakta diğer taraftan, maliyet ile gelirin farklı zamanlarda gerçekleşmesi nedeniyle gelir tablosunda yer alan kar rakamı da fiktif ögeler taşır hale gelmektedir.

2.5.1.1.2.3. Enflasyonun Yatırımlar Üstündeki Etkileri

Enflasyon, kısa dönemde işletmelerin yatırım yapma risklerinin artmasına, üretim maliyetlerinin yükselmesine ve faiz yükünün artmasına neden olurken, uzun dönemde işletmelerin muhasebe sistemlerini ve mali tablolarını anlamsızlaştırmaktadır. Ancak enflasyonun uzun vadede meydana getirdiği en

¹⁰³ Celal ÇELİK, a.g.m., s.1

¹⁰⁴ Gürbüz Gökçen, “Enflasyonun Mali Tablolar Analizine Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ekim-Aralık 2004 Sayı:69 Yıl: 14, s.17.

¹⁰⁵ A.e., s.18.

önemli unsur belirsizliktir. Uzun vadedeki belirsizlik ortamının yarattığı risk (enflasyon riski, kar riski, faiz riski), girişimcilerin büyük ve uzun vadeli yatırımlar yerine tesis süresi kısa ve kendini süratle geri ödeyen darboğaz giderici, tevsi ve modernizasyon yatırımını yeğlemesine neden olmaktadır. Bu suretle işletmeler rasyonel hesaplara dayanan uzun vadeli planlama yapamamakta, buna bağlı olarak uzun vadeli verimli yatırım projelerini gerçekleştirememekte ve yanlış kararlar alır hale gelmektedir.

Ayrıca enflasyon, işletmelerin sabit ve çalışma sermayeleri ile verimlilikleri üzerinde de olumsuz etkilere sahip bulunmaktadır. Bu bağlamda; sabit varlıklar üzerinden ayrılan amortisman miktarları, eskiyen tesislerle ilgili olarak yapılması gerekli yenileme yatırımlarının finansmanına yetmemekte ve bu yüzden işletmeler sabit sermaye kaybına uğrar hale gelmektedir. Bu durum, işletmelerin uzun dönemde üretim kapasitesi yönünden giderek küçülmelerine yol açmaktadır. Öte yandan, sabit varlıkların elde edilme maliyeti ile bilançoda gösterilip, bu tarihi maliyetler üzerinden amortisman ayrılması sonucunda işletmelerin elde edeceği karlar (enflasyon karı) fiktif olacak ve işletmenin gereksiz yerde fazladan vergi vermesine ve oto finansman kaynaklarının azalmasına neden olmaktadır.

Bunun doğal sonucu olarak da yatırımların azalması ve iktisadi kalkınma hızının düşmesidir.

Özetle enflasyon; firmanın faaliyetleri hakkında yanlış izlenimler edinilmesine, işletmelerin aşırı vergi vermelerine, yanlış üretim, fiyat ve satış politikalarının izlenilmesine, aşırı vergilendirme, ücret artışlarının verimliliklerin üstünde oluşmasına, aşırı vergilendirme, kar dağıtımı ve ücret artışları nedeniyle işletmelerin likidite sıkıntısı çekmesine, karların gerçek durumu yansıtmaması sebebiyle yanlış yatırım kararlarının alınmasına yol açmakta ve hepsinden önemlisi de şeffaf, yararlı, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmayan muhasebe verilerinin üretilmesine neden olmaktadır.

Bu durum karşısında vergi sistemimiz yıllardır hüküm süren enflasyona karşı işletmeleri koruyabilmek için birtakım önlemler geliştirmişse de, özsermaye ile finansman yoluna başvuran işletmeler enflasyon vergisi ödememek için finansman gider kısıtlamasından yararlanmışlardır. Bu nedenle de gelir vergisi mükellefleri enflasyon vergisi ödememek için yabancı kaynak kullanımına yönelmiş, kurumlar vergisi mükellefleri de, borçlanma maliyetlerini aktifleştirip yeniden değerlemeye sonra da amortisman tabi tutup, vergiden kaçınabildiklerinden, sürekli yeniden değerlendirme uygulaması sayesinde aynı şekilde borçlanarak finansman yolunu tercih etmişlerdir. Bu durum işletmelerin özsermayelerini artırmak yolundaki en büyük engellerden biri olmuştur.¹⁰⁶

2.5.2. Vergi Kanunlarında İşletmeleri Enflasyona Karşı Koruyan Müesseseler ve Eleştirisi

Ülkemizde yıllardır süregelen yüksek ve dalgalanmalar arzeden enflasyonist ortamın vergi matrahları üzerinde yarattığı tahribat ile işletme yatırım ve kararlarına olan olumsuz etkisini bertaraf etmek üzere vergi sistemimize pek çok müessese yerleştirilmiştir. Ancak yıllar itibarıyla enflasyonun etkilerini önlemeye yönelik tüm bu çabalar mantıklı bir bütünlükten uzak, birbirini takip eden kısmi önlemlerden ibarettir.¹⁰⁷ Gerçi bu önlemlerin tek amacı işletmeleri enflasyona karşı korumak olmayıp, bazıları fiktif karların oluşmasını önlemekte, bazıları elde edilen kazançların vergilendirilmemesini sağlamakta ve bazıları da vergisel avantaj olarak birer ertleme, indirim veya istisna müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁰⁸ Bunlar;

- Yeniden değerlendirme (VUK mük. 298. madde)
- Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman (VUK mük. 315. madde)
- Sabit Kıymet Yenileme Fonu (VUK 328. ve 329. maddeler)

¹⁰⁶ Hızır TARAKÇI-(1), "Vergi Sistemimiz, Enflasyonist Bir Ortamda Firmaların Özsermayelerini Artırmasını Teşvik Etmekte midir?", **Vergi Dünyası Dergisi CD**, Sayı: 147 Kasım 1993, s.3.

¹⁰⁷ Hızır TARAKÇI-(2), **Enflasyon Düzeltmesi : Kanun ve Tebliği Açıklanması - Sorunlar, Yorumlar ve Öneriler**, I. Basım, Polaris Yayınları Şubat 2004, Değişim Yayınları, s.24.

¹⁰⁸ Halil SÖYLER-(1), A.g.m., s.6.

- iştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanca ilişkin istisna (KVK geçici 28. madde)
- Üretim veya Turizm Tesisleri ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK geçici 28. madde)
- AR-GE Harcamalarında Vergi Ertelemesi / Vergi İndirimi (KVK 14/6. madde) - Maliyet Bedeli Artırımı (GVK 38. madde)
- Yatırım İndiriminde Endeksleme (GVK 19. madde)
- Stok Değerleme Yöntemi Olarak LİFO (VUK 274. ve 275. madde)
- Ağaç Yetiştirme İşletmeciliğinde Endeksleme (GVK 57. madde)
- Finansman Gider Kısıtlaması (GVK 41/8. madde)
- Öngörülen Yatırım indirimi Uygulaması (GVK 19. madde)
- Alacak ve Borç Senetlerinin Reeskontu (VUK 281. ve 285 . madde)

olarak sıralanabilir. Ancak tüm bu önlem alma çabaları enflasyon muhasebesi uygulaması yanında palyatif ve kısmi olmaktan öteye geçememiş ve sorunlara yeterince çözüm olamamıştır. Zira bu önlemler işletmelerin aktifinde bulunan varlıklardan birinin ya da birkaçının üstündeki enflasyonist etkileri gidermeye yönelik olup kısmi önlem niteliğinde olduğu gibi, bu önlemler ne mali tabloları homojen hale getirmekte, ne işletme sonuçlarını enflasyon etkisinden temizlemekte, ne de enflasyonun işletme karlılığı üstündeki kayıp veya kazancı hesaplamaya olanak vermektedir.¹⁰⁹ Dolayısı ile bir bütün olarak bu önlemler işletmelerin vergi yükünü azaltabilse dahi enflasyonun mali tablolardaki bozucu etkisini giderememişlerdir.¹¹⁰ Dahası; bu önlemler, bilançodaki sınırlı sayıdaki kalemleri düzeltmeye tabi tuttukları için mali tabloları daha da karmaşık ve anlamsız duruma getirebilmektedir.¹¹¹ Söz gelimi anılan hükümlerin çoğu işletme bilançolarının aktif tarafındaki kalemlerle ilgili olup, pasif kısım enflasyona karşı korunamamakta ve özellikle öz kaynak ile çalışan işletmeler zarar görmektedir. Üstelik tüm bu önlemlerin enflasyon etkilerini

¹⁰⁹ Buri UMAN “Enflasyon Muhasebesi Kanunu Tasarısı ile ilgili Son Gelişmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 257 ocak 2003, s.4-5

¹¹⁰ Levent ÜNLÜ “Enflasyon Muhasebesi Gerekli Midir?”, **Vergi Dünyası CD**, Sayı: 244 Aralık 2001, s.1

¹¹¹ Mahmut VURAL, Mehmet Ali ÖZYER, Aydın KIRATLI, A.g.e., s.49

giderme hususunda eksiklikleri / yetersizlikleri olduğu gibi, yan etkileri nedeniyle de vergilemenin adalet ve eşitlik ilkelerine ters düşecek yönleri de bulunmaktadır.¹¹² Son olarak yukarıda görüldüğü üzere vergi sistemimizde enflasyon düzeltmesi ile ilgili çok sayıda hüküm olmakla birlikte, bunlar kendi içinde uyumlu ve tutarlı olmadığı gibi, uluslararası kabul görmüş standartlardan da uzaktır.¹¹³

Öte yandan bu hükümlerin hangi mükellef veya mükellef gruplarını enflasyona karşı koruduğu ve bu korumanın ne düzeyde olduğu belli olmadığı gibi, yöntemlerden bazıları birer enflasyon muhasebesi yöntemi olmaktan ziyade farklı fonksiyonlar da üstlenmiş bulunmaktadır.¹¹⁴ Söz gelimi alacak ve borç senedi reeskontu enflasyon muhasebesi yönteminden ziyade, dönemsellik ilkesinin gerçekleştirilmesi için, alacak veya borçlar hesabına dahil edilen faiz gelir ve giderlerinin ilgili hesap dönemi sonuçlarına intikal ettirilmesini sağlayan bir yöntemdir. Yine yatırım indirimi uygulaması ile gayrimenkul ve iştiraklerin satışından sağlanan kazançlara uygulanan istisna uygulamaları da birer vergi istisnasıdır.

2.5.2.1. 5024 Sayılı Yasa i Enflasyon Düzeltmesine Neden Gerek Vardır?

Özetle ülkemizde enflasyon düzeltmesine olan ihtiyaç çok fazladır. Enflasyon mali tabloları tahrip edip anlamsız bir rakamlar yığını haline getirip sağlıklı karar almayı ve yatırım politikalarını engellediği gibi sermayenin vergilendirilmesine, işletme özkaynaklarının erimesine, işletme finansmanının yabancı kaynak kullanımı ile sağlanmasına ve dolayısı ile işletme riskinin artmasına neden olmaktadır. Bu hal borçlanabilme kabiliyeti olmayıp da sermaye ile çalışmaya gayret gösteren mükellefi kayıt dışı faaliyetlere yöneltmekte, yabancı sermaye girişini engellemekte ve Anayasamızın 73. maddesi gereğince vergilemede iktidar (ödeme gücüne göre vergileme) ilkesinin ihlal edilmesine yol açmaktadır.¹¹⁵

¹¹² Hızır TARAKÇI- (2), a.g.e., s.22. Daha fazla bilgi için bkz.

¹¹³ Mesut ZALOGLU, “Enflasyon Düzeltmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 254 Ekim 2002, s.1

¹¹⁴ Celal ÇELİK, a.g.m., s.10

¹¹⁵ Mahmut VURAL, Mehmet Ali ÖZYER, Aydın KIRATLI, a.g.e., s.23-26

Kaldı ki enflasyon düzeltmesi sadece enflasyonun hüküm sürdüğü zamanlarda değil, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi, geçmişte yaşanan enflasyonun mali tablolarla yarattığı tahribatı düzeltmekte, yani işletmelerin özvarlıklarının enflasyonun bittiği dönemlerde dahi, gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.¹¹⁶

2.5.3. 5024 Sayılı Yasa ile Getirilen Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

17.12.2003 tarih 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹¹⁷ ile vergi sisteminde önemli değişiklikler yapılmış, enflasyon düzeltmesi uygulaması getirilmiş ve işletmeleri enflasyona karşı koruyan müesseselerden bazılarına son verilmiştir. Madde iki bölümden oluşmaktadır. Toplam 9 maddeden oluşan A fıkrası enflasyon düzeltmesi ile ilgili hükümleri içerir iken, B fıkrası yeniden değerlendirme oranının nasıl tespit edileceğini açıklamaktadır.

2.5.3.1. Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Getiriliş Sebebi

5024 sayılı Kanun'un getiriliş sebebi anılan. kanunun Gerekçe'sinde açık ve net olarak ifade edilmiştir. Buna göre;

- Her ne kadar vergi sistemimizde işletmeleri enflasyona karşı koruyan pek çok müessese olsa da mali tabloların enflasyondan arındırılması ve vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi ihtiyacı devam etmektedir.

- Yanısıra ilgili hükümlerin birbirleriyle uyumlu olmamaları ve uluslararası kabul görmüş standartlardan uzak olmaları bu dağınık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

- Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar

¹¹⁶ Mesut ZALOĞLU, A.g.m., s.2

¹¹⁷ 30.12.2003 tarih 25332 Resmi Gazete yayımlı

doğurmakta, yani borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını zedelemektedir.

- Bunun sonucu olarak da işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte, bu durum, ülkemizin kaynak dağılımını ve işletmelerin mali dengelerini bozmakta ve mali yapının zayıflamasına yol açmaktadır. Bu nedenle katlanılan finansman maliyeti, vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir.

- Öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler kazanç vergisi olmaktan çıkıp servet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır. Bu husus işletmelerin öz sermayelerini azaltmakta, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemektedir.

- Enflasyon düzeltilmesi olmaması aynı zamanda, kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmektedir.

- Yerli sermayenin zarar görmesinin yanı sıra, yabancı sermaye de bu faktör nedeniyle ülkeye yeterince gelmemekte, hatta yerli sermaye çeşitli şekillerde yurt dışına yönelmektedir.

- Enflasyon düzeltilmesinin vergi mevzuatında yer almaması, halka açık şirketler ile bankalardaki enflasyon düzeltilmesi uygulaması ile çelişki oluşturmaktadır.

- Bütün bunların yanında, mali tabloların çok yönlü fonksiyonları da işlevsiz kalmaktadır. yatırımlar, kredi tahsisleri ve kar dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte, bunun işletme ekonomilerinde doğurduğu zararlar, son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açmaktadır.

- Enflasyon düzeltmesi, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve mali tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmekte, dolayısıyla, işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.

2.5.3.2. Enflasyon Düzeltmesinin Kapsamı

VUK mükerrer 298. maddesine göre enflasyon düzeltmesini sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler (gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri) uygulayacaktır. Bu nedenle işletme hesabı esasında defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile serbest meslek kazanç defteri tutan veya zirai işletme hesabı esasına göre kazançları tespit edilen mükellefler enflasyon düzeltmesi uygulaması kapsamı dışındadır. Bunlar sadece amortismanına tabi kıymetlerini düzeltebilirler.

Yanısıra Kanun, kapsama giren mükelleflerin geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olduklarını belirterek uygulamanın ihtiyari olmadığını belirtmektedir. Bununla birlikte herhangi bir geçici vergi döneminde düzeltme yapma zorunluluğu doğduğunda aynı hesap dönemindeki takip eden geçici vergi dönemlerinde de düzeltme yapma zorunluluğu vardır. Bu halde az sonra belirtilecek olan oransal koşullar aranmaz.

2.5.3.3. Enflasyon Düzeltmesinin Uygulanma Şartları

VUK mükerrer 298/A-1 maddesine göre enflasyon düzeltmesi uygulamak için;

- İçinde bulunulan dönem dahil son üç hesap dönemindeki TEFE artışının %100'den fazla olması ve
- İçinde bulunulan hesap döneminde TEFE'deki artışın %10'dan fazla olması

hallerinin her ikisinin birden aynı anda gerçekleşmesi ile uygulamaya başlanır veya her ikisinin birden gerçekleşmemesi ile de uygulama sona erer. Dikkate alınan kümülatif, yani toplamsal enflasyon oranlarıdır. Başlama ve bitirme kriteri olarak iki unsurun bir arada ele alınması ile dönemler arası dalgalanmaların en aza indirilmesi amaçlanmaktadır.

Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanuni seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

2.5.3.4. Enflasyon Düzeltmesinin Uygulanışı

VUK 298. madde çerçevesinde enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasıdır. Bu belli katsayılarla çarparak yapılan düzeltme işlemi parasal olmayan kıymetlerin üstündeki enflasyonist etkiyi ortadan kaldırmak ve değerlerinin cari değerlere getirilmesi için yapılmaktadır.

Parasal ve parasal olmayan kalemlerin tam olarak ne olduğu kanunda belirtilmemiştir. Sadece tanımsal olarak parasal kıymetlerin TL değerindeki değişimler karşısında nominal değeri aynı kalan fakat satın alma gücü tam tersi yönünde değişen kalemler olarak belirtilmiş ve parasal olmayan kalemlerin ise bunların dışındaki kalemler olacağı ifade edilmiştir. Bakanlık bu yetkisini 328 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekinde kullanmış ve söz konusu kalemleri belirtmiştir.

Düzeltilme işlemine parasal olmayan kıymetlerin tutarları esas alınır. Bu tutarların nasıl tespit edileceği ise VUK değerlendirme hükümlerine göre yapılacaktır. Bununla birlikte stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların maliyet bedeline ve mali duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Düzeltilme işlemi parasal olmayan aktif ve pasif kalemlerin işletmeye giriş tarihleri ile düzeltilme yapılan tarihe kadar geçen süredeki TEFİ artış oranlarını gösteren düzeltilme katsayıları ile çarpılması suretiyle bulunur. Bu şekilde bulunan değır artışları bir yandan ilgili hesabın altına açılacak olan fark hesabına kaydedilirken diğır yandan da enflasyon düzeltilmesi hesabına kaydedilir. Böylece aktif kalemlerinden gelen değır artışları ve pasif kalemlerden gelen değır azalışları bu düzeltilme hesabına geçilerek kalan bakiye dönem kar-zararına eklenecek olan kısmı oluşturacaktır.

2.5.4. Diğır Müesseseler

5024 sayılı Kanun ile vergi sistemimizde işletmeleri enflasyona karşı koruyan müesseselerden bazılarının uygulanmasına son verilmiş bulunmaktadır. Bunlar;

- Stok Değırleme Yöntemi Olarak LİFO (VUK 274. md)
- Yeniden Değırleme (VUK mük. 298. md)
- Maliyet Artış Fonu Uygulaması (GVK 38. md)
- Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması (GVK 41. md)
- Ziraî Faaliyetlerde Gider Artış Fonu (GVK 57. md)
- Vergilendirilmeyecek Kur Farkları (VUK 280.md)
- Altın imali ve ticaret ile uğraşan mükellefler için maliyet bedeli revize si (GVK38. md)

2.5.4.1. Yeniden Değırleme

5024 sayılı Kanun ile getirilen enflasyon düzeltilmesi uygulaması ile amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin tarihi değırlerini yıl sonlarında güncel değırlere getirme zorunluluğı kalmadığından, yeniden değırleme müessesesi kaldırılmış, ancak vergi kanunlarında yeniden değırlemeye yapılan atıflar sebebiyle yeniden değırleme oranının nasıl tespit edileceğine ilişkin hüküm kaldırılmamıştır. Buna göre yeniden değırleme oranı yeniden değırleme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları

Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır ve bu oran Maliye Bakanlığınca Resmi Gazete ile ilan edilir.

2.5.4.2. Hızlandırılmış (Azalan Bakiyeli) Amortisman Uygulaması

Hızlandırılmış amortisman uygulaması esas itibarıyla ödenecek olan verginin gelecek yıllara ertelenmesini sağlayan bir vergi erteleme müessesesidir. Uygulamanın yatırımı kısa sürede itfa ederek yatırımın maliyetini azaltması, dolayısıyla riski en aza indirmesi ve işletmenin nakit durumunu olumlu yönde etkilemesi gibi avantajları olduğundan pek çok vergi sisteminde öteden beri uygulanan bir müessesedir.¹¹⁸ Yapılan yatırım harcamaları neticesinde edinilen iktisadi kıymetlerin giderleştirilme oranı normal amortisman usulüne göre daha yüksek olduğundan, ilk yıllardaki giderleştirme oranının yüksekliği sebebiyle vergi matrahı küçüleceğinden, verginin yatırımlar üstündeki olumsuz etkisi de artan vergi tasarrufu ile birlikte azalacaktır. Ancak hızlandırılmış amortisman uygulaması daha çok sermaye yatırım oranı yüksek ve duran varlıkları fazla olan işletmeler için teşvik edicidir. Bu nedenle emek-yoğun üretim yapan veya daha çok ticaret ile uğraşan işletmeler için çok da teşvik edici değildir.

Özetle uygulama sabit kıymetlerin ilk yıllarda daha fazla tutarlarda amortisman ayrılmasına imkan vermesi sebebiyle vergi matrahını azaltmakta, daha doğru bir deyimle ödenecek verginin ertelenmesini sağlamakta olduğundan özellikle enflasyonist dönemlerde tercih edilmektedir. Bu nedenle de işletmenin likitide durumunu iyileştirici ve sabit varlıkların yenilenmesini teşvik edicidir.¹¹⁹

Ancak yatırım indirimi uygulamasının tersine matrah azaltıcı etki yatırım döneminde değil de yatırım sonucu elde edilen karlar için geçerli olduğundan, kar etmeyen işletmeler için (özellikle yeni kurulmuş işletmeler için), vergi sisteminde zararın

¹¹⁸ **Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi**, s.34

¹¹⁹ Salim KARADENİZ, “Vergi Mevzuatındaki Enflasyona İlişkin Tüm Düzenlemeler 5024 Sayılı Kanun İle Yürürlükten Kaldırıldı mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2004 Yıl:12 Sayı:135, s.89.

geriye doğru nakli söz konusu olmadıkça, uygulama teşvik özelliğini kaybetmektedir¹²⁰

2.5.4.2.1. Hızlandırılmış Amortisman Usulünün Uygulanışı

5024 sayılı ve 5228 sayılı yasa ile hem normal amortisman hem de hızlandırılmış amortisman uygulamasında bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede 5024 sayılı yasa ile VUK'nun amortisman uygulama süresine ilişkin 319. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve 315. madde yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca hızlandırılmış amortisman uygulaması için ek madde düzenlenerek enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı dönemlerde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin hangi değeri üzerinden amortisman ayrılacağı hususu netleştirilmiş ve 5228 sayılı yasa ile de hızlandırılmış amortisman uygulamasındaki itfa kısıtı getirilmiştir.

Buna göre VUK 315. maddesinde yeniden düzenlenen normal amortisman usulü, %20 ve 5 yıl olan amortisman oran ve süre uygulaması, faydalı ömür esası benimsenerek, mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın ilan edeceği oranlar üzerinden amortisman tabi tutması esası benimsenmiştir. Bakanlık bu oranların tespitinde ilgili kıymetlerin tek tek faydalı ömürlerini esas alacaktır. Böylece VUK 319. maddesinde düzenlenen amortisman uygulamasında en fazla %20 olmak üzere serbestçe tayin edilen oranlar üzerinden amortisman ayırma usulü sona ermiş bulunmaktadır. Amaç; iktisadi kıymetin 5 yılda itfa edilmesi yerine yıpranma payının daha sağlıklı şekilde saptanabilmesi için kullanıma bağlı olarak ilgili kıymetin faydalı ömrü doğrultusunda amortisman ayrılmasıdır.¹²¹

¹²⁰ Ziyaettin Bildirici, **a.g.e.**, s.17.

¹²¹ Konu ile ilgili detaylar 28.04.2004 tarih 25446 sayılı Resmi Gazete yayımlı 333 No'lu VUK Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler, 31/12/2003 tarihinden sonra iktisap edecekleri amortisman tabi kıymetlerin amortisman oranını ekli listeden bularak uygulayacaklardır. Kıymetin listede olmaması halinde Bakanlığa müracaat edilecektir. Tebliğ'e göre ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflandırmalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir.

Ayrıca VUK mük. 315. maddesine eklenen yeni bölüm ile enflasyon düzeltmesinin yapıldığı dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak olan değerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerlerinin indirilmesi suretiyle tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Yeni uygulamaya göre bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katı olacak ancak evvelki düzenlemede bulunan en fazla %40 oranı yerine %50 oranı esas alınacaktır.

Son olarak hızlandırılmış amortisman uygulamasında enflasyonun negatif etkilerini bertaraf edebilmek için enflasyon düzeltmesinin uygulandığı dönemlerde, yeniden değerlendirme uygulamasında olduğu gibi, üzerinden amortisman ayrılacak değerin amortismanına tabi kıymetlerin düzeltilmiş değeri ile evvelce ayrılmış amortisman tutarlarının taşınmış değerleri arasındaki farkın olacağı hüküm altına alınmıştır.

2.5.4.3. Gayrimenkul ve İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazanca İlişkin İstisna

Vergi sistemimize ilk defa 1984 yılında 2970 Sayılı Kanun¹²² ile getirilen uygulama işletmelerin aktifinde bulunan iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışı sonucunda enflasyon nedeniyle, tarihi maliyetler ile cari hasılatın karşılaşması suretiyle, oluşan fiktif karların vergilendirilmesini önlemeye yöneliktir.¹²³ Böylece söz konusu kıymetlerin satışından doğan enflasyon karlarının vergisi ödenmemekte ve bu karların sermayeye ilavesi ile de özkaynaklar güçlendirilerek sermaye erozyonu önlenmeye çalışılmaktadır. Uygulama özellikle sermaye şirketleri şeklinde

¹²² 14.01.1984 tarih 1828 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

¹²³ Kemal UZUN, “Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler”, **Vergi Dünyası Dergisi CD**, Sayı 210 Şubat 1999, s.9.

örgütlenmiş büyük kuruluşların mali bünyelerinin güçlendirilmesi ve acil finansman ihtiyaçlarının karşılanması amacına yöneliktir.¹²⁴

21 yıldır uygulanan istisnanın zamanla kapsamı genişletilmiş ve uygulama süresi çeşitli düzenlemelerle günümüze kadar uzatılmıştır. En son 4444 Sayılı Kanun¹²⁵ ile KVK geçici 28. maddesinde yeniden düzenlenen istisnanın uygulanması süresi 01.01.1999 - 31.12.2002 olarak görülmüş, 4783 Sayılı Kanun¹²⁶ ile süre 31.12.2003 tarihine, nihayet 5035 Sayılı Kanun¹²⁷ ile de 31.12.2004 tarihine kadar uzatılmıştır. Dolayısı ile istisnanın uygulama süresi 31.12.2004 tarihinde otomatik olarak sona ermiştir.

5281 Sayılı Kanun'un¹²⁸ 31. maddesi ile 01.01.2005 tarihinden itibaren, uygulamanın kalıcı ve sürekli hale getirilmesi maksadı ile, istisna en son ve en yeni haliyle KVK'nun 8. maddesinin 1. fıkrasına 12. bent olarak eklenmek suretiyle yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca düzenleme ile ilgili olarak KDVK, DVK ve Gider Vergileri Kanunlarında da paralel destekleyici düzenlemeler yapılmıştır.

2.5.4.3.1. İstisnanın Mahiyeti ve Kapsamı

Kurumların en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde bulundurdıkları iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar, sermayeye ilave edilmesi şartı ile, kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak söz konusu kazanç %10'luk stopaja (toplam %11'lik kesinti) tabidir. Ayrıca tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumların söz konusu kazançları sermayeye ilave etme mecburiyeti yoktur. Bu mükellefler anılan satış kazançlarını pasifte özel bir fon hesabında tutabilirler. Bu şekilde sermayeye eklenen ya da özel bir fon hesabında tutulan kazançlar 5 yıl içinde herhangi bir şekilde işletmeden çekilirse, kazanç, o yılın kazancı addedilerek yine o yılın vergi matrahına dahil edilir ve vergiye tabi tutulur.

¹²⁴ Selahattin TUNCER-(2), “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Karı İstisnası” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:13 Sayı: 147 Mart 2005, s.9.

¹²⁵ 14.08.1999 tarih 23786 sayılı Resmi Gazete yayımlı

¹²⁶ 09.01.2003 tarih 24988 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

¹²⁷ 02.01.2004 tarih 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazete yayımlı.

¹²⁸ 31.12.2004 tarih 25687 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

Önceki düzenlemede istisnadan sadece tam mükellef kurumlar ve kooperatifler yararlanıyor, gelir vergisi mükellefleri ile dar mükellef kurumlar yararlanamıyor idi. Yeni düzenlemede ise uygulamadan hem tam mükellefiyete tabi kurumların hem de dar mükellefiyete tabi kurumların faydalanacağı belirtilmekte, buna karşın gelir vergisi mükellefleri ile kooperatiflerin yararlanamayacağı belirtilmektedir. Bu şekilde istisnadan yararlanacak olan mükellef kitlesi genişletilmiştir.

Ayrıca önceki düzenlemeye paralel olarak; menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla bulundurdıkları değerlerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamı dışındadır.

2.5.4.3.2. İstisnaya Konu Kıymetler

İstisnaya konu kıymetler gayrimenkuller ile iştirak hisseleridir. Kanun gerekçesinde ifade edildiği üzere istisnanın uygulanabilmesi için öncelikle Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre gayrimenkul olarak tanımlanan bir maddi kıymetin olması ve bu gayrimenkul veya gayrimenkulun üzerinde bulunduğu arsa ve arazinin de kurum adına tapuda tescil edilmiş olması gerekmektedir. Gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile ilgili ayrıntılar 49 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde¹²⁹ düzenlenmiştir. Dolayısıyla henüz cins tashihi ve kurum adına tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanca, binanın bağımsız bir birim olarak veya üzerinde bulunduğu arsa ya da arazinin kurum adına tescili yapılmadan gerçekleşecek satışlarda istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan en az iki tam yıl süre ile aktifte bulundurmada kasıt, bilfiil ilgili varlığın işletme mülkiyetinde olmasıdır. Dolayısı ile fiilen işletme tarafından iki yıldan fazla süreyle sahip olunduğu yapı inşaatı ruhsatı veya vergi dairesi tespiti yahutta resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilen ancak, çeşitli nedenlerle tapu kaydında gecikmelerin söz konusu olduğu gayrimenkuller ile gayrimenkullerin mütemmim cüz'ü mahiyetindeki değerlerin satışından doğacak kazançlar da bu istisna

¹²⁹ 10.02.1995 tarih 22195 sayılı Resmi Gazete yayımlı.

kapsamındadır. Ancak teferruat mahiyetindeki değerlerin satışından doğan kazançlar ise istisna kapsamında bulunmamaktadır.

İştirak hisseleri deyiminden kasıt ise; menkul değerler portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarıdır. Bunlar; anonim şirketlerin hisse senetleri, limited şirketlere ait ortaklık payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarıdır.

2.5.4.3.3. İstisna Uygulamanın Şartları

- Satılan kıymetlerin en az iki tam yıl boyunca (730 gün) işletme aktifinde kayıtlı olması, yani kurumun bu değerlere iki tam yıl boyunca bilfiil sahip olması, mülkiyetinde olması, gerekir. Ancak bankalara borçları olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara istinaden bankalara devretmiş oldukları kıymetler ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri kıymetlerin satışında 2 yıllık süre kısıtı geçerli değildir. Ayrıca bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkının kullanımı ile elde edilen hisse senetleri için de 2 yıl bilfiil iktisap koşulu aranılmayacak, bunlar için iktisap tarihi olarak sahip olunan eski hisse senetlerinin tarihi esas alınacaktır.

- Sermaye şirketleri açısından ilgili kazancın sermayeye ilave edilmesi yönünde yönetim kurulunun karar vermiş olması gerekir.

- Sermaye şirketleri açısından kazancın sermayeye ilave edilmesi işlemi satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yapılmış olması gerekir.

- Sermayeye eklenen ya da özel bir hesapta tutulan satış kazançlarının 5 yıl süre ile burada tutulması, 5 yıldan önce işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi, ortaklara dağıtılması, herhangi bir amaç doğrultusunda kullanılması ya da bu süre içinde işletmenin tasfiye edilmesi halinde (devir, birleşme ve bölünme haller hariç) kazanç o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

- İstisnanın uygulanabilmesi için, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası veya trampa gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

2.5.4.3.4. Diğer Vergi Kanunlarında Getirilen İstisnalar

5281 Sayılı Kanun KVK'daki istisna hükmünü tamamlamak amacı ile diğer bazı vergi kanunlarında da söz konusu kıymetlerin satışı ile ilgili istisnalar getirmiştir. Aslında KDV ve BSMV istisnası 1995 yılından itibaren uygulanmaktadır. Düzenleme ile hükümlerin kalıcı olması sağlanmıştır.

a) Katma Değer Vergisi Kanunu

5281 Sayılı Kanun ile KDVK 17/4. maddesine eklenen r bendi uyarınca, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanlar hariç olmak üzere, kurumların en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde bulundurdıkları iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri ile bankalara borçları olanların ve kefillerinin bu borçlara istinaden bankalara gayrimenkul ve iştirak hisselerini devir ve teslim işlemleri KDV' den istisnadır. Önceki düzenlemelerin aksine KDV istisnası için satış kazancının sermayeye ilave şartı aranmamaktadır.

b) Damga Vergisi Kanunu

DVK'na bağlı 2 sayılı tablosunda damga vergisinden istisna edilen kağıtlarla ilgili IV - Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar listesine 5281 Sayılı Kanun ile eklenen 35 no'lu bent ile KVK 8/12 maddesindeki işlemler nedeniyle düzenlenecek olan kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

c) BSMV

5281 Sayılı Kanun ile bankaların anılan kıymetlerin satışına istinaden lehe alınan paralar BSMV' den istisna edilmiştir.

2.5.4.4. Yenileme Fonu

İşletmelerde kullanılan iktisadi kıymetler, yaşanan hızlı teknolojik değişimler, bu tür kıymetlerin birtakım afetlere maruz kalması veya fazla çalıştırılmaları nedeniyle ekonomik ömürlerinin azalmasına yol açmakta ve bu durum söz konusu kıymetlerin zamanla yenilenmesini gerektirmektedir.¹³⁰ İşte yenileme fonu müessesesi işletmenin varlığını devam ettirerek varlıklarını korumak ve yenilenmesini sağlamak amacı ile VUK 328. ve 329. maddelerinde düzenlenmiştir.

Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerinden birisi de, özellikle teknolojik gelişmelerin ve sermaye malları fiyat artışlarının hızlı olduğu ortamlarda, duran varlıklarını yenilemede çekilen sıkıntılardır. Enflasyon ortamında ayrılan amortismanlar duran varlık yenilemesine yardımcı olmamaktadır. Oysa enflasyonist dönemlerde yenileme fonu oluşturulması, işletmelerin gelecekteki duran varlık yenilemeleri için yardımcı olmakta, vergi ertelenmesi dolayısıyla ortaya çıkmış enflasyon karlarından ayrılmaktadır.

Bu müessese ile; işletmelerin aktifinde maliyet bedeli ile yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması veya bir afete maruz kalmaları sebebiyle alınan sigorta tazminatları neticesinde oluşan fiktif karların vergilendirilmesinin önlenmesi, ödenecek olan verginin de ertelenmesi ve nihayet ilgili kıymetlerin yenilenmesi sağlanmaktadır.¹³¹ Esas itibarıyla işletmelerdeki kıymetlerin yenilenmesine yönelik bir müessese olmasına karşın enflasyonist dönemlerde vergi ertelenmesi fonksiyonu da ön plana çıkmaktadır.

¹³⁰ Yafes PEHLİVAN, “Yenileme Fonu Müessesesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 188 Aralık 2003, s.26.

¹³¹ Halil SÖYLER- (2), “Yenileme Fonu Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususların İrdelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:12 Sayı: 59 Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.194.

a) Uygulamadan Yararlanacak Olanlar

Uygulamadan sadece bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanmaktadır. Bu çerçevede işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini satmaları halinde ortaya çıkan farkı doğrudan hasılat veya gider olarak kaydederek iken, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler satış veya alınan tazminat neticesinde ortaya çıkan karı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutmaktadırlar .

b) Yenileme Fonunun Mahiyeti

Yenileme fonu uygulaması işletmelerin aktifinde duran amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması ile ya da bu kıymetlerin yangın, deprem, sel ve su basması gibi tabi afetlere maruz kalması neticesinde alınan sigorta tazminatı sonucunda oluşan karın, iktisadi kıymetin yenilenmesi amacı ile pasifte özel bir fon hesabında 3 yıl süre ile vergilendirilmeksizin tutulması esasına dayanır.

Özellikle enflasyonist dönemlerde işletme aktifinde tarihi maliyet değerleriyle yer alan kıymetlerin satılması veya afete maruz kalması sebebi ile sigorta tazminatı alınması sonucunda, cari satış hasılatı söz konusu tarihi maliyet değerinden çok yüksek olup fiktif karlar yaratacağından, yenileme fonu müessesesi işletmelerin vergi yükünü 3 yıl süre ile ertelemesine imkan veren bir vergi erteleme müessesesi olmaktadır.

Ancak satılan veya ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesi zaruri ise ve ilgili kıymetin o yıl için ayrılmış amortismanı yenileme fonuna eşit veya büyük ise yenileme fonu teşvik edici özelliğini yitirecektir.¹³² Öte yandan yenileme fonu uygulaması da hızlandırılmış amortisman uygulaması gibi sermaye yoğun çalışan, duran varlıkları fazla ve işgal konusu üretim olan işletmeler için teşvik edici bir müessese konumundadır.

¹³² Halil SÖYLER-(2), A.g.m., s.59.

c) Yenileme Fonu Uygulamasının Şartları

- Satılan ya da yenilenecek olan iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi bir kıymet olması gerekir. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan kar yenileme fonuna alınmaz. Sözgelimi boş arazi ve arsalar amortismanına tabi olmadığı için bunların satışından kaynaklanan karların da yenileme fonuna alınması mümkün değildir.

- İktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olması ya da işletmeyi yönetenlerce bu hususta karar verilmiş ve girişimde bulunulmuş olması gerekir. Yenileme fonu ayrılabilmesi için, satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesi zaruri ise yöneticilerin herhangi bir karar ve girişiminin olup olmadığına bakılmaz. Ancak işin mahiyeti açık değilse yönetenlerce bu hususta karar verilmiş olması gerekir. Örneğin karar defterine karar alınması, kıymetin alınması için kredi çekilmesi ya da sipariş verilmesi gibi.

Uygulamada elde edilen fonun pasifteki hesabına alınması da işletmeyi yönetenlerce bu hususta karar verilmiş olduğunu gösterir ise de yenilemenin yapılmadığı hallerde, müessese bir vergi erteleme rejimi haline geleceğinden, yönetenlerin bu kararın alındığına dair kanıt sunması gerekir. Örneğin işletme faaliyet konusunun tamamen değiştiği ve satılan kıymetin bu konu için kullanılmadığı durumlarda satış karının yenileme fonuna alınması mümkün değildir.¹³³

- Yeni alınacak iktisadi kıymetin satılan iktisadi kıymetle aynı nev'inden olması gerekir. Bazı önemsiz teknik özellikler hariç olmak üzere satın alınan kıymetin yenilenen kıymetle aynı türden olması gerekir. Ancak 62 Seri No'lu VUK Genel Tebliğ gereğince bazı hallerde teknolojik gelişmeler ve işletme ihtiyaçları gözönünde tutularak satılan veya hasar gören sabit kıymet yerine ikame edebilecek başka sabit kıymet varsa o kıymetin alınması da mümkündür. Önemli olan kıymetin tahsis edileceği hizmetin aynı olmasıdır.

¹³³ Yasef PEHLİVAN, a.g.m., s.24.

d) Yenileme Fonunun Uygulanma Süresi

Yenileme fonuna alınan karların 3 yıl içerisinde kullanılması mecburidir. Bu süre içerisinde, hangi sebeple olursa olsun, kullanılmayan fon ilgili yılın karlarına eklenerek vergi matrahına dahil edilir.

Ayrıca VUK 328. madde gereğince işin terki, devri veya tasfiyesi halinde bu tarih itibarıyla fonda bekletilen karlar sonuç hesaplarına alınarak vergilendirilir.

e) Yenileme Fonunun Uygulanması

Yenileme fonu ayırmak suretiyle satın alınan amortisman tabi iktisadi kıymet için VUK hükümlerine göre amortisman ayrılır. Ayrılan amortisman, VUK hükümleri gereğince yenileme fonundan mahsup edilir. Fon bitinceye kadar bu mahsup işlemi devam eder. Mahsup işleminden sonra iktisadi kıymetin amortismanları normal şekilde ilgili olduğu yılda gider olarak sonuç hesaplarına alınır.

2.5.4.5. Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayırma

Mükellefler vergi avantajı sağlayan yöntemlerin neler olduğunu, şartlarını ve nasıl yararlanabileceklerini bildikleri takdirde, lehlerine çok önemli mali sonuçlar elde edebilmektedirler. Bu yöntemlerden biri de, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanınan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması uygulamasıdır.¹³⁴

“Şüpheli ticari alacak karşılığı, bilanço esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerine, ticari veya zirai faaliyetleri ile ilgili alacakları nedeniyle doğmuş veya doğması muhtemel zararlarını, dönemsellik ilkesi gereği karşılık ayırmak suretiyle dönem kazancının tespitinde dikkate alma imkanı veren bir düzenlemedir.”¹³⁵

¹³⁴ Zeki DOĞAN- (1) “Mükelleflere Vergi Avantajı Sağlayacak Bir Yöntem: Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayrılması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 234 Şubat 2001, s.119

¹³⁵ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, a.g.e., s.597

Müessese VUK 323. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre bir alacağın şüpheli ticari alacak olarak sıfatlandırılıp tasarruf değeri üzerinden karşılık ayrılabilmesi için, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartı ile, (sözgelimi ticari kazanç sahibinin henüz tahsil edemediği özel alacakları için karşılık ayrılamaz);

- Alacağın dava veya icra safhasında olması. Bunun için takip dilekçesinin verilmiş olması yeterlidir.

- Yapılan protestoya veya yazı ile birden defa fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmeyen ve dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük meblağlı bir alacak olması gerekir.

Ancak bir alacağın şüpheli hale gelip karşılık ayrılabilmesi için de;

- Mükellefin bilanço esasına göre defter tutuyor olması gerekir.
- Alacak teminatlı olmamalıdır. Eğer teminat mevzu bahis ise alacağın teminatsız kalan kısmı için karşılık ayrılması gerekmektedir.

- Alacağın tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, şarta bağlı alacaklar, varlığı tartışma konusu olan alacaklar, beklenti halindeki alacaklar diğer şartları taşıyabilir bile şüpheli alacak sayılmamaktadırlar.¹³⁶

- Şüpheli alacak karşılığı ayrılmadan zarar yazılmamalıdır. Çünkü, şüpheli alacağın daha sonra tahsilinin izlenebilmesi için, pasifte karşılık hesabı açılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

2.5.4.6. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemi, bilanço günündeki senede bağlı olan tüm alacak ve borçların bilanço günü ile senet vadeleri arasındaki süreye ilişkin faiz

¹³⁶ Zeki DOĞAN-(1), a.g.m., s.124.

tutarının alacak senetlerinden düşülmesi/borç senetlerine eklenmesi suretiyle, senet değerlerinin bilanço gününe indirgenmesini ve böylece vergi matrahının küçülmesini sağlayan bir teşvik tedbiridir. Böyle olmakla birlikte uygulama daha çok bilançoların dönemsellik ilkesinin sağlanması ile ilgilidir.

Reeskont uygulaması VUK 281. ve 285. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre banka, banker ve sigorta şirketleri için reeskont işlemi zorunlu, diğer mükellefler için ise ihtiyaridir. Ancak alacak veya borç senetlerinden biri reeskonta tabi tutulursa diğer senetlerin de reeskonta tabi tutulması zorunludur.

VUK' da alacak ve borçların esas itibarıyla mukayyet değerle değerlendirilmeleri öngörülmüşse de kanun mükelleflerin senede bağlı alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutabilme imkanı vermiştir. Bir alacak veya borç senedinin reeskonta tabi tutulabilmesi için şu 4 hususun bir arada varlığı gerekir;¹³⁷

- Reeskont işlemi uygulanacak alacak ve borç bir senede bağlı olmalıdır.
- Alacak ve borç senetlerinde bir vade yer almalı ve bu vade değerlendirme günü itibarıyla gelecekteki bir tarih olmalıdır.
- Alacak ve borç senedi kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır. Bu çerçevede kredi teminine yönelik ve gerçek bir borç-alacak ilişkisini yansıtmayan hatır senetleri için reeskont yapılmayacaktır.
- Alacak ve borç senedi işletme aktifinde kayıtlı olmalıdır. Bankaya tahsile ve kullanılan kredi karşılığında teminata verilen senetlerin vadeleri gelmemek şartı ile reeskont uygulamasına dahil edilmesi de mümkündür.

Reeskont işlemi vadesi gelmemiş alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerlerine indirgenmesi işlemi olduğundan, indirgeme belli bir orana göre yapılacaktır. VUK 281. ve 285. maddeleri ile 238 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'ne¹³⁸ göre bu oran senetteki faiz oranıdır veya böyle bir oran yoksa

¹³⁷ Eren YEŞİLYURT, “Alacak ve Borçlarda Değerleme ve Reeskont Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:195 Aralık 2004, s.102-103.

¹³⁸ 02.03.1995 tarih 22218 Resmi Gazete yayımlı.

TCMB'nin kısa vadeli avans işlemleri için tayin edeceği faiz oranı olup indirgeme iç iskonto usulüne göre yapılacaktır.*

2.5.4.7. Zarar İndirimi

Yatırımların ilk döneminde sabit maliyetlerin yüksekliği nedeniyle firmaların zarar etmesi olağan bir durum olup bu zararların ileriki yıllarda indirim konusu yapılabilmesi, yatırımın yapılabilirliği ve devam edilebilirliği açısından yatırımcılar için önemli bir güvencedir¹³⁹. Böylece vergileme yaparak girişimcinin karına ortak olan devlet, zarar indirimi ile de zararına ortak olmakta, bu sayede vergilerin yatırımları azaltıcı ve riskten kaçınma arzusunu artıncı etkilerinin önüne geçilmiş olmaktadır.¹⁴⁰

Zarar indiriminin etkinliği ileriye ve geriye doğru yapıp yapılmadığına, mahsup süresinin uzunluğuna ve zarar kabul edilen durumların genişliğine bağlıdır. Zarar nakli müessesesi ile sermaye vergilendirilmesinin önüne geçilmekte (özellikle kuruluş yıllarında gerçekleşen zararlar ileriye doğru ertelenmese idi firmaların kuruluş sermayeleri üzerinden vergilendirilmesi söz konusu olacaktı), firmaların gelişmesi sağlanmakta ve riskli yatırımlara girilmesi teşvik edilmektedir.¹⁴¹

Zarar indirimi Kurumlar Vergisi Yasası'nda 5228 sayılı yasanın 32. maddesi ile "Zarar mahsubu ve diğer indirimler" başlıklı mükerrer 14. madde içerisinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

* İndirgeme iç veya dış iskonto yöntemine göre yapılabilirse de genelde kabul edilen ve Tebliğ'de de öngörülen yöntem iç iskonto yöntemidir. İndirgeme F: reeskont tutarını, A: Senedin nominal değerini, i: faiz oranını ve t: vadeyi göstermek üzere $F = A - [Ax360/360 + (i \times t)]$ formülü ile yapılır.

¹³⁹ Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulanmasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi s.34.

¹⁴⁰ Salih TURHAN, a.g.e., s.338.

¹⁴¹ Filiz GİRAY, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK, a.g.e., s..33-34.

Mevzuatımıza göre düzenleme sadece 5 yıl için ve ileriye dönük olarak yapılmaktadır.¹⁴² Ancak uygulamanın iki önemli boyutu daha vardır. İlk olarak zarar naklinin aynı sektörde faaliyet göstermiş olması şartı ile KVK 37. ve 39. maddeleri veya KVK 38. maddesi çerçevesinde doğrudan veya tasfiyesiz infisah eden kurumların devir alınması halinde devir alınan kurumların zararlarına ilişkin mahsup sistemidir. İkinci düzenleme ise kanunda belirtilen şartların yerine getirilmiş olması şartı ile tam mükelleflerin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararların indirimidir.

İlk düzenleme, kendisinden beklenen düzenleniş amacı bu olmamakla birlikte, karlı durumda olan ve önemli tutarlarda vergi ödeyebilecek firmaların vergi ödememek amacıyla; birikmiş zararları yüksek ve firma değeri düşük firmaları devir almasına yol açabilecek mahiyette devir ve bölünme işlemlerine sağlanan vergisel bir avantajdır. Bu haliyle de düzenleme amacı dışına hizmet eden ve adeta ikili bir teşvik öngören müessese konumundadır.¹⁴³

¹⁴² Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında sürenin 3-15 yıl arasında değiştiği veya hiçbir süre sınırlamasının olmadığı görülmektedir.

¹⁴³ İsmail ERGÜNDEŞ, Mehmet SARITAŞ, “Birleşme, Devir ve Bölünme Müesseselerinin Zarar Mahsubu Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi CD**, Sayı:242 Ekim 2001, s.5.

BÖLÜM 3

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1.TEŞVİK SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ

İyi ve etkin bir teşvik sistemi ekonomideki darboğazları giderecek, üretimde dışa bağımlılığı azaltacak, katma değeri yüksek üretim ile önsel ve gerisel katsayıları yüksek sektörlerde üretime yönelik yatırımları ve muhtemelen başlangıçta yüksek hacimde sermayeye ihtiyaç duyan marjinal yatırımları hayata geçirebilecek, maliyeti, kaynak israfı, suistimali ve kırtasiyeciliği en az düzeyde olan bir teşvik sistemidir.

Etkin bir teşvik sistemi tesis edilmesindeki amaca ulaştığı ölçüde başarılıdır. Yani teşviklerin olmadığı bir durumda toplumca kabul edilmiş ölçütlere göre sağlanan sosyal fayda, teşvikle sağlanan faydayı aşmadığı sürece uygulanan teşvik programının gerekliliğini yani hayatiyetini ortaya koyar. Ancak teşvikler amacı ile sınırlı olmalı, aksine bir vergi cenneti oluşturma sonucunu doğurmamalıdır.¹

Bununla birlikte amaca ulaşabilirliği yönünden vergi teşvik tedbirlerinin etkinliğinin ölçümü zor olduğu gibi, genel olarak uygulanan teşvik politikalarının etkinliğini ölçmede kullanılan yatırım teşvik belgelerinin gerçekleşme sonuçları da bilinmemektedir. Zira Maliye Bakanlığı nezdinde bu amaca yönelik bir veri tabanı oluşturulmamıştır. Bu nedenle değerlendirmeler verilen teşvik belgelerine göre yapılmaktadır. Bu eksikliği telafi etmek üzere Kalkınma Planı'nda 262. madde gereğince sistemin etkinliğinin ölçülebilmesi ve ayrılan kaynağın amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını araştırmak üzere takip, kontrol ve değerlendirme mekanizmasının etkin hale getirileceği taahhüt edilmişse de henüz fiili olarak bir gelişme sağlanamamıştır.

¹ İsmail TANRIÖVEN, “Vergi Teşvikleri ile Hazinesinin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, C:47, Sayı: 1-4, İstanbul, 1988,s.333

3.1.1. Yatırım Teşvik Önlemlerinin Etkinliği

Ülkemizde mevcut yatırım teşvik politikaları içerisinde diğerlerine oranla en eski teşvik uygulamalarından biri genel yatırım teşvik uygulamaları olan yatırım teşvik önlemleridir. Teşvik sistemi içerisindeki görece önemi dolayısıyla ki etkinliği sağlayabilecek düzeyde yapılandırılması gerekmektedir. Ayrıca sistemde basitlik sağlayarak uygulamayı kolaylaştırmak için 263. madde çerçevesinde çok sayıda ve karmaşık olan Yatırımlarda Devlet Yardımları mevzuatının daha sade, anlaşılır ve tek bir çerçeve karar haline getirileceği ve buna bağlı olarak yatırım teşvik sisteminin basitleştirilmesi ve daha etkin hale getirilmesi için mevcut mevzuatla gerekli değişikliklerin yapılacağı belirtilmiştir.

Ülkemizde yatırım teşvik belgelerinin verilmesine 1968 yılında başlansa da, asıl önemli gelişmeler 1980 yılından sonra başlamıştır. İhracata dönük sanayileşme politikası ile ülkemizin üretim gücü her geçen yıl artmış ve bu artış teşvik belgelerine de yansımıştır.

TABLO 2 : YTB'lerinin Yıllar İtibari ile Belge Sayısı Cinsinden Sektörlere Göre Dağılımı

YILLAR	TARIM	MADENCİLİK	İMALAT	ENERJİ	HİZMETLER	TOPLAM
1995	47	102	3.746	27	1.033	4.955
1996	98	131	3.301	37	1.457	5.024
1997	107	138	3.181	75	1.643	5.144
1998	145	135	2.468	46	1.497	4.291
1999	109	93	1.602	48	1.116	2.968
2000	94	85	2.095	46	1.201	3.521
2001	52	63	1298	46	696	2155
2002	43	101	1955	29	874	3002
2003	84	123	2559	38	1072	3876
2004	82	168	2558	41	1229	4078

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/yayin/hazineistatistikleri/contents.htm#P7>

Teşvik belgelerinin hem yatırım hacmi hemde belge sayısı olarak imalat sanayi sektöründe yoğunlaşması normaldir. Çünkü ülkemizdeki toplam sabit sermaye yatırımları içerisinde imalat sanayi sektörü yaklaşık %40'lık ciddi bir paya sahiptir. Ondan sonra sırayı ulaştırma, konut ve turizm yatırımları almaktadır.

TABLO 3: YTB'lerinin Yıllar İtibari ile Toplam Yatırım Cinsinden Sektörlere Göre Dağılımı

						(milyar TL)
YILLAR	TARIM	MADENCİLİK	İMALAT	ENERJİ	HİZMETLER	TOPLAM
1995	11.205	20.671	3.393.372	411.586	983.952	4.820.787
1996	47.551	26.391	2.189.198	126.655	816.015	3.205.812
1997	34.172	50.814	2.832.786	907.164	1.461.304	5.286.243
1998	104.483	99.507	2.296.032	278.079	1.937.780	4.715.883
1999	122.985	53.632	2.540.765	415.799	4.124.875	7.258.059
2000	133.259	78.197	3.722.937	2.137.795	2.831.375	8.903.566
2001	106.830	94.895	6.201.877	1.961.619	3.799.024	12.164.247
2002	177.669	655.243	9.063.165	504.074	5.289.590	15.689.743
2003	327.176	350.933	13.106.739	495.066	11.739.045	26.018.962
2004	371.800	601.292	13.346.396	1.035.419	6.140.440	21.495.347

Teşvik belgeli yatırımlar sabit sermayeli yatırımlar olup, işletme sermayesi yatırımları yok denecek kadar azdır. Son 5 yıldır ülkemiz sabit sermaye yatırımlarının %65 - 75'i özel sektör tarafından yapılmaktadır. Oransal olarak 2001 yılında özel sektör sabit sermaye yatırımlarının %53'ü, 2002 yılında %52'si, 2003 yılında %65'i, 2004 yılında ise %35'i yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlardan oluşmaktadır.

TABLO 4: YTB'lerine İstinaden Yapılan Sabit Sermaye Yatırımlarının Yıllar İtibari ile Sektörler Bazında Oransal Dağılımı

SEKTÖRLER	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2002</u>	<u>2004</u>
Tarım	0,9	1,2	1,2	1,7
Madencilik	0,9	4,3	1,3	2,8
İmalat	53,4	58,6	50,4	62,1
- Dokuma - Giyim	10,3	26,1	22,7	17,7
- Taşıt Araçları	6,6	7,8	9,2	9,5
- Demir Çelik	14,2	1,1	0,4	1,7
- Gıda ve İçki	2,1	3,6	2,7	5,5
- Madeni Eşya	2,5	3,0	1,4	6,5
- Makine İma/at	0,5	0,5	0,7	2,3
- Çimento	2,6	0,7	0,8	2,9
- Kimya	4,0	5,0	2,1	2,2
- Lastik	3,3	2,1	2,5	2,4
- Diğer	7,3	8,7	7,9	11,4
Enerji	17,4	3,2	1,9	4,8
Hizmetler	27,3	32,7	45,1	28,6
- Ulaştırma	10,1	9,9	26,8	6,8

<i>Turizm</i>	4,0	11,0	10,5	8,4
<i>- Diğer</i>	13,2	11,8	7,8	13,4
TOPLAM YATIRIM	12.164.247	15.689.743	26.018.962	21.494.065

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/stat/tesvik.htm>

Yapılan teşvik belgeli yatırımların önemli bir kısmı imalat sanayi sektöründe yapılmıştır. 1980'li yıllarda ağırlık hizmetler sektöründe iken, 1990'lı yıllarda durum imalat sanayi sektörü lehine gelişmiştir. Tablo 3' dan görüleceği üzere yatırım teşvik belgeleri ve bu belgelere istinaden yapılan sabit sermaye yatırımları imalat sektöründe tekstil, gıda, taşıt araçları ve kimya sektöründe yoğunlaşırken, hizmetler sektöründe ulaşım ve turizm sektörlerinde yoğunlaşmaktadır. İmalat sanayinin sanayileşme ve kalkınma çabalarında sürükleyici sektör olması ile ülkemiz üretim ve ihracat yapısında tekstil sektörünün ağırlıklı öneme sahip olması bu yoğunlaşmanın ana sebeplerindendir.

Yapılan sabit sermaye yatırımlarının yaklaşık %55-65'i tamamen yem yatırımlardan, yaklaşık %20 - 25' i tevsii (genişleme) yatırımlarından, kalanlar ise ağırlıklı olarak yenileme ve modernizasyon yatırımlarından oluşmaktadır.

TABLO 5: KÖY'lere Verilen YTB'lerin Toplam Belge Sayısı ve Yatırım Tutarları İçerisindeki Payı

YILLAR	KÖY'lere verilen YTB		Normal Yörelere verilen YTB		Gelişmiş yörelere verilen YTB	
	Belge sayısı	Toplam Yatırım	Belge sayısı	Toplam Yatırım	Belge sayısı	Toplam Yatırım
2000	%20	%26	%44	%34	%35	%40
2001	%20	%20	%42	%46	%36	%33
2002	%14	%12	%45	%46	%39	%40
2003	%13	%10	%44	%35	%41	%53
2004	%19	%16	%44	%46	%36	%37

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/stat/tesvik.htm> . rakamlar tarafından hesaplanmıştır

Görüldüğü üzere son 10 yıllık sürede teşvik belgeli yatırımlar ağırlıklı olarak kalkınmada öncelikli yörelerde değil, normal yöreler ile gelişmiş yörelerde yoğunlaşmıştır. Nitekim genel teşvik mevzuat ve uygulamalarımızın bölgesel

yatırımların teşvikinde yetersiz olması sebebi ile ülkemizde bölgesel amaçlı uygulamalar son yıllarda ön plana çıkar hale gelmiştir.

TABLO 6: YTB'lerinin Yıllar İtibari ile Bölgeler Bazında Dağılımı (toplam Sabit yatırımlara oranla)

YILLAR	Marmara	İç Anadolu	Ege	Akdeniz	Karadeniz	Doğu Anadolu	Güneydoğu Anadolu	Muhtelif
1995	%37	%17	%12	%16	%2	%2	%8	%6
1996	%52	%10	%11	%11	%4	%1	%6	%1
1997	%50	%13	%17	%11	%2	%1	%4	%4
1998	%40	%11	%17	%10	%6	%2	%8	%4
2000	%48	%12	%12	%5	%4	%1	%3	%11
2001	%40	%8	%8	%20	%8	%2	%3	%11
2002	%39	%8	%10	%18	%5	%7	%6	%7
2003	%38	%14	%12	%12	%3	%2	%9	%10
2004	%48	%13	%10	%13	%2	%1	%7	%6
2005	%40	%16	%12	%11	%7	%2	%7	%5

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/stat/tesvik.htm>

Son 10 yıllık durumu gösteren tablo ne yazık ki son 25 yıl için pek değişmemiştir. Teşvik belgeli yatırımlardan en çok Marmara, Akdeniz ve İç Anadolu illeri yararlanmış, buna karşın Karadeniz, Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu illeri hem daha az yararlanmış hem de yararlanma oranı yıldan yıla değişkenlik göstermiştir. Tablo yatırım teşviklerimizin bölgelerarası dengesizlikleri gidermede amaçlanana henüz ulaşamadığını göstermektedir. 1980 ve 2002 yılları arasında toplam teşvik belgelerinin ve bu belgelere istinaden yapılan yatırımların %42'si sadece 5 il tarafından (İstanbul, İzmir, Ankara, Bursa, Tekirdağ) kullanılmıştır.

4. ve 5. tablolar birlikte değerlendirildiğinde ülkemizde bölgeler arası gelişmişlik farklarının giderilmesine yönelik olarak yapılan pek çok düzenlemelere ve tanınan vergisel teşviklere karşın yatırımlar kalkınmada öncelikli yörelerde arzu edilen seviyeye ulaşamamış ve daha çok gelişmiş bölgelerde gerçekleştirilmiştir. "Özel önem taşıyan sektör" kavramının çok geniş kapsamlı olması ve hemen hemen tüm sektörleri kapsaması, teşvik sistemimizin vergisel teşviklere dayandırılması, ülkemizdeki geri kalmış bölgelerdeki yetersiz ekonomik ve sosyal altyapı (üretim, tedarik ve pazar sorunları, vasıflı işgücü temini, eğitim, ulaşım, coğrafik konum)

* Birden fazla ili kapsayan yatırım

sorunları gibi ekonomik faaliyetlerin kısıtlılığı ve kayıt dışı ekonominin özellikle bu yörelerde yüksek hacimlere ulaşması bu sonucun başat sebeplerindendir.

TABLO 7:YTB'lerinin Yıllar İtibari ile Toplam İstihdam Cinsinden Sektörlere

YILLAR	TARIM	MADENCİLİK	İMALAT	ENERJİ	HİZMETLER	TOPLAM
1995	2.846	3.893	318.086	660	50.408	375.893
1996	5.743	4.606	186.499	514	72.251	269.613
1997	4.227	25.340	193.363	1.092	111.784	335.806
1998	7.405	5.088	146.425	743	125.353	285.014
1999	4.682	2.758	91.656	542	93.644	193.282
2000	5.390	2.625	92.057	1.720	86.259	188.051
2001	3.074	2.246	62.810	1.232	37.859	107.221
2002	3.241	6.499	92.057	311	44.818	146.926
2003	4.081	14.540	92.057	427	53.550	164.655
2004	6.419	7.851	100.535	1.115	51.701	167.621

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/yayinhazineistatistikleri/contents.htm#P7>

Dikkat edilecek olursa teşvik belgeli yatırımların istihdam yaratma kapasitesinde yıllar itibariyle istikrarsız bir görünüm sergilemektedir. Bunun en önemli sebebi ülkemizde sık sık yaşanan ekonomik krizlerdir. 1999 ve 2001 yıllarındaki daralma bunun göstergesidir.

3.1.1.1. Gümrük Muafiyeti

Gümrük vergisi ve Toplu Konut Fonu istisnası yatırımların maliyetini düşüren teşvik önlemlerindendir. Ancak teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat ithalatı üzerindeki gümrük vergisi ve toplu konut fonu istisnası artan globalleşme ve buna paralel olarak serbest ticaret anlayışının yerleşmesi ile önemini giderek yitirmektedir.²

Bununla birlikte ülkemizde yatırım artışı ile makine ve teçhizat ithalatı arasında yüksek bir korelasyon olduğundan, yani makine ve teçhizat ithalatı bağımlılığı olduğundan, sağlanan teşvikin görece önemi yatırımlar bakımından yine de büyüktür. Aşağıdaki tabloda büro makineleri ve haberleşme cihazları hariç olmak üzere elektrikli ve elektriksiz makinalar, enerji üreten makinalar ile otomotiv yan sanayi

² Mustafa DURAN-(2), a.g.e., s.17

ürünlerinden oluşan makine ve tahçizat ithalatının toplam ithalat içerisindeki payı gösterilmiştir.

TABLO 8: Makine-Tehçizat İthalatının Toplam ithalat içerisindeki Payı

Yıllar	Makine - Tehçizat İthalatı	Toplam İthalat	Oran
1995	7.558	35.708	0,21
1996	11. 646	43.627	0,26
1997	13.897	48.559	0,28
1998	13.400	45.922	0,29
1999	9.885	40.671	0,24
2000	13.340	54.503	0,24
2001	8.651	41.399	0,20
2002	11.228	51.554	0,21
2003	16.269	68.734	0,23

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/yayin/hazineistatistikleri/contents.htm#P7>

3.1.1.2. Yatırım indirimi

Vergisel yatırım teşvikleri içerisinde bugün dahi en etkin ve kullanımı en yaygın uygulamalardan biri kuşkusuz yatırım indirimidir. Yatırım indirimi yatırımın karlılığını, yatırımın maliyetini düşürmek suretiyle, artırmaya yönelik bir vergi teşvikidir ve teşvikin esası; yapılan yatırım harcamasının belirli bir kısmının hesaplanacak olan vergi matrahından düşülerek o kısmın vergiye tabi olmamasıdır. Söz konusu oranının %40 olması halinde her 100 TL'lik yatırımda 8 TL'lik vergi tasarrufu sağlanacaktır. Yani teşvik sonrası vergi yükü başka bir vergi (stopaj gibi) olmaması kaydı ile %8 oranında azalacaktır.

Bununla birlikte yatırım indiriminin de bazı sınırları vardır. Sözelimi tevsi-modernizasyon, yenileme ve darboğaz giderme yatırımları yapan ve mevcut tesisleri bulunan ve vergi öder durumda bulunan işletmeler için yatırım indirimi yatırım kararlarını etkileyecek boyutta bir teşvik aracı olurken, henüz yeni kurulan, yeterli sermayeye sahip olmayan ve/veya yatırım maliyetleri yüksek olan yatırımcı firmalar

için çok cazip bir teşvik aracı olmayacaktır.³ Yeni kurulan, yatırım maliyetleri yüksek olan, yatırım süresi uzun olan ve işletme karlılığı düşük olan işletmelerin yatırım indiriminden yararlanması söz konusu olmayabilir.

Yatırımcı açısından yatırım indiriminden sağlanan fayda yatırımcının başka bir faaliyeti olup olmamasına ve sağladığı kazanç türüne göre değişmektedir. Herşeyden önce yatırım indirimi kar eden yatırımlar üzerindeki vergi yükünü azalttığından uzun vadeli ve sermaye yoğun yatırımları teşvik edici etkisinin olduğu düşünülebilir. Bununla birlikte ilk yıllarında kar getirmeyen yatırımlar için uygulama teşvik edici özelliğini yitirmektedir. Ancak yatırımcının aynı zamanda başka bir faaliyeti varsa veya yapılan yatırım ek yatırım mahiyetinde ise yatırım yanında bir kazanç söz konusu olduğundan hiç kazancı olmayan yatırıma göre uygulama daha tercih edilir niteliktedir.

Öte yandan yatırım indirimi kurumlar vergisi mükellefleri bakımından daha avantajlıdır. Çünkü kazanç kavramı kuruma aittir ve gelir vergisindeki gelir unsurlarının tamamının toplamından oluşur. Gelir vergisi mükellefleri farklı gelir unsurları üzerinden elde etmiş olduğu kazançları diğer gelir unsuruna konu faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimine konu edemez. Yani yatırım indirimi ticari kazançlar toplamına uygulanır ve zirai kazanç ile ticari kazanç arasında ayrım vardır.

Yeni düzenleme ile yatırım indirimi uygulamasında teşvik belgesi alınması zorunluluğunun kaldırılarak bürokrasinin azaltılması, uygulamanın kolaylaştırılması ve mevzuatın sadeleştirilmesi, asgari yatırım tutarı kısıtı kaldırılarak küçük yatırımcının da indirimden yararlanmasına imkan tanınması, kullanılmış makine ithalinin mümkün olması gibi üretimi artırmayan, üretim tekniğini yükseltmeyen ve rekabet avantajı yaratmayan uygulama ile istisnaya tabi kazançlar üzerindeki %19,8'lik tevkifat uygulamasının kaldırılması müessesenin etkinliğini ve tercih

³ Mustafa DURAN-(3), a.g.m., s.18.

edilebilirliğini artırmaya yardımcı uygulamalardır.⁴ Bununla birlikte indirimden faydalanamayacakların sayılması sureti ile kapsamın daraltılması, konunun amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle sınırlandırılarak bir kere ye mahsus amortisman indirimine olanak tanıyan bir yapıya dönüştürülmesi, stopajın kaldırılmış olmasına karşın indirim oranının da aşağıya çekilmesi, indirim tutarında sektörel ve bölgesel özendirici uygulamaların sona erdirilerek yatırımları yönlendirici etkinin yitirilmesi ve uygulamanın sürekli ve genel bir uygulama haline getirilmesi gibi müesseseyi etkin bir teşvik müessesesi olmaktan çıkaran düzenlemeler de yapılmıştır.⁵ Oysa yatırım indirimi müessesesinden beklenen; özel sektör yatırımlarının belirli bölge ve sektörlerle kanallize edilmesinin sağlanması ile bölgeler arası ekonomik ve sosyal dengesizliklerin ve üretim ahengi bakımından sektörler arası dengesizliklerin kaldırılmasıdır.⁶ Belirtmek gerekir ki bu uygulamanın yatırımları az gelişmiş bölgelere ve geliştirilmesi öngörülen sektörlerle yönlendirmesi neredeyse imkansız hale gelmiştir. 4842 sayılı yasa sonrası yatırım indirimi artık teşvik belgesine, yatırım türüne ve yatırım büyüklüğüne dayanmayan bir teşvik önlemidir. Oran ve sektör farklılaştırılmasının sona erdirilmesi bir yana yatırım indiriminin konusunun sadece amortismanına tabi kıymetler olması ve mezkur tek oranın %40 olması, uygulamayı hem konu hem de oran yönünden hızlandırılmış amortismanına yaklaştırmış ve her iki rejim de aynı varlıklar için uygulanır hale getirilmiştir.⁷ Bu nedenle son dönemlerde bölgesel teşviklerin önemini artıracığı söylenebilir.

Önceki uygulamada indirim oranı farklılaştırılması söz konusu idi. 1980 - 2002 yılları arasında verilen toplam teşvik belgelerinin %69'u %100 oranından, %14'ü %30 oranından, %8'i %40 oranından, kalanı ise diğer oranlardan verilmiştir. Buna göre indirim oranının %40 olması, yatırımları yönlendirici etkisi bakımından, müessesenin etkinliğini azaltıcı bir faktördür. Ancak müesseseden faydalanmak için teşvik belgesinin kaldırılarak bürokrasinin azaltılması, stopaj uygulamasının

⁴ Yusuf İLERİ, “Yatırım İndirimindeki Kısımların Ekonomiye Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 267 Kasım 2003, s.178.

⁵ A.e

⁶ Adnan GERÇEK, a.g.m., S.6.

⁷ Ömer Faruk BATİREL., s.38-39.

kaldırılması ve sistemin otomatiğe bağlanması uygulamayı öncekine nazaran daha cazip ve daha yaygın hale getirmektedir.

Özetle yeni düzenlemeler ile yatırım indiriminin genel, yaygın ve sürekli hale getirilmesi, oran, sektör ve yatırım tür ve büyüklük ayırımına son verilmesi ile uygulamanın en önemli özelliği olan seçicilik fonksiyonunun kaldırılması, yatırımların istenilen alan ve sektörlerle kaydırılması bakımından, sistemin etkinliği azaltılmıştır. Ancak stopaj oranının kaldırılması ve sistemin otomatiğe bağlanarak bürokratik engellerin azaltılması yeni düzenlemelerin olumlu yönleridir.

3.1.1.3. KDV İstisnası

Aslında ithalat esnasında ödenen KDV daha sonradan mahsup edilmekte, sadece ödeme ile mahsup arasındaki zaman farkı süresince enflasyondan kaynaklanan reel bir kayıp söz konusu olmakta, dolayısı ile net getiri bakımından uygulamanın yatırımlar üzerinde yönlendirici bir etkisi olmasa da etkin bir teşvik önlemi olması, yatırım döneminde firmalara sağladığı finansman giderlerinin azaltılması ile ilgilidir.⁸

Bu sayede firmalar KDV ödenmesi için gerekli finansman kaynağını kendi amaçları doğrultusunda kullanabilirler. Özellikle yatırım mallarının son derece pahalı mallar olduğu, KDV oranlarının da yüksekliği ve yatırım döneminin uzun sürdüğü yatırımlarda söz konusu mali yükün uzun bir süre için yatırımcıda kaldığı gözönüne alınırsa uygulamanın teşvik edici etkisi ön plana çıkmaktadır. Yatırım indirimi uygulamasında işletme kısa dönem içerisinde yatırım aşamasında bulunduğu ve başka bir faaliyetinin olmaması sebebi ile bir kazanç elde etmediğinden istisna uygulaması teşvik edici özelliğini yitirir iken, aynı dönemde elde edilen makine ve teçhizat için vergi ödenmemesi daha etkin bir teşvik önlemi niteliğindedir.

⁸ Mustafa DURAN-(2), a.g.e., s.18.

3.1.1.4. Vergi, Resim ve Harç İstisnası

Aslında böyle bir istisnanın yatırımcıya yüklemiş olduğu maliyet önemli ve dikkate alınır bir büyüklük olmasa da, bürokratik işlemleri azaltması ve yatırımcı motivasyonunu artırması bakımından faydalı olduğu savunulabilir. Ancak yatırımın tamamlanabilmesi için uzun vadeli kredi kullanımlarında, söz konusu kredi meblağların yüksek olmasından dolayı, teşvik etkisi biraz daha ön plana çıksa da, uygulama teşvik ve yönlendirmekten çok gereksiz küsurat maliyetlerini kaldırmakta ve diğerlerinden farklı olarak belli bir ihracat taahhüdünü içermektedir.

Sonuç itibarıyla genel teşvik mevzuatımızın yüksek hacimde yatırım yapan firmalara yönelik olması, sistemin daha çok vergisel teşviklerden oluşması ve teşviklerin genelde yatırım döneminde verilmesi, uygulamadan yalnızca yüksek montanlı yatırım yapmak isteyip de birtakım maliyet avantajları sağlamak isteyen yatırımcıların yararlanması sonucu doğurmuştur. Bu nedenle de yatırımların tüm ülke düzeyinde dengeli dağılması amacına ulaşamamış ve yatırımlar gelişmiş yörelerde yoğunlaşmıştır.

3.1.2. Bölgesel Dengesizliklerin Giderilmesine Yönelik Teşvik Önlemlerinin Etkinliği

Günümüzde ülkeler serbest piyasa ekonomisinin temini amacıyla vergi muafiyet ve istisnalarından oluşan vergisel tedbirleri azaltmaya çalışsalar da bölgesel teşvikler pek çok ülkede uygulama alanı bulmaktadır. Gerçekten teşvikler serbest ticareti, optimum kaynak dağılımını ve tam rekabeti olumsuz etkileyebildiği ve ülke anayasalarının eşitlik ve adalet ilkelerini zedeleyebildikleri için daima zarar gören ülkelere karşı tedbirlerle karşılanmış olsa da, AB uygulamaları KOBİ, AR-GE ve bölgesel teşvik çalışmalarının uygulanmasına müsaittir.⁹ Nitekim 5084 sayılı yasanın kapsamı böyle bir düzenlemeye ne denli ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. Son yıllarda meydana gelen krizler neticesinde ülkemizde kişi başına milli geliri 1500

⁹ Adem DURAK, “5084 Sayılı Kanunla Getirilen Gelir Vergisi Stopajı Teşviki”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:274 Haziran 2004, s.76.

\$'ın altında olan il sayısı 36'ya yükselmiştir. Ayrıca söz konusu 36 ilin ülkemiz GSYİH'dan 1990-2001 yılları arasında aldığı pay %13-14, 49 ilin ise %19-20 civarında kalmıştır. Yani ülkemizdeki illerin %60'ını oluşturan 49 il ülke hasılasının beşte birini almaktadır. Açıktır ki bu gelişim müdahale edilmesi gereken olumsuz bir gelişimdir. Üstelik genel teşvik mevzuatımız çerçevesinde yatırım teşvik belgeli yatırımlar da, ne yazık ki bu tür bölgelerden ziyade daha çok normal ve gelişmiş yörelere yönelerek, buralardaki yatırımlara istenilen katkıda bulunmamıştır. Tablodan görüleceği üzere kalkınmada öncelikli yörelerin gerek toplam yatırımlar gerekse teşvik belgelerinden aldığı pay son 15 yıl için %25'in üzerine çıkmamıştır.

TABLO 9: Teşvik Belgeli Yatırımlarda KÖY'lerin Belge Adedi Cinsinden Payı

YIL	TÜM YÖRELER	KALKINMADA ÖNCELİKLİ YÖRELER	ORAN
1990	3.141	2374	%75
1991	1.775	665	%37
1992	1.554	180	%11
1993	3.051	393	%12
1994	1.392	180	%12
1995	4.955	583	%11
1996	5.024	615	%12
1997	5.144	800	%15
1998	4.291	1007	%23
1999	2.968	618	%20
2000	3.521	692	%19
2001	2.155	437	%20
2002	3.002	447	%14
2003	3.876	514	%13
2004	4078	799	%19

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/yayin/hazineistatistikleri/contents.htm#P7>

Bununla birlikte bölgesel teşvik tedbirlerinin, uygulanma sebebinden kaynaklanan birtakım zorlukları da vardır.

Herşeyden önce amaç; ülkedeki geri kalmış yörelerdeki yatırımları ve istihdamı artırmaktır. Özellikle emek-yoğun yatırımlarda toplam maliyetler içerisinde işçilik

maliyetinin görece yüksek önemi istihdam ve yatırımı artırmak için bazı vergi tedbirlerini zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte bu tür tedbirler bu bölgelerdeki vasıflı işgücünün kıtlığı, üretim için gerekli olan hammadde ve yan mamül gibi girdi tedarikinin zor olması, yine üretim için gerekli olan altyapı yatırımlarının yetersiz oluşu, sermaye ve beyin göçü gibi faaliyet kısıtına* yol açabilecek etmenler ile bu tür yörelerdeki kayıt dışı faaliyetlerin yüksek ve yaygın oluşu, bu bölgelere uygulanan vergi muafiyet ve istisnaların etkisini azaltmakta, yani vergi yükü zaten fazla olmayan veya üretim yapabilecek gerekli kaynaklara sahip olamayan yatırımcı için yeterli olmamaktadır.¹⁰

Öte yandan hem çok sayıda ili kapsayarak geniş bir coğrafi alanın hem de bu kadar geniş bir coğrafyadaki sektör ayırımı yapılmaksızın tüm yatırımların teşvik edilmeye çalışılması da önemli vergi kayıplarının doğmasına, uygulamada etkinlik sağlanamamasına ve bölgeye yararlı olabilecek verimli sabit yatırım imkanlarından ziyade daha verimsiz yatırımların yapılmasına sebep olabilecektir.¹¹

Özetle belirtilen tüm bu sebepler ile teşvik sisteminin diğer teşvik düzenlemeleriyle uyumlu olmaması, söz gelimi ilgili yörelerde yapılacak yatırımların bazılarında finansman imkanı tanınması gibi, bölgesel tarif yapılırken kullanılan ekonomik ve sosyal kriterlerin yetersiz kalması, yasa ile düzenlenmesi nedeni ile ekonomik dinamizme karşı esnek olmaması ve belli bir istihdam koşulunu dikkate almakla beraber bu koşulun sektörel seçiciliği sağlamada yetersiz oluşu, ve nihayet bölgelerin altyapısının, ekonomik, mali ve sosyal nitelik ile ihtiyaçlarının farklı olması sonucunda 4325 Sayılı Kanun uygulamasından beklenen verim alınamamıştır.

* Bu türden faaliyet kısıtları bölgelerin yatırım masnetme kapasitesini etkilemekte ve yatırımın yapılabilirliği kadar yapılan yatırımların verimliliğini ve ülke ekonomisine katkısı da etkilemektedir. Konuyla ilgili yapılan analitik bir çalışmada kaynakların katma değere dönüştürülme sürecinde ülkemizdeki 37 ilin göreceli olarak verimli, 40 ilin ise göreceli olarak verimsiz olduğu sonucuna varılmıştır. Bkz Zeynep Canan AYDEMİR, **Bölgesel Rekabet Edebilirlik Kapsamında İllerin Kaynak Kullanım Görece Verimlilikleri: Veri Zarflama Analizi Uygulaması**, Uzmanlık Tezi, Proje Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Daire Başkanlığı DTP Yayın No:2664, Aralık 2002, (çevrimiçi) <http://ekutup.dtp.go.tr/bolgesel/aydemirz/verimlilik.pdf> , 23.05.2005

¹⁰ Turan SERDENGECİ- (2), “4325 Sayılı Kanunla Sağlanan Devlet Yardımları ve Kanun Kapsamındaki İller ile İlgili İstatistik Bilgiler”, Hazine Müsteşarlığı, Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Temmuz 2003 ANKARA (çevrimiçi) www.hazine.gov.tr/arastirma/4325son.pdf s.7-8.

¹¹ A.e.

Sektörel seçiciliğin olmamasının yanısıra teşviklerin uygulanacağı illerin seçiminde de bazı sorunlar vardır. 4325 sayılı yasa il seçiminde kişi başı milli geliri 1500 \$'ın altında olan illeri kapsadığı gibi aynı zamanda ilgili yörelerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyinin -0,5'in altında kalan illeri de kapsamakta idi. Yeni yasada bu seçicilik yoktur.

Şüphesiz her iki yasa arasında farklılıklar olsa da aynı tehlikeler 5084 sayılı yasayı da beklemektedir. Ancak yine de ülkemizdeki işsizlik ve bunun çözümü olan yatırım problemi düşünüldüğünde uygulama, anılan bölgelerdeki küçük ve büyük işletmeler için önemli bir fırsattır. Yeni yasa ile üretimin önemli bir maliyeti olan ücret maliyetlerinin hafifletilmesi sağlanmaktadır. Kanun gerekçesinde belirtildiği üzere bu hafifleme ortalama 137 YTL civarındadır ki 10 kişinin istihdam edilmesi halinde yıllık sağlanan vergi tasarrufu yıllık 19.200 YTL gibi azımsanmayacak bir tutara ulaşmaktadır.* Üstelik bu vergi teşviğinden yararlanmak için önceki düzenlemede olduğu gibi herhangi bir asgari istihdam kısıtının (10-15 kişi gibi) getirilmemiş olmaması da önemli bir avantajdır ve her büyüklükte yatırımı teşvik edici mahiyettedir. Ancak yeni yasa ile bu teşvik edici özellik geri plana atılarak getirilen istihdam kısıtları ile uygulama salt belirli büyüklükteki işletmelere tanınmıştır. Ayrıca her ne kadar yeni yasanın amacı mevcut işletmelerde kayıtdışı çalışanların bir kısmının kayıt altına alınıp sisteme dahil edilmesi olmasa da bunun hem çalışanların hem de devletin menfaatine olduğu açıktır.¹²

Uygulamanın sadece 36 ille sınırlı olması gibi bu denli keskin bir ayırım başlangıçta birtakım eleştirilere konu olmuş ve teşviklerin her ilin sosyal, ekonomik ve coğrafi durumuna göre sektörel ve bölgesel bazda seçiciliğe yönelik bir düzenlemenin daha yararlı olduğu ifade edilmişse de¹³ il sayısının 49'a çıkarılarak uygulamanın nispeten

* Ocak 2005 itibarıyla asgari ücret tutarı 488,7 YTL olarak tespit edilmiştir. Bu halde yapılan kesinti toplamı 138 YTL'ye ulaşmakta ve net kullanılabilir gelir 350 YTL olmaktadır. Bir işçinin istihdamı halinde işveren payı ve işsizlik sigortası ile birlikte işverenin toplam maliyeti ise 596 YTL'dir.

¹² Mustafa Gürhan ACAR, a.g.m., s. 109.

¹³ Selahattin TUNCER- (3), "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile İlgili Yeni 5084 Sayılı Yasa", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 135 Mart 2004, s.8.

genelleştirilmesi, kayıt içinde çalışıp da ciddi işçi vergi yükü ile karşılaşan ve dolayısı ile haksız rekabete uğrayan girişimler için, yararlı olacaktır. Uygulamada seçiciliğin* olmaması hususu bir yana teşviklerin uygulanacağı illerin seçiminde 5084 sayılı kanun ile benimsenmiş olan kıstasın yumuşatılarak d.aha gerçekçi bir biçimde ele alınması yasanın çıkarılış amacına daha uygundur. Zira ülkemizdeki yörelerin yatırım, istihdam ve katma değer yaratma imkanları göz önüne alındığı vakit, bazı illerin bünyesindeki birkaç büyük sanayi kuruluşu nedeniyle eski yasa kapsamından çıktığı görülebilmekteydi.* Bu şekilde yatırımların ve işsizliğin yöresel yaygınlığı ile niteliği gibi dağılım sorunları ele alınmadan salt veri büyüklük kıstasına göre il seçimi yasayı uygulanış amacından da uzaklaştırmakta idi.¹⁴ Yeni yasa ile bu eksikliğin giderilmesi bu bakımdan yerindedir. Buna paralel olarak vergi istisnasının bu denli geniş tutulmasının vergi gelirlerinde azalma yaratarak kaynak sorununa yol açacağı da bazı kesimler tarafından dile getirilmektedir. Oysa anılan 36 ilin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2000, 2001 ve 2002 yıllarında %3'ü geçmemiştir.¹⁵ Üstelik istisnanın uygulanması önemli bir vergi kaybı yaratmayacağı gibi yapılabilecek her yeni yatırım ve istihdam artışı ile ileriki zamanlarda daha büyük bir vergi potansiyelinin yaratılmasına da zemin hazırlanmaya çalışılmaktadır. ilave olarak düzenlemenin mevcut sanayi bölgelerindeki yatırım ve fabrikaların o bölgeye yakın ve kapsam dahilindeki coğrafik yakın bölgelere taşınarak istenilen sonucun tam anlamı ile alınamayacağı da söylenmektedir.¹⁶ Oysa anılan gelişimin yasanın amacına aykırı olan bir yanı da bulunmamaktadır. Günümüzde kalkınmanın tüm sektör ve bölgelerde aynı anda ve aynı ivmede başlayıp devam eden bir süreç

* Bölgesel teşvikler husunda seçicilik Polonya, Macaristan, Bulgaristan, Romanya gibi yabancı ülkelerde itina ile uygulanmaktadır. Bu ülkelerdeki vergisel mahiyetteki bölgesel teşvikler, istihdamın büyüklüğüne, yatırımın büyüklüğüne, yatırımın yapıldığı bölgelere ve sektörler göre belirlenmektedir. Kaynak için bkz Sami KAZICI, "4325 Sayılı Yasaya Yeniden İşlerlik Kazandırılmalıdır", **Finansal Forum Gazetesi**, 30.10.2002, s.5.

* Sözelimi Tunceli ve Elazığ illerinin sosyo-ekonomik gelişmişlik endeksi eksi olmasına karşın ilki için bölgede görev yapan askeri personelin gelirleri nedeniyle, ikinci için de Keban Barajı nedeniyle KBMG'nin yüksek olduğu bilinmektedir.

¹⁴ İbrahim IŞIKLI, "Yatırımların ve İstihdamın Teşvikine İlişkin 5084 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılacak İşlemler", **Dünya Gazetesi**, 05.05.2004 Çarşamba (çevrimiçi) http://www.dunyagazetesi.com.tr.news_display.asp?upsale_id=173603&dept_id=1016, s.1.

¹⁵ Turan SERDENGEÇTİ, a.g.m., s.5.

¹⁶ İsmail ÇOBANOĞLU, "5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Getirdikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004 Sayı:136, s.9.

olduğu değil, belirli merkezlerdeki katma değerlerin çevre bölgelere yayılarak dengesiz bir kalkınma süreci olduğu konusunda görüş birliği vardır. Kaldı ki 5084 sayılı yasa 4325 sayılı yasanın başarısızlık sebeplerinden biri olan teşviklerden haksız yararlanmaya ve yatırımların muvazaalı yollarla kapsam dahilindeki yörelere kaydırılması çabalarını önlemeye yönelik bir denetim ve kontrol sistemi kurmaya da çalışmıştır.¹⁷ Şüphesiz yasanın amacına ulaşmada bu denetimin etkinleştirilerek yaygınlaştırılmasının önemi çok büyüktür. Aksi taktirde haksız kullanımlar ve kaynak israfı gündeme gelebilecektir.

Yeni düzenlemenin etkin bir bölgesel teşvik sisteminin kurulup yürütülmesine müsait olmasına karşın 4325 sayılı yasada olan OHAL bölgesindeki işlemlerde vergi, resim ve harç istisnasının ve işletmelerin belirli şartlar dahilinde gelir ve kurumlar vergisi istisnası veya indirimi gibi önemli bir vergi ayrıcalığının yeni uygulamada olmaması 5084 sayılı yasanın teşvik gücünü azaltacak unsurlardır. Yine çalışanların stopaj indirimi uygulamasında benimsenen asgari ücret kısıtı bir başka önemli noktadır. Zira uygulamadan asgari ücret üzerinde ücret alan kalifiye işgücü yeterince yararlanamayacağından geri kalmış yörelerimizin vasıflı işgücü ihtiyacına yeterince cevap verilemeyecektir.¹⁸

Son olarak bölgesel kalkınma çabalarına yönelik olarak yapılan düzenlemelerin başarısının diğer teşvik politikaları ile uyumlaştırılmasına ve teşvik kapsamının zamanla genişletilerek başka teşvik ve destek unsurlarının* da devreye sokulmasına özen gösterilmesine hatta yatırım için tek teşvikin vergi olmayacağı ve bazen anılan bölgelerin sosyo-ekonomik gelişmişliğini temin için devletin de buralara altyapı yatırım ve sair harcamalarda bulunmasına bağlı olduğu unutulmamalıdır. Zira bölgesel teşvik programlarının temel amacı, bu bölgelerin coğrafik yapı, ulaşım

¹⁷ Mehmet Şevki KAYA, “Yatırımların ve İstihdamın Artırılmasına Yönelik Yeni Teşvikler, Vergi ve Sigorta Primi İndirimleri, Enerji Desteği ve Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2004 Sayı: 186, s.28.

¹⁸ Nevzat SAYGILIOĞLU, “Bölgesel Teşviklere Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2005 Sayı:145, s.31-32.

* Belirli Şartlar dahilinde ücretlerden kesilen vergilerin yüksek ücretlere de yansıtılarak stopaj indiriminde farklılık ve asgari ücretle sınırlı vergi istisnasının yeniden düzenlenmesi, vergi teşviklerinin süresinin uzatılması, ihracat taahhüdü karşılığı başka teşvik unsurlarının devreye sokulması, işletme kazançları üzerindeki gelir ve kurumlar vergilerinde indirim, birtakım sektörel seçicilik unsurlarının devreye girmesi... vs

imkansızlıkları, düşük eğitim düzeyi, göç, yetersiz altyapı yatırımları ve diğer olumsuz sosyo-ekonomik koşulların yarattığı haksız rekabet durumunu gidermek olup, buralara gerekli altyapı yatırımları yapıldığı vakit ilave bir desteğe ihtiyaç duyulmayacağı gibi bir sonuca ulaşmak da mümkündür.¹⁹ Unutulmamalı ki bölgesel kalkınmayı gerçekleştirmenin iki ön koşulundan birincisi; maddi, kurumsal ve personel altyapının kurulması, ikincisi ise kalkınma kutuplarının oluşturulmasıdır. Ülkemizde yatırımların Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerine çekilmesinde vergi politikalarının başarısız olmasının en önemli sebeplerinden biri bu alanlardaki yetersizliklerdir.²⁰ Bizce bölgesel teşvik politikalarının yıllardır süren desteklere rağmen başarısız olmasının altında yatan en önemli neden budur ve sorunun çözümü için meselenin bu yönden ele alınması gerekmektedir.

3.1.3. Yönetmelik ve Teknolojik Teşvik Önlemlerinin Etkinliği

3.1.3.1. Serbest Bölgeler

5084 sayılı kanun ile serbest bölgelere yönelik getirilen yeni düzenlemenin amacı; sınırsız, süresiz ve denetimsiz vergi teşviği uygulamalarının transfer fiyatlandırması yolu ile yurtiçinde oluşturulan kazançların bir kısmının bu bölgelere kaydırılarak vergi dışı kalmasının önlenmesi, bu suretle de yurtiçinde faaliyet gösteren işletmeler aleyhine oluşan haksız rekabet ortamının sona erdirilmesi ile 20 yıldır vergi kanunlarından uzak ve denetimsiz bulunan bu ortamların kontrol altına alınmasıdır.²¹

Bugün ülkemizde 2004 yılı itibarıyla faaliyette bulunan serbest bölge sayısı 21'dir.* 31.12.2004 tarihi itibarıyla bu bölgelerde toplam 4069 adet firma faaliyet göstermekte ve firmaların %65'i alım-satım, %18'i üretim, %6'sı işyeri kiralama ve kalanları bakım-onarım (65 adet), depo işletmeciliği (95 adet), bankacılık-sigortacılık

¹⁹ İsmail ÇİLOĞLU- (1), a.g.m., s.32.

²⁰ Filiz GİRAY, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK, a.g.e., s.103.

²¹ Seyit Ahmet BAŞ, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 274 Haziran 2004, s.107.

* Kuruluş tarihleri ile bunlar, Mersin ve Antalya (1987), Ege ve İstanbul Atatürk Havalimanı (1990), Trabzon (1992), İstanbul Deri ve Endüstri ile Doğu Anadolu ve Mardin (1995), İMKB (1997), İzmir Menemen Deri, Rize, Samsun, İstanbul Trakya ve Kayseri (1998), Avrupa, Gaziantep ve Adana Yumurtalık (1999) Bursa, Denizli ve Kocaeli (2001), Tübitak-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji (2002).

(58), kurucu-işletici (25), İMKB-Aracılık (19), diğer (84) konularında faaliyet göstermektedir. Tüm serbest bölgelerde toplam 39.433 kişi istihdam edilmekte, bunun %82'si işçi, %10'u büro personeli ve kalan %7'si ise muhtelif işlerde çalışmaktadır. Serbest bölgelerde 2004 yılı Ağustos ayı sonu itibarıyla 667'si yabancı sermayeli, 3.446'sı yerli olmak üzere toplam 4.113 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalarca istihdam edilen kişi sayısı 34.412'dir.

Yine 31.12.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde toplam 22,1 milyar USD ticaret hacmi yaratılmıştır. Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine 7,5 milyar USD, Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelere ise 2,8 milyar USD tutarında satış gerçekleştirilmiştir. Öte yandan serbest bölgelerden yurtdışına 4,2 milyar USD'lik ihracat yapılmış, buna karşın yurtdışından serbest bölgelere 7,5 milyar USD'lik ithalat yapılmıştır. 1998 - 2000 yılları arasında serbest bölgeler toplam ihracatının %74'ü yurtiçine yapılırken, %26'si yurtdışına yapılmış, toplam ithalatın %27'i yurtiçinden, %73'ü ise yurtdışından yapılmıştır.²² Ayrıca ticaret hacmi bakımından İstanbul'daki serbest bölgeler ile Mersin, Ege ve Bursa toplam ticaret hacminin yaklaşık %90'ını gerçekleştirmektedir.

Yıllık ticaret hacimlerine bakıldığında ise serbest bölgelerin 2000 yılında 11,3 milyar USD, 2001 yılında 8,3 milyar USD, 2002 yılında 11,1 milyar USD, 2003 yılında 16,6 milyar USD ve 2004 yılında 22,1 milyar USD'lik ticaret hacmine sahip olduğu görülmektedir.²³

Rakamlardan da görüleceği üzere serbest bölgelerin son 20 yıllık gelişimine bakıldığında, bu bölgelerin ihracat yerine ithalat ağırlıklı çalıştığı, yabancı sermayenin çekilmesinde yetersiz kaldığı, denetimsizliğin suistimallere açık bir ortam yarattığı,²⁴ firmaların sadece % 18'nin üretim yaptığı kalanların ise üretim dışı alanlarda faaliyet gösterdiği, dolayısı ile üretim ve istihdamı artırma konusunda da

²² **Türkiye'nin Dış Ticareti 2000 Raporu**, Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Haziran 2000, (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/TICARET/trk00/dsticSB00.htm>, Tablo 42 alındı., 13.04.2005

²³ (çevrimiçi) http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_hacim.xls, 03.04.2005.

²⁴ İlhan KIRIKTAŞ "Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:278 Ekim 2004 s.151.

kendisinden bekleneni vermediği, kara para aklama eylemlerinin gerçekleştirilebileceği uygun ortamlar haline geldiği, ayrıca ihracat için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma fonksiyonların da gereği gibi yerine getiremediği, bu hali ile de rekabet üstünlüğünün ucuza girdi temin edip yurtiçine satılması ile yurtdışına değil de yurtiçine yönlendirildiği (serbest bölgelerde elde edilen kazançların vergiye tabi olmaması ve bu suretle edinilen vergisiz kazançların sınırlama olmaksızın ülkeye getirilebilmesi ve ülke içindeki vergiye tabi olacak kazançların da serbest bölgelere getirilişi) ve serbest bölgelerin önemli bir vergi kaybı sahası yarattığı (bu bölgelere yönelik olarak tanınan teşviklerin yanı sıra yurtiçindeki firmaların bu bölgelerdeki firmalarla bağlantı kurarak bir vergi kaçırma ağı yaratabilmesi gibi), yanı sıra bu tarzda bir teşvik uygulamasının diğer ülke örneklerine de ters düştüğü görülmektedir.²⁵ Gerçekten bugün AB ülkelerinde serbest bölgelerdeki faaliyetler için özel olarak bir gelir ve kurumlar vergisi istisnası öngörülmediği gibi OECD'nin yayınladığı potansiyel zararlı vergi rekabeti listesinde de ülkemizdeki tüm serbest bölgeler yer almaktadır.²⁶

Özetle serbest bölgelerdeki firmalar ithalat ağırlıklı ve yurtiçine satış odaklı, üretimden ziyade aracılık hizmetleri faaliyeti ile uğraşan, daha çok vergi teşviklerinden yararlanmak için kurulmuş izlenimi veren ve yaratmış olduğu vergi kayıp sahası yurtiçine kadar uzayacak (yurtiçindeki bazı firmaların bazı işlemlerini bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalar üzerinden yaparak karın buralarda oluşmasını sağlaması, firmalar arası alış ve satışların yapılarak kazancın vergisiz sahalarda yaratılması, yurtiçindeki bazı firma yüksek maaş ödemelerinin bu bölgelerdeki firmalar ile yapılması gibi) şekilde genişlemiş bir doku sergilemektedirler²⁷

²⁵ Filiz GİRAY- (2) “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 272 Nisan 2004, s.183.

²⁶ **A.e.**, S.181-184.

²⁷ Hakan ÜZELTÜRK, “Serbest Bölgeler Konusunda Bazı Tespitler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Mart 2003 Sayı:62 Yıl:13, s.227

Bu bakımdan yeni düzenleme ile sadece imalat işi ile uğraşan ve bu yolla da istihdam ve ihracata doğrudan katkı sağlayan firmalara tanınan vergi istisnasının serbest bölgelerdeki sektör profilinin üretim yönüne doğru kaymasına yardımcı olacağı beklenmektedir.²⁸ Tersine imalatçı olmayan ve yeni ruhsat alacak olanlar için serbest bölgeler cazibesini yitirmiş görünmektedir.

Yine serbest bölgelerdeki firmalara tanınan vergisel açıdan kazancın istisna tutulması veya bir takım muafiyetler tanınması gibi teşviklerin mükelleflerin vergi kanunlarına hiçbir şekilde tabi olmamasını gerektirmeyeceği, bu tür istisna ve muafiyetlerin diğer düzenlemeler gibi yapılabileceği, dolayısı ile ilgili firmalara vergi ve muhasebe standartlarının uygulanmamasını haklı kılacak bir sebebin olmadığı da ileri sürülmektedir.²⁹

Bu bakımdan serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların hem kendileri hem de yurtiçindeki diğer mükellefler ile olan vergisel ve parasal ilişkilerinin tespiti ve bunun denetimini sağlamak üzere yeni düzenleme ile getirilen defter ve belge düzeninin sağlanması zorunluluğu, her ne kadar usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca VUK hükümlerinden bağımsız olarak yapılacaksa da, yerinde olduğu açıktır.

Öte yandan söz konusu düzenleme ile serbest bölgelerdeki teşviklerin kaldırılmasının üretim, ihracat ve yabancı sermayenin gelmesinin engelleyeceği, yapılması gerekenin serbest bölgelerdeki teşvikleri kaldırmak değil, transfer fiyatlandırması konusunda yasal zeminin oluşturulması gerektiği, teşvik sınırlandırmalarının serbest bölgelerden beklenen amaçlara ters düşeceği de ileri sürülmektedir.³⁰

²⁸ Levent GENÇYÜREK – (1) a.g.m., s.5.

²⁹ İlhan KIRIKTAŞ, a.g.m., s.156.

³⁰ Ali Rıza AKBULUT, "Transfer Fiyatlandırması Sorununda Bir Adım Daha Geri: Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi" , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:271 Mart 2004, s.114.

3.1.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri

"Son yıllarda değişen karşılaştırmalı üstünlük ölçütlerine göre, bilgi birikimi yeterli ve etkin olan ülke veya ekonomiler ve onları nasıl kullanabileceklerini bilenler üstün duruma gelmektedirler. Bu sebeple eğitim, bilgi birikimi ve teknolojik araştırma-geliştirme faaliyetleri gibi alanlarda yapılan yatırımlar, hemen her ülkede teşvik edilmektedir."³¹

Ülkemizde ise AR-GE harcamalarının desteklenmesi acil ve önemli bir problem haline gelmiştir. Ülkemiz Arge Harc./GSMH oranının gelişmiş ülke oranlarına kıyasla düşüklüğü bir yana üretilen bilgi veya teknolojinin sanayiye aktarılmasında da ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır. En büyük rekabet avantajının bilgi ve teknoloji ile bilgi teknolojilerinin olduğu günümüz dünyasında bu durum sürdürülemez bir nitelik arz etmektedir. Şu an itibarıyla ülkemizde 7 adet teknopark bulunmaktadır.*

TABLO 10: AR-GE Harcamaları İle İlgili Karşılaştırmalı Tablo

Göstergeler	Türkiye	ABD	Japonya	AB
Her bin çalışan içinde araştırmacı sayısı	1.05	8.06	9.26	5.28
GSYİH içinde AR-GE harcamalarının payı	0.63	2.62	2.91	1.92
Milyon nüfus başına düşen yıllık bilimsel yayın sayısı	93	708	498	613

Kaynak: Mustafa TÜRKKOT-(1), "AR-GE, Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler II", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 142 Ekim 2004, s.69.

³¹ Ahmet İNCEKARA, a.g.e., s.16.

* ODTÜ Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi, İTÜ Arı Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Hacettepe Üni. Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Yıldız Teknik Üni. Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Kocaeli Üni. Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Eskişehir Teknoloji Geliştirme Bölgesi, TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknopark Teknoloji Geliştirme Bölgesi

TABLO 11: Ülkemizde AR-GE Harcamalarının Durumunu Gösterir Tablo

YILLAR	AR-GE HARC./GSYİH	KİŞİ BAŞINA DÜŞEN AR- GE HARCAMA TUTARI (\$ cinsinde satın alma gücü paritesi)	BİN ÇALIŞAN BAŞINA DÜŞEN TOPLAM ARAŞTIRMACI SAYISI
1992	%0,049	24,2	0,6
1993	%0,044	23,8	0,7
1994	%0,036	18,4	0,7
1995	%0,038	20,8	0,8
1996	%0,045	26,7	0,9
1997	%0,049	31,1	0,9
1998	%0,05	32,4	0,9
1999	%0,063	38,8	0,9
2000	%0,064	43,1	1,1
2001	%0,072	-	1,1
2002	%0,067	-	1,1

Kaynak: (çevrimiçi) <http://www.tubitak.gov.tr/btpd/gosterge/1.pdf> , 26.06.2005
<http://www.tubitak.gov.tr/btpd/gosterge/2.pdf> , 26.06.2005
<http://www.tubitak.gov.tr/btpd/gosterge/3.pdf> , 26.06.2005

10 ve 11. tablolardan görüleceği üzere gelişmiş dünya ülkeleri ortalama olarak ülke milli gelirlerinin %2-3'ünü AR-GE harcamalarına ayırırken bu oran ülkemizde bindelik kesirlerle ifade edilmektedir. Üstelik AR-GE harcama tutarlarının düşük olması bir yana mevcut harcamaların yüksek bir kısmı da (%60) öğretim kurumları tarafından gerçekleştirilmektedir. Oysa teknolojinin üretim yöntemlerine yansımaları için bilgi üretiminin ya yüksek öğretimde üretilip sanayiye aktarılması ya da doğrudan özel sektör içinde üretilmesi gerekmektedir. İşte teknoloji geliştirme bölgelerinin kuruluşu böyle bir ihtiyacı gidermek amacıyla doğmuştur.

"TGBK'nun Ar-Ge ve teknoloji yoğun faaliyetlere bir ivme kazandırabilmesi için, kurulacak olan Teknoloji Geliştirme Bölgelerine konuyla iştigal eden firmaların ilgi

göstermesi yanında bir o kadar da üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitülerinin de yeterli insan kaynağı ve teknik altyapıya sahip olmaları ve tüm bu kesimler arasında bir sinerji yaratılması gerekmektedir.”³²

Yasada yapılan değişiklikler temel olarak mevcut vergisel teşviklerde sürenin uzatılması ve bölgede faaliyet gösteren mükelleflere katma değer vergisi istisnasının getirilmesinden ibarettir. Yeni düzenleme süre sınırlandırılmalarının kaldırılması ve KDVK'da yapılan değişiklik bakımından olumlu olmakla birlikte, sadece AR-GE personelinin ücretlerinin istisnadan yararlandırılması yerine tüm şirket çalışanlarının istisnadan yararlandırılması yoluna gidilerek geniş kapsamlı bir düzenleme ile teknoloji teşvikinin daha da artırılması sağlanabilirdi.³³ Zira sadece AR-GE personelinin muafiyetlerden yararlanması uygulaması şirketlerin tüm ana birimlerini bu bölgelere getirmeyebileceğini veya getirse dahi tüm çalışanların bu sığa uydurmaya çalışacakları düşünölebilir.³⁴

Öte yandan gelişmekte olan bir ölkede teknolojik yeniliğin sadece yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden ibaret olmadığı, teknolojik ilerlemeye açık her çalışma ve sahanın teşvik edilmesi gerektiği de düşünölebilir. Ancak yasa burada birçok teşviğı sadece belirli alanlara tanıyarak, pek çok alanın teşvik edilmesi sonucunda doğabilecek suistimal ve karışıklığın da önüne geçmek istemiş olabilir.³⁵

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin denetimi hususunda söylenenler teknoparklar için de geçerlidir. Kötü niyetli birtakım muvazaalı işlemlerin önüne geçilmesi için denetimin etkinliğinin artırılarak haksız rekabete yol açabilecek uygulamalara yer verilmemelidir.³⁶

³² İrfan SARIKAYA, "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Getirdikleri ve Getiremedikleri" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 240 Ağustos 2001, s.40.

³³ Zeki DOĞAN-(2), "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Sağladığı Vergisel Avantajlara İlişkin Son Değişikliklerin Analizi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:281 Ocak 2005, s.99.

³⁴ Tezcan ATAY, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler II", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 4 Nisan 2004, s.157.

³⁵ Bora TOPALOĞLU, "Teknoparklar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:272 Nisan 2004, s.146.

³⁶ Atilla UYANIK, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergisel Teşvikler", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 190 Şubat 2004, s.112.

3.1.3.3. AR-GE Vergi İndirimi

Mevzuatımıza ilk defa 1986 yılında giren vergi ertelenmesi müessesesinin kendisinden beklenen AR-GE harcamalarını ve özel sektörün toplam AR-GE harcamaları içerisindeki payını artıncı fonksiyonunu yeterince icra ettiğini söylemek imkansızdır. Nitekim AR-GE vergi ertelenmesi uygulaması hem teşvikten yararlanan mükellef sayısı bakımından hem de teşvikten yararlanan harcama tutarı bakımından yaygınlık kazanamamıştır. Üstelik son 3 yıldır müesseseden yararlanan mükellef sayısı daha da azalmış ve 2001 yılı için sadece 14 firma, 2002 yılı için de 17 firma başvuruda bulunmuştur.³⁷

TABLO 12: AR-GE Vergi Ertelemesinden Yararlanan Mükellef Sayısı ve Harcama Tutarı

YILLAR	ERTLEMEDEDEN YARARLANAN MÜKELLEF SAYISI	ERTELEMEDEDEN YARARLANAN HARCAMA TUTARI (TL)
1996	11	1.476.856.248.157.-
1997	15	3.922.614.224.364.-
1998	24	10.054.184.302.364.-
1999	22	16.647.667.495.446.-
2000	18	20.854.104.897.563.-

Kaynak: Aydın KIRATLI, "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge Vergi Ertelemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 236 Nisan 200 I, s.52.

Yeni düzenleme ile AR-GE harcamaları teşviği faizsiz bir kredi sağlama boyutundan beyanname üzerinden yapılan indirim niteliğine dönüştürülmüş ve AR-GE harcamasının tanımının yapılması ile birlikte bu harcamaların yeni teknolojiye yönelik olması ve işletme içerisinde yapılması şartı getirilmiştir.³⁸

Vergi indirimi yöntemi vergi ertelenmesi yöntemine göre daha etkin bir vergisel teşviktir. İlk olarak önceki uygulamada vergi ertelenmesi söz konusu iken, yeni uygulamada vergi indirimi söz konusudur. Vergi ertelemesinde vergi maliyetinin

³⁷ (çevrimiçi) <http://www.tideb.tubitak.gov.tr/vergi-ertelemesi.html> .15 .06.2005

³⁸ Mustafa TÜRKKOT-(2), "AR-GE Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler I", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2004 Sayı: 141 Yıl: 12, s.50.

birden fazla yıla yayılarak ödenmesi söz konusu olup işletmelere finansman avantajı sunmaktadır. Ayrıca ertelenen vergi borcu tutarı faizsiz olarak ertelendiği için enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde işletmeler için anapara düşüşünden kaynaklanan bir avantaj da söz konusu idi. Ancak vergi indirimi doğrudan yapılan AR -GE faaliyetlerinin maliyetinin düşürülmesine imkan veren bir uygulamadır. Bu nedenle işletme için mutlak bir avantajdır. İkinci olarak ilk uygulamada AR-GE harcaması tutarı ne olursa olsun mükellef en fazla kendi ödeyeceği verginin %20' sini erteleyebiliyordu. Üstelik bu tutarın yapılan AR-GE harcaması tutarından yüksek olmaması gerekiyor idi. Yeni uygulamada ise mükellef ödeyeceği vergi ne olursa olsun yaptığı harcamanın %40'nı ödeyeceği vergiden indirmektedir.

Uygulamanın önemli bir avantajı madde gerekçesinde ifade edilmiştir. Buna göre AR-GE harcamaları bir yandan niteliklerine göre, muhasebe uygulamaları çerçevesinde, doğrudan veya amortisman yoluyla gider olarak kaydedilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınırken, bir yandan da kullanılan amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin, diğer şartları da taşımaları kaydıyla, yatırım indirimi uygulamasından yararlanmaktadır. Bu çerçevede yapılan AR-GE harcaması neticesinde amortismanı tabi iktisadi bir kıymet elde edilmişse amortisman yoluyla gider, herhangi bir kıymet elde edilememişse doğrudan gider olarak yazılabileceğinden AR-GE harcamalarının gider yazılması, işletmenin diğer yatırım ve cari harcamalarını giderleştirilmesi gibi gerçekleştirilecektir.³⁹

Getirilen AR-GE indirimi uygulaması ile, ilgili dönemde gider kaydedilen AR-GE harcamalarına ilave olarak bunların % 40'ının ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine imkan sağlanmaktadır. Yani giderleştirme, yatırım indirimi ve vergi indirimi ile AR-GE faaliyetlerinde kullanılan amortismanı tabi iktisadi kıymetler için önemli avantajlar getirilmiş olmaktadır.

³⁹ Şükrü KIZILOĞLU-(2), "AR-GE Faaliyetlerine Ciddi Avantajlar Geldi", **Hürriyet Gazetesi**, 19.02.2003 ,(çevrimiçi) <http://www.hurriyetim.com.tr/yazarlar/yazar/0,,authorid-82@sid-9 @tarih-2003-02-19-m@nvid-232971,00.asp>, 14.05.2005, s.1.

Özetle AR-GE harcamalarının doğrudan veya amortisman yolu ile gider kaydedilmek sureti ile kurum kazancının tespitinde dikkate alınması ve işletmelerin AR-GE departmanlarında kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yatırım indiriminden faydalanmasına ilave olarak yeni düzenleme ile ilgili dönemde gider kaydedilen AR-GE harcamalarının %40'nın yine ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine olanak tanınarak bir anlamda AR-GE harcamaları üç yönden teşvik edilmiş olmaktadır.⁴⁰ Basit bir örnek verecek olursak 100.000 YTL'lik bir AR-GE harcaması yapılması halinde $100.000 + 100.000 \times 0,40 = 140.000$ YTL tutarında indirim hakkı kazanılmakta, bunun 100.000 YTL'si gider, 40.000 YTL'si ise indirim olarak dikkate alınacaktır.

Kapsama sadece işletme içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamalar girdiğinden, uygulama, bu yönüyle AR-GE faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir.⁴¹

Bununla birlikte vergi indirimi uygulamasının önemli bir dezavantajı; yatırımda olan, ürün geliştirimi aşamasında bulunan veya başka sebeplerle kar etmeyen ya da düşük miktarda kar edip de %40'luk indirim tutarının ödenecek olan vergiden yüksek olması halinde işletmeler için vergi indiriminin ne olacağı sorunudur. Bu halde beyan edilen gelirden indirim konu tutarın sonraki yıllara devri öngörülebilir. Böylece AR-GE harcamalarında bulunan mükelleflerin korunması ve teşvik edilmesi sağlanabilir.

Sonuç itibariyle ülkemiz AR-GE faaliyetleri göz önünde bulundurulduğunda bu tür faaliyetlerin desteklenmesi gereği açıktır. Bu destekleme ister mükellef bazında yapılsın veya ister devlet-sanayi-üniversite üçgeni içerisinde sinerji yaratmaya yönelik olarak yapılsın ya da destek ister harcama politikaları ile yardım şeklinde yapılsın veya ister vergisel ve yapısal düzenlemelerle yapılsın özel sektörün AR-GE faaliyetlerinin öncüsü olma amacı esas alındığı için, teknolojik gelişimin uzun

⁴⁰ Altar Ömer ARP ACI-(2), "Araştırma Geliştirme (AR-GE) Giderlerinde Eski ve Yeni Teşvik Sistemi", <http://www.ceterisparibus.net/turkiye/guncel.htm>. 17.04.2005, s.3.

⁴¹ A.e., s.4

dönemli etkileri dikkate alınarak, bu alanda daha etkin ve uygulaması daha yaygın vergisel ve diğer düzenlemelere ihtiyaç vardır.⁴²

3.1.4. İhracat Teşvik Önlemlerinin Etkinliği

İhracat teşvik tedbirlerinin başarılı olabilmesi için şu 3 önemli ilkeye uyulması gerekmektedir;⁴³

- Tedbirlerde mümkün mertebe özel üretim yardımlarından sakınmak
- Teşvikleri olabildiğince yeni ihraç ürünleri ile sınırlandırmak
- Teşviklerin olabildiğince uluslararası alanda tarife engellemelerine ve misillemelere yol açmamasını sağlamak

1980'li yıllardan bu yana ihracatımızda önemli gelişmeler yaşanmışsa da mevcut durum itibariyle ihracat hacim ve yapımızın sürdürülebilir olduğu da söylenemez. Herşeyden önce ülkemizin ithalat potansiyeline baktığımızda ihracatın ithalatın karşılama oranı düşük olduğu gibi mevcut ihracatımızın yapısının da arzulanan seviyede gelişmediği görülmektedir. Son 10 yıllık dönemde toplam ihracatımızın yaklaşık %20'si tarımsal ürünlerden, %5'i madencilik ürünlerinden ve kalan % 75'nin de sanayi ürünlerinden oluştuğu görülmektedir. Ancak sanayi ürünleri ihracatımızın da önemli bir kısmı, yaklaşık %50-60'ı, demir-çelik, dokumacılık ve hazır giyim gibi daha çok emek-yoğun ve katma değeri düşük ürünlerden oluştuğu görülmektedir. Bu nedenle ihracatımızın hem ülke bazında hem de teknoloji-yoğun ve katma değeri yüksek ürün bazında artırılarak çeşitlendirilmesi suretiyle dünya ticaretinden daha fazla pay alabilecek şekilde yapılandırılması gereği kaçınılmazdır.

Bu amaç; ihracatın teşvik zorunluluğunu doğurmaktadır. Belirtmek gerekir ki ihracat teşvikleri içerisinde vergisel teşviklerin payının çok önemli olduğu vurgulanamaz. Bu hal bir yandan ihracatın çok bilinmeyenli bir kompozisyon olması, bir yandan da

⁴² Nagihan OKTAYER, "Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 184 Ocak 2004, s.137-138.

⁴³ Özcan ERDOĞAN, "Türkiye'de Değişen Sanayileşme Politikası ve İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 98 Kasım 1996, s.114-115.

ihracat teşvikleri hususunda kredilerin ve nakit dışı devlet yardımlarının görece büyüklüğünden ve öneminden kaynaklanır. Ancak ülkemizdeki ihracatın ithalata bağımlılığı ve ihracattaki dolaylı vergi oranlarının yüksekliği (KDV oranı %1 ile %18 arasında değişmektedir) göz önüne alınırsa vergisel teşviklerin önemsiz olduğu da söylenemez. Bu nedenle özellikle dahilde işleme rejimi çerçevesinde ihracı taahhüt edilen ürünlerin imalinde gerekli olan ithal ürünlerin vergiden istisna edilmesi, yine ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılan yerli girdilerin temininde ve ihraç kaydı ile yapılan mal teslimlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanması ayrı bir önem taşır. Söz konusu önlemler daha çok finansman kolaylığı sağlama amacına yöneliktir. Görüleceği üzere ihracatta vergi teşvikleri daha çok ihraç ürünün içindeki ithal veya yerli girdinin maliyetinin düşürülmesine yöneliktir. Ancak yatırımları doğrudan yönlendirici bir etkiden bahsetmek çok zordur. Bunun dışında ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetlerde tanınan vergi, resim ve harç istisnasının oranının düşüklüğünden dolayı belirgin bir yönlendirici etkisinden söz edilemez.

TABLO 13: Türkiye’de Yıllar İtibari ile İhracatın İthalatı Karşılama Oranı

Yıllar	Toplam İthalat (Milyon \$)	Toplam İhracat (Milyon \$)	İhracatın İthalatı Karşılama Oranı
1995	35.707	21.636	0,60
1996	42.734	23.123	0,54
1997	48.559	26.261	0,54
1998	45.922	26.973	0,58
1999	40.671	26.587	0,65
2000	54.503	27.775	0,51
2001	41.399	31.334	0,75
2002	51.554	36.059	0,70
2003	68.734	46.878	0,68
2004	97.540	63.121	0,65

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/yayin/hazineistatistikleri/contents.htm#P7>

TABLO 14: Türkiye'nin İhracatının Dünya İçerisindeki Yeri

Yıllar	Dünya İhracatındaki Pay (%)
1980	0.14
1985	0.41
1990	0.38
1995	0.44
2002	0.57

Kaynak: Tuncer KA YALAR, **İhracat 2004 - 2006 Stratejik Planı**, DTM T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracat Genel Müdürlüğü, (çevrimiçi) www.gtm.gov.tr/IHR Strateji2004/kitap-plan.pdf , 03.03.2005, s.10.

3.1.5. İşletmelerde Kurumlaşmayı Sağlayan Önlemlerin Etkinliği

Vergi sistemimiz işletmelerin sermaye yapılarının korunup güçlendirilmesi ve kurumlaşmanın sağlanması için bir takım istisna ve muafiyetler öngörmüştür. Bu hükümlerden çoğu aynı zamanda işletmeleri enflasyona karşı koruyan hükümlerdir.

Bugün tüm dünyada kabul edilen görüş; enflasyonun yatırımlar önünde dolayısı ile de büyüme ve kalkınma önünde en büyük engellerden biri olduğudur.* Bununla birlikte enflasyon-vergi teşvikleri-yatırım arasındaki ilişkide asıl amaç; vergi sistemini enflasyona karşı uydurmak değil, enflasyonun doğrudan engellenmesidir.⁴⁴ Ancak enflasyon önlemeyince geriye kalan tek seçenek; enflasyonun işletme varlık ve finansman yapısında, mükellef bekleyişlerinde, yatırım kararlarında ve doğrudan işletme öz sermayeleri üzerinde yarattığı tahribatları en aza indirmek için birtakım erteleme, indirim, istisna ve muafiyetliklerin devreye sokulmasıdır.

Bu çeşitli müesseseler ile ilgili olarak yapılmış en önemli düzenleme kuşkusuz enflasyon düzeltmesi uygulamasıdır. Enflasyon düzeltmesi sayesinde fiyat dalgalanmaları karşısında işletmelerin varlık yapısının korunması ve kaynak ihtiyaçlarının optimal düzeyde olmasının temin edecek bir sistem geliştirilmiştir.

* Enflasyon ve büyüme arasındaki ilişkinin tespiti bakımından ülkemizde yapılan bir çalışmada bu ilişkinin negatif yönde olduğu ve enflasyon oranındaki %10 oranındaki artışın büyümeyi %1.9 oranında azalttığı görülmüştür. Bkz. Metin BERBER, Seyfettin ARTAN, "Türkiye'de Enflasyon - Büyüme İlişkisi (Teori, Literatür ve Uygulama)", Atatürk Üni. İİBF Dergisi Cilt: 18, Sayı: 3-4, 2004, http://www.ceterisparibus.netlarsiv/s_artan2.pdf , 15.04.2005.

⁴⁴ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, .15.

Uygulamadan beklenen; işletmelerin aktifleri kadar pasiflerinin de enflasyona karşı düzeltilmesi, bu suretle de mükellefin gerçek kazancının vergilendirilmesini sağlamaktır.⁴⁵ Böylece öz kaynakların gerçek değeri ile ifade edilmesi işletme varlıklarının finansmanında yabancı kaynak kullanım düzeyini azaltacak, mali tablolar gerçek durumu göstererek yatırımlar için daha gerçekçi kararlar alınmasını sağlayacak ve sermaye vergilendirilmesi önlenerek finansman politikalarının daha sağlıklı yapılır hale gelmesi sağlanacaktır.⁴⁶ Yanısıra enflasyon düzeltilmesi uygulaması ile pek çok düzenleme devre dışı kaldığından, uygulamanın sadelik, anlaşılabilirlik ve basitlik gibi olumlu yönleri de mevcuttur.

3.2. ÜLKEMİZDEKİ VERGİ TEŞVİK TEDBİRLERİNİN ETKİNLİĞİNİ AZALTAN UNSURLAR

Vergi teşvik politikalarının etkinliği hususunda en öncelikli konulardan biri yatırımların vergi teşviklerine olan duyarlılığıdır. Gerçekten yatırım maliyetleri içinde vergi maliyetlerinin payı ne kadar az ise vergi teşviklerinin yatırımları artırıcı ve yönlendirici fonksiyonu o denli etkisizleşir. Bu durumda da yatırımları etkileyen diğer faktörlerin irdelenmesi gerekmektedir. Nitekim ülkemizde Milli Produktivite Merkezi tarafından 1989 yılında yapılan bir araştırmaya göre özel yatırımları vergi teşviklerine olan duyarlılığı %0,4'tür.⁴⁷ Bu noktadan sonra artık irdelenmesi gereken konu, özel sektör yatırımlarını etkileyen diğer faktörlerdir.

3.2.1. Ülkemizdeki Uygun Olmayan Yatırım Ortamı

Ülkemizin yıllardır süregelen siyasi ve ekonomik istikrarsızlığı yatırımlar ve kalkınma önündeki en büyük engellerden birisidir.

Yıllardır uygulanan seçim ekonomileri, seçimden önce gevşet, seçimden sonra sık politikaları, siyasi arenadaki rant kavgaları, siyaset ve iş aleminin bazı sıkı ilişkiler

⁴⁵ Mahmut VURAL, Mehmet Ali ÖZYER, Aydın KIRATLI, **a.g.e.**, s.92.

⁴⁶ Sait Yüksel KAYGUSUZ, **a.g.m.**, s.8.

⁴⁷ Filiz GİRAY, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK (naklen) **a.g.e.**, s.96.

içerisine girmesi, siyasilerin seçim kazanmak için hesapsız politikalar uygulaması ve siyasi etkileşimlerin yaratmış olduğu ekonomik belirsizlik ve panik duygusu ekonomide de ciddi hasarlara neden olmuştur. Yine yıllardır devam eden yüksek enflasyon düzeyi, sürekli bozulan gelir dağılımı, kaynak dağılımının yalnızca belirli kimseler lehine değişmesi, muhtelif yıllarda yaşanan ekonomik krizler, ekonominin sürekli olarak bıçak sırtı dengesinde gitmesi, finans sektörünün reel kesim aleyhine büyümesi, buna paralel olarak sürekli biçimde kur, faiz ve fiyat dalgalanmalarının yatırımlar için gelecekteki belirsizlikleri artırması, büyük firmaların özkaynaktan yoksun, borçlanarak faaliyet göstermeye çalışması ve mevcut faaliyet sahasının giderek faiz gelirleri kalemine kayarak yatırımların azalması, kamu kesimi genel dengesinin bozularak bütçe açıklarının önlenememesi ve bunun neticesinde yükselen reel faiz artışlarının yatırım maliyetlerini artırarak yatırıma yönelecek fonların ya spekülatif para hareketlerine ya da kamu kesimi finansmanına yöneltmesi, yine bütçe açıklarına paralel olarak dışsal fayda yaratacak kamu harcamalarının azalması ve kamusal alt yapı yatırımlarının durdurularak ülkemiz yatırım ortamının kötüleşmesi, vergi dışı maliyet unsurlarının (enerji maliyetleri, kayıtdışılık yüzünden işçilik maliyetleri, teknolojik yatırımların eksikliği nedeniyle artan yatırım maliyetleri, kredi maliyetleri, yolsuzluk ve rüşvet olayları) giderek artması, yeterince gelişemeyen finans sektörünün özel sektörü fonlamada yetersiz kalması gibi ülkemize özgü koşullar yatırımlar önündeki ciddi engeller arasındadır. Unutulmamalı ki kötü bir yatırım ortamında teşvikler özel sektörü yönlendirmede üzerine düşen fonksiyonu gereği gibi icra edemez. Daha da önemlisi bu gibi sosyo-ekonomik yozlaşmaya maruz kalan ülkelerin zamanla teşvik sistemleri de yozlaşmaya başlar ve kısa süre içerisinde adeta birer rant sahası olmaya başlar.

TABLO 15: Yıllar İtibari Ülkemiz Yatırım- Tasarruf Dengesi

(GSMH' e oranla)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Kamu kesimi tasarruf-yatırım farkı	-3,7	-6,8	-5,6	-8,7	-12,5	-12,6	-15,0	-12	-9,4
Özel kesim tasarruf-yatırım farkı	0,6	3,5	1,7	7,6	9,2	6,7	17,7	13,3	8,7
Dış Kaynak	3,1	3,3	3,9	1,1	3,3	6,0	-2,6	-1,3	0,6

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/yayin/hazineistatistikleri/contents.htm#P7>

Tablo önemli bir gerçeği göstermektedir. Özel sektör tasarruf fazlalıkları kamu kesimi açıkları tarafından yüksek reel faiz oranları sayesinde alıkonulmakta, böylece yatırımlara ayrılacak fonlar kamu kesiminin verimsiz harcamalarına yönelmektedir. Görüleceği üzere kamu kesimi açıklarını karşılamada bazen dış alemden edinilen kaynaklar da kullanılmaktadır.

Bu nedenle "Belki de devletin yapacağı en büyük teşvik bütün girişimcilerin serbestçe hareket edebileceği bir piyasayı ve hukuki ortamı oluşturmak ve güvenli bir ekonomik ve politik zemini yaratarak teşviklerin etkin ve adil bir şekilde uygulanmasını sağlamaktır."⁴⁸

3.2.2. Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları

Vergi teşvik unsurlarının etkinliğini azaltan önemli faktörlerden birisi ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin boyutunun oldukça yüksek oluşu* ve dolayısı ile vergi yükünün düşüklüğüdür. Vergi teşvikinin net teşvik etkisi kişilerin ödeyeceği vergi miktarı kadar olduğundan, vergi vermeyen kişi veya vergilendirilmeyen yatırımlara teşvik verilmesi teşviklerin ya teşvik olmasa idi zaten yapılabilecek olan yatırımlara ya da vergi maliyeti hiç olmayan yatırımlara verilmesini sağladığından ekonomide ciddi bir kaynak israfına, rekabet eşitsizliğine, kaynakların etkin olmayan yatırımlara kaydırılarak milli ekonominin verimsiz çalışmasına ve bu arada devlet geliri kaybının artmasına neden olmaktadır.

Bu suretle vergi ödeyip ödememe konusundaki serbestinin artması girişimcilerin vergiye karşı hassasiyetini azaltarak teşvik sisteminin etkinliğini azaltması bir yana,

⁴⁸ Filiz GİRAY, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK, a.g.e., s.116.

* Kayıt dışı ekonominin boyutları hakkında birbirinden çok farklı sonuçlar verebilen çalışmalar mevcuttur. Ancak ülkemizde son yıllarda yapılan araştırmalara göre kayıt dışı ekonominin boyutlarının milli gelirimizin %50'sinden daha fazla olduğunu göstermektedir. İlgili çalışma için bkz. Mustafa Ali SARILI, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", (çevrimiçi) <http://www.tbb.org.tr/turkce/dergi/dergi41/Kayitdisi.doc>. 12.05.2005 Yine kayıt dışı ekonominin boyutları hakkında Maliye Hesap Uzmanları Kurulu tarafından yapılan bir araştırmaya göre 2005 yılı itibarıyla kayıt dışı ekonominin boyutu 90 milyar YTL olmak üzere GSMH'nin %30,7'sine, bunun doğurduğu vergi geliri kaybı ise 22,5 milyar YTL'na ulaşmıştır.

kayıt içinde kalıp da vergi ödemek zorunda kalan ve bu nedenle üretim maliyetleri konusunda haksız rekabete uğrayan girişimcilerin de ya vergi sistemi dışına çıkma gayretlerinin artmasına ya da mevcut vergi sisteminde de ki kendilerine yönelik istisna ve muafiyet gibi teşvik unsurlarının artması (kayıt içindeki mükelleflerin vergi yükünün kayıt dışı kesimin vergi yüküne yaklaşması için) yönünde talepte bulunmalarına sebep olmaktadır.⁴⁹ Özetle 1990'lı yıllardan beri ülkemizde vergi tabanının görece olarak küçülerek kayıt dışı ekonominin boyutlarının artması ve vergi yükünün bazı kesimler (ağırlıklı olarak ücretli çalışanlar) üzerine yıkılması vergi sisteminin mali amacını olduğu kadar, vergi teşviklerinin de etkinliğini zora sokmuştur.⁵⁰

Ülkemizdeki vergi sisteminin kontrol ve denetimi konusundaki siyasal tercihler bir yana vergi sisteminin kendi yapısından kaynaklanan birtakım eksiklikler (sözgelimi sistemde oto-kontrol mekanizmaların yetersiz oluşu, belge düzeni konusundaki aksaklıklar, hamiline çek uygulamaları, af kanunları, mevzuatın sadelikten, anlaşılabilirlikten ve esneklikten uzak oluşu) ile Maliye teşkilatının kadrosal ve mali imkanlarının yetersizliği vergi denetiminin yaygın olarak yapılamamasında en büyük etkidir. Bu nedenle gerekli kurumsal düzenleme ve iyileştirmeler yapılmadan ve bu konudaki siyasal direnç açıkça ortaya koyulup irade gösterilmeden bu sorunun üstesinden gelmek mümkün görünmemektedir.

3.2.3. Teşvik Sisteminin Yaygın ve Genel Bir Uygulamaya Dönüştürülmesi

Her bölgenin, her sektörün ve her projenin desteklenmesini sağlayan teşvik sistemimiz mevcut hali ile genel ve yaygın bir yatırım sübvansiyonuna dönüşmüş, kendisinden beklenen yönlendiricilik ve teşvik fonksiyonunu gereği gibi yerine getirememiştir. Yaygınlaşıp sürekli hale getirilen uygulamalar verimlilik açısından ciddi sakıncalar taşıdığı gibi küreselleşen ekonomilerde rekabet sorunlarına ve kaynak israfına yol açarak sadece teşvik ile ayakta durabilen teşvik endüstrilerinin kurulmasına yol açabilir.⁵¹ Bu nedenle teşvik sisteminin kapsamının daraltılarak

⁴⁹ Filiz GİRA Y, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK, A.g.e., s.99.

⁵⁰ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.16-17.

⁵¹ Mustafa DURAN-(2), a.g.m., s.50.

yalnızca teşviksiz gerçekleştirilemeyecek yatırımların teşvik edilmesine çalışılması gerekir.⁵² Aksi halde her sektöre ve her bölgeye aynı oranda teşvik verilmesi bazı sektör ve bölgelerde aşırı üretime yani kapasite fazlasına; teşvik edilmesi gerekir iken yeterince teşvik edilemeyen bazı sektör ve bölgelerde de yetersiz üretime yani atıl kapasiteye yol açarak yatırım etkinliğini azaltır. Şüphesiz bu hal milli ekonomi için bir israftır.

Bu nedenle teşviklerle her sektörü ve her yatırım projesini desteklemek yerine AR-GE, yeni ve kaliteli ürün, verimlilik, modern işletme yöntemleri, özellikli ürün, moda, marka, insan gücünün eğitilmesi gibi rekabetçi avantaj yaratacak yatırımlar desteklenmeli ve zaten yapılabilecek olan yatırımlara kaynak yaratmak yerine katma değeri yüksek, bilgi yoğun, yüksek teknolojik yatırımlara kaynak yaratılarak gereksiz kapasite artışları önlenmeli/kapasite açıkları kapatılmalıdır.⁵³

TABLO 16: Teşvik Belgeli Yatırımların Özel Sektör Sabit Sermaye Yatırımları İçerisindeki Payı

Yıllar	Toplam sabit sermaye yatırımları	YTB yatırım Tutarları	Teşvik belgeli yatırımların özel sektör sabit sermaye yatırımları içerisindeki payı %
1990	89.892	68.449	0,76
1991	150.156	95.396	0,63
1992	258.406	208.528	0,80
1993	525.506	729.395	1,38
1994	952.322	444.678	0,46
1995	1.882.225	4.820.787	2,56
1996	3.757.812	3.205.812	0,85
1997	7.728.372	5.286.243	0,68
1998	13.022.212	4.715.883	0,36
1999	17.328.839	7.258.059	0,41
2000	28.573.893	8.903.566	0,31

⁵² A.e., s.52

⁵³ A.e., s.48

2001	33.470.391	12.164.247	0,36
2002	47.470.495	15.689.743	0,33
2003	62.984.709	26.018.962	0,41

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/yayin/hazineistatistikleri/contents.htm#P7>

Tablodan görüleceği üzere ülkemizdeki toplam sabit sermaye yatırımlarının önemli bir kısmı teşvik belgeleri ile yapılmaktadır. Son 13 yıllık dönemde toplam sabit sermaye yatırımlarının ortalama olarak %74'ü teşvik belgeli olarak yapılmıştır ki* bu hal teşviklerin tüm ülke genelinde ne kadar yaygınlaştığını göstermektedir. Adeta teşviksiz yatırım yapılmaz hale gelmiş ve sabit sermaye yatırımlarının ilave olarak artırılmasından ziyade mevcut yatırımların teşviki e yapılması hasıl olmuştur. Oysa her şeyin teşvik edildiği bir yerde sağlıklı ve etkin bir teşvik sisteminden bahsedilmesi mümkün değildir.**

Teşvik tabiatı gereği sürekli ve sınırsız olarak uygulandığı taktirde etkinliğini kaybetmekte ve piyasa ekonomisinde onarılmaz tahribatlar yaratabilmektedir. Bu nedenle teşviklerin sınırlı ve geçici olarak uygulanmasına çalışılmalıdır. Ülkemizde son yıllarda bu denli geniş bir teşvik yelpazesinin sakıncaları fark edilmiş ve bu konunun üzerine gidilmeye çalışılmıştır. Örneğin serbest bölgeler yeniden düzenlenerek uygulanan istisnalar geçici ve sınırlı hale getirilmiştir. Bununla birlikte aksi yönde gelişen uygulamalar da söz konusudur. Örneğin yatırım indirimi uygulamasında teşvik belgesinin kaldırılması, oran, sektör, asgari yatırım tutarı ve asgari özkaynak finansman oranı gibi farklılaştırmaya yönelik uygulamalara son

* Gerçi yukarıda ele alınan YTB rakamları gerçekleşen yatırımlar değildir. Zaten her teşvik belgesine bağlanan yatırım için yatırımın tamamlandığı da söylenemez. Zaten teşvik belgeli yatırımların teşvikler il önce yapılıp sonra da işletme aşamasında başarılı olamayıp atıl kalması da ülkemiz teşvik sisteminin önemli sorunlarındandır. Konu ile ilgili telaffuz edilen diğer bir rakam %35'dir. Ancak söz konusu oran dahi teşvik sisteminin sadece genel teşvik önlemlerinden oluşmadığı göz önünde bulundurulduğu vakit yüksek sayılacak bir rakamdır. İlgili çalışma için bkz. Turan SERDENGEÇTİ-(1), "Türkiye'de Yatırım Teşvik Uygulamaları", T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Mayıs 2000 Ankara, (çevrimiçi) <http://www.hazine.gov.tr/arastirma/yatirimtesvik.pdf> , 17.03.2005, s34.

** Benzer bir uygulamayı planlı dönemde başlanılan KÖY uygulamasının giderek genişletilmesinde de görebiliriz. İlk kez planlı dönemde geliştirilen KÖY uygulaması başlangıçta 22 adet ilden ibaret iken bugün gelinen nokta itibariyle toplam 49 il ve 2 ilçeden ibaret olmuştur. Ülkemizde 81 adet il olduğu düşünüldüğünde toplam il sayımızın %60'ının KÖY olduğu görülmektedir.

verilerek yatırım indirimi tek oranlı ve tek konulu, belgesiz, herkesin yararlanabileceği otomatik bir sisteme dönüştürülmüştür. Yine 5084 sayılı kanun uygulamasında yöre sayısı 36'dan 49'a çıkartılmıştır.

3.2.4. Teşvik Sisteminin Ağırlıklı Olarak Vergi Teşviklerine Dayandırılması

Teşvik sistemi özellikle 1995 yılı sonrasında mevzuatımızın AB ve GATT normlarına uyumlaştırma çabaları ile kaynak yetersizliği sorunun kronik bir hal alması sonucunda parasal teşviklerden çok vergi muafiyet ve istisnaları ile ağırlıklı olarak donatılmıştır.

Sistemin vergisel ağırlıklı ve genel bir teşvik sistemine dönüşmesi ise vergi teşviklerinin sahip olduğu olumsuzlukların tüm teşvik sistemine hakim olmasını sağlamıştır. Gerçekten arazi tahsisi, enerji desteği, istihdam, eğitim vb teşvik enstrümanları sisteme son birkaç yıl içinde girmişlerdir. Oysa ekonominin çok sık değişebilen yapısının takibi ile sektörel ve yöresel gelişimin dengeli bir biçimde yürütülebilmesi ancak, iktisadi değişimlere karşı esnek, değişen koşulları kapsayan ve değişimlere anında uyarlatabilen çok amaçlı ve çok araçlı bir teşvik sistemi ile mümkündür⁵⁴

Vergisel teşvikler öncelikle vergi ödeyen veya kısa zaman içerisinde vergi ödeyecek konuma gelen karlı işletmeler için önemli bir teşvik unsurudur. Bu nedenle mevcut sistemden daha çok yatırım yapma potansiyeline sahip, ciddi vergi planlamaları yapabilen büyük firmalar yararlanabilmektedir. Oysa küçük işletmeler, özellikle bölgesel dengesizliklerin giderilmesi aşamasında, finansman sıkıntısı içerisinde ve çoğu zaten küçük kar marjları ile çalışmaktadırlar. Dolayısı ile yatırım indirimi gibi nispeten etkin bir önlem bile bu tip firmalar için cazibesini yitirmektedir. Yıllardır bölgesel dengesizliklerin giderilmesi temel hedeflerden biri olmasına karşın başarılı olunamamasının önemli sebeplerinden biri budur. Üstelik bu tip işletmeler için

⁵⁴ İsmail ÇİLOĞLU-(2), "Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi", **Hazine Dergisi**, Sayı: 8 Ekim1997, s.2.

AR-GE teşvikleri, gümrük vergisi ve ihraç tahaüdü karşılığında vergiden istisna teşvikleri de pek bir anlam taşımamaktadır.

Sistemin vergisel teşvikler ağırlıklı olmasının bir başka sakıncası, kriz dönemlerinde ve bölgesel kalkınmışlık düzeyi düşük yörelerde yeterli karın oluşmaması nedeniyle ve kriz dönemlerinde yaşanan kısa dönemli nakit akış ihtiyacı nedeniyle vergisel teşviklerin yeterli olamamasıdır.⁵⁵

Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergileme ile ilgili yapılan düzenlemeler kanunlarla yapılmakta, bu ise ortaya bir yandan sistemin esnekliğini azaltırken bir yandan da bir mevzuat karmaşasına neden olan bir teşvik sistemi çıkarmaktadır. Bu nedenle vergi teşviklerinin sistem içerisindeki ağırlığının azaltılması ve bunun yerine kaynağı, süresi ve belirlenmiş bir hedefi olan, gelişmeler çerçevesinde hızla yapılandırılabilir paket program uygulamaları mahiyetindeki vergi dışı teşvik unsurlarına daha fazla ağırlık verilerek sistemin yeniden kurgulanması gerekmektedir.⁵⁶

3.2.5. Teşvik Uygulamalarının Zor ve Yavaş Oluşu

Bir teşvik sistemindeki uygulamaların ağır ve aksak oluşu o sistemde koordinasyonun, etkin mevzuat düzenlemelerinin ve sistem istikrarının olmamasından kaynaklanır.

Ülkemizde hemen hemen her bir teşvik türünde farklı bir kurumun görev ve yetkili oluşu ve bunları düzenleyecek bir üst kurumun bulunmayışı ortaya birbiriyle çelişen, birbirini desteklemeyen, kurumlar arası eş güdüm ve bilgi akışının en az düzeyde olduğu, bu nedenle de takip ve kontrolün imkansız olduğu etkinsiz bir sistem

⁵⁵ **Devlet Yardımlarını Değerlendirme**, Özel ihtisas Komisyonu Raporu, DPT İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Yayın no: 2681, Mayıs 2004, (çevrimiçi) <http://ekutup.dtp.gov.tr/ekonomi/politika/devletya.pdf>, 03.05.2005

⁵⁶ Forum –Faik ÖZTRAK ile söyleşi, **Asomedyâ Dergisi**, Kasım 2002, www.e-aso.org.tr/asomedyâ/kasim2002/forumkasim2002.html, 15.06.2005, s.8-9.

oluşumuna yol açmıştır.* Bu durum sistemin yavaş işlemesine neden olarak teşvik uygulamalarının esnekliği de azaltılmıştır.⁵⁷

Benzer şekilde teşvik mevzuatımızın son derece karışık, kurumsal kirlilikten dolayı dağınık ve anlaşılmaz oluşu veya anlaşılması için uzman yardımı gerektiren ve bu nedenle de sistemin pratiklikten yoksun oluşu teşvik uygulamalarındaki başarıyı engelleyen faktörlerdendir.

Öte yandan teşvik sisteminde bir bütün olarak istikrarın sağlanmaması ve bu manada bir mevzuat istikrarının olmaması ile uygulama prosedür ve karar alma biçimlerinin sürekli değişmesi teşvikten yararlanmak isteyen kesimi, vergi planlaması yapmalarını engelleyerek, olumsuz etkilediği kadar bürokrasiyi de uğraştırmaktadır. Sisteminin yasal dayanaklarının ve uygulama prosedürlerinin bu denli oynak oluşu; iş yükünün artışına, belge sisteminin yoğunlaşmasına, anlaşılabilirliğin azalmasına ve girişimcilerdeki uzun vadeli beklentilerin olumsuza dönmesine yol açarak başlanan yatırımların tamamlanamamasına, planlanan yatırımların ise ertelenmesine ve bu suretle uzun vadeli yatırımların engellenmesine sebep olmaktadır.⁵⁸

Belirtmek gerekir ki sistemin yavaş işlemesini sağlayan etmenlerden biri de teşvik sisteminin Ankara merkezli bir anlayış ile idare edilmesidir. Teşviklerin verilmiş aşamasında etkin olan pek çok kurum merkezinin Ankara olması, ülke çapındaki tüm yatırımcıların bu bölgeye akın etmesine, işleri buradan takip etmesine neden olurken, merkez için de tüm ülkenin ihtiyaçlarını tek elden karşılamak gibi ağır bir yükümlülüğün doğmasını sağlamaktadır. Oysa yerel ihtiyaçların tespitinde, değerlendirilmesinde ve hatta takibinde daha etkin olabilecek yerel insiyatife de belirli ölçülerde imkan tanınması yerinde olabilir.⁵⁹

* Bugün için teşvik sisteminde teşviklerin planlanması ve programların uygulanması sırasında pek çok kurum görev almaktadır. Hazine Müsteşarlığı Teşvik Uygulama Genel Müdürlüğü, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Genel Müdürlüğü, Gümrük Müsteşarlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, KOSGEB, TÜBİTAK, Merkez Bankası, EXİMBANK, SYB, TSKB, TKB, Halk Bankası, TTGV, İhracatı Geliştirme Merkezi (İGEME), İhracatçı Birlikleri, TPE, İKV, Ticaret ve Sanayi Odaları, Kambiyo Müdürlükleri, Noterler... vb

⁵⁷ Mustafa DURAN-(2), **a.g.m.**, s.53-55.

⁵⁸ Mustafa DURAN-(2), **a.g.m.**, s.55-56, 61

⁵⁹ “Vergi Politikasının Üretim ve İhracata Etkileri”, **a.g.m.**, s.18.

3.2.6. Sistemin Esneklik ve Şeffaflıktan Yoksun Oluşu

Kurumsal dağınıklık ile mevzuatın zor ve anlaşılmaz oluşu ülkemizde katı bir bürokratik yapının oluşmasına yol açmış, bu yapı da bir yandan teşvik uygulamalarının daha da zorlaşmasına, prosedürlerin hacim ve sayı olarak artarak gecikmelerin artmasına ve böylece esnekliğin yitirilmesine, diğer yandan da bu zor süreçleri kolay atlatmak için iş alemi-bürokrasi ilişkilerinin oluşumuna yol açarak teşvik sisteminin yozlaşmasına yol açmıştır. Ticari hayatın gidişine karşı yeterince hassas olmayan, girişimci beklenti ve ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak ve kendi içine kapalı bir kurumsal düzenleme teşvikten çok birer caydırma aracı haline gelmektedir. Oysa teşvikler girişimciler için birer destek, moral, pratik, kolaylık ve sürat sağlayan ender ayrıcalıklardan biridir. Bu nedenle teşvik uygulamalarındaki katı bürokratik yapı ve dolaşık idari süreçler azaltılmalıdır.⁶⁰ Ülkemiz teşvik bürokrasisinin karmaşıklığı, hantallığı ve sonuçlarının önceden kestirilemez oluşu sonucunda ilave maliyet ve gecikmeler yatırımlar üstünde ciddi bir engeldir.

Ayrıca sistemin şeffaf olmaması ile hem bu dağınık ve karmaşık süreçleri bilen ve bunları takip eden ayrıcalıklı bazı kişilerin sistemden diğerlerinin aleyhine ve haksız rekabete neden olacak şekilde yararlandırılmasının önüne geçilememiş hem de doğru bilinmeyen uygulamalar hakkında insanların spekülasyon üretmesine mani olunamamıştır.⁶¹ Bu nedenle teşvik uygulamalarında şeffaflığın sağlanarak yatırımcıların bilgilendirilmesine çalışılması ve çeşitli eğitim ve danışmanlık hizmetleri ile sistemden herkesin yararlandırılması sağlanmalı ve siyasi ve toplumsal sıkıntı yaratan teşviklerin adil olmadığı söylentilerine ve teşvikler hakkındaki gereksiz ya da asılsız söylentilere son verilmelidir. Bunun içinde teşviklerin mevzuatta açık, net ve anlaşılır olarak belirlenmesi ve hukuki olduğu kadar idari ve iktisadi yönden de şeffaflığının temin edilmesi, genel ifade ve betimlemelerden kaçınılması ve kamu görevlilerine bırakılan takdir yetkisinin en aza indirilmesi gerekmektedir.⁶²

⁶⁰ Filiz GİRAY, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK a.g.e., s.115.

⁶¹ Filiz GİRAY, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK a.g.e., s.115

⁶² Serkan BENK, a.g.m., s.8.

Sistemin esnekliği, karmaşıklığı ve bürokrasisi hakkında Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda da bazı düzenlemelere gidilmiştir. Plan' da 256. madde çerçevesinde mevzuatın sık değişmesi, bürokrasinin fazlalığı ve devlet yardımlarını sağlayan kurumlar arasındaki koordinasyon eksikliğinin önemini koruduğu belirtilmiş ve 259. madde ile bürokrasinin azaltılması hedeflenmiştir. Bunun için de; belli büyüklükteki projelerin dışındaki yatırımlar için, mali mevzuatlarda yapılacak yeni düzenlemelerle belgesiz teşvik sistemine geçileceği ve yatırım teşvik belgesine ait bazı işlemlerin yatırımın bulunduğu illerde yapılmasının sağlanacağı belirtilmiştir.

3.2.7. Teşvik Sisteminin Tasarımındaki Eksiklikler

Türk teşvik sisteminin etkinliğini azaltan en önemli faktörlerden biri de sistemin tasarlanışındaki hatalar veya eksikliklerdir. Teşvik sistemimizin uzun vadeli öngörülerden uzak olması, veriliş amaç ve hedeflerinin olmaması, araç ve amaç uyumsuzluğunun bulunması ve sistemin bir fayda-maliyet analizine dayandırılmadan yapılandırılması ve sistemin tek yönlü olması bu eksiklik ve hataların başında gelmektedir.

Teşvik sistemimizin uzun vadeli politikalara dayandırılmaması aynı zamanda sistemi amacı olmayan ve daha çok kısa vadeli hedefler için başvuru olan bir araç haline getirmektedir. Teşvik sisteminin öncelikli amacı ekonomiye en yüksek katma değeri sağlayacak ve zamanla teşviksiz de ayakta durabilecek sektörlerin gelişimini sağlamaktır. Bu nedenle teşvikler kısa vadede yol gösterici ve yönlendirici olmalı, ancak uzun vadede işletmeler kendi ayakları üstünde durabilmelidir. Aksi taktirde sırtım devlete yaslamış ve sadece teşvik ile yaşayabilen teşvik endüstrilerin oluşması kaçınılmazdır. Uzun vadede gelişmesi gereken sektörlerin ve kalkındırılması düşünülen yörelerin bilimsel esaslara göre ve bu sahaların ihtiyaçlarına göre yapılandırılmayan bir teşvik sistemi verimsiz sektörlerde aşırı üretime, verimli ve geliştirilmesi gereken sektörlerde ise atıl kapasiteye yol açarak kaynak israfına neden olur. Ülkemizdeki bu gelişimi Tablo 3'den görmek mümkündür. Teşvik belgelerinin katma değeri düşük dokuma ve giyimi taşıt araçları, gıda ve içki,

madeni eşya sektörlerinde yoğunlaşması, buna karşın ekonomi için temel girdi mahiyetindeki, katma değeri yüksek ve hatta ithalattan tasarruf sağlayıcı kimya, makine ve imalat sektörlerinde yoğunlaşmaması bunun en temel göstergelerindendir.

Bunun için etkin bir teşvik sistemi kurulması isteniyorsa öncelikle bir sanayileşme politikası ve bu politikayı yürütebilecek iradenin ortaya konulması ve olumlu dışsallık yaratacak (döviz tasarruf sağlayıcı, döviz getirici, eğitim) sektörlerin tespit edilerek bunların teşvikine yönelinmelidir. Ancak ne yazık ki ülkemizde ciddi bir tarım politikası, madencilik politikası, kentleşme politikası ile sanayi politikasının bulunduğunu söylemek imkansızdır. Hatta bu alt politikaların ötesinde genel bir kalkınma politikasının olup olmadığı dahi kuşkuludur.*

Sistemin önemli eksikliklerinden birisi de amaç-araç uyumsuzluğunun olmasıdır. Hemen her teşvik düzenlemelerinde bölgesel dengesizliklerin düzeltilmesi, istihdamın artırılması, ileri teknoloji kullanan sektörlerin gelişimi gibi amaçların ortaya konulması ve hatta teşviklerden yararlanmak için bölgeler, sektörler, işletme ve yatırım büyüklükleri ve ihracata göre farklılaştırmalara gidilmesine karşın, teşvik araçlarının bu amaçlara göre farklılaştırılmaması yüzünden, sağlanan hedeflerin gerçekleşmesinde başarılı olduğu söylenemez.⁶³ Bunun önemli sebeplerinden birisi teşvik sisteminin vergisel teşvikler ağırlıklı olarak donatılmasıdır.

Sistemin etkinliğini azaltan bir başka önemli unsur, bir bütün olarak teşvik sisteminin fayda-maliyet analizine dayandırılmadan yapılandırılması, sistemin başarılı olup olmadığını ölçmek üzere etkin bir değerlendirme sisteminin olmayışı ve teşviklerin ekonomik gelişmeye katkısının ne düzeyde olduğunu gösterecek bir denetimin yapılamamasıdır. Zaten teşvik uygulamaları ile ilgili bir değerlendirme sürecinin

* Ülkemizde genel kalkınma stratejisi olarak İhracata dayalı büyüme modelinin benimsendiği ileri sürülse de bu politikanın, teşvik politikalarını da kapsamak üzere, yalnızca 1980'li yıllarda kararlılıkla uygulandığı, 1990'lı yıllardan sonra bu kararlılığın kaybedildiği görülmektedir. Kararlı bir genel kalkınma politikasının olmayışı teşvik sistemi üzerindeki etkisini; kaynakların belirlenen stratejiler doğrultusunda yönlendirilememesi veya yönlendirmede çelişkili uygulamaların ortaya çıkması, teşvik araçlarının seçiminde ihtiyaçların dikkate alınmaması ve teşvik uygulamalarının amaç-araç uyumsuzluğu ile teşvik politikalarının diğer politikalarla uyumlu olmaması şeklinde göstermektedir.

⁶³ DTM, "Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri", a.g.m., s.18.

bulunmayışı sistemin fayda-maliyet analizine göre yapılandırılmasını da önlemektedir. Bu durumun bir sonucu olarak teşviklerden tam olarak hangi kesimlerin ne ölçüde yararlandığı tam olarak belli olmadığı gibi, teşviklerin yatırımlara olan katkısı ile bu yatırımların ülke ekonomisine olan katkılan da tam olarak belirlenememektedir. Gerçi bu konuda şimdiye kadar yapılmış bazı çalışmalar vardır. Ancak bu çalışmaların yeterli olduğunu söylemek güçtür. Sistemin vergi teşviklerine dayandırılması ve vergi dışı teşviklerde de ciddi bir takip, veri tabanı oluşturma ve değerlendirme sürecinin bulunmayışı bunun başat sebeplerindendir. Üstelik vergi teşvikleri ağırlıklı sistemimiz ile ilgili olarak önemli bir sakınca da; hangi tür teşviklerden hangi kesimlerin yararlandığı ortaya konulamadığı için vergi teşviklerinden yararlanan kesimler ile sübvansiyon ve transfer harcamaları gibi kamu harcamalarından yararlanan kesimlerin örtüşebilmesi durumunda ekonomide ciddi gelir ve kaynak dağılımı sapmalarına ve tekelleşmelere, sırtım tam anlamı ile devlete yaslanmış verimsiz fakat lobicilik faaliyeti bakımından bir o kadar da güçlü kesimlerin oluşabilmesi ihtimalidir.⁶⁴

Yine teşvik sisteminin etkinliği hususundaki önemli bir eksiklik; sağlanan desteklerin etkinliğini ölçmek ve desteğin amacı dışında kullanılıp kullanılmadığını denetlemek üzere bir takip ve denetleme mekanizmasının olmayışıdır⁶⁵. Amaç dışı kullanımların özellikle nakdi veya kredi teşviklerinde olabileceği düşünülse de vergisel teşvikler için de durum pek farklı değildir. İlave üretim, istihdam ve katma değer yaratmayan firma ve sektörlerin desteklenmemesi için böyle bir denetim, takip ve değerlendirme mekanizmasının kullanılması şarttır.

Teşvik sistemimizin yaygın ve genel bir uygulama haline gelmesi ile vergisel tedbirler ağırlıklı olarak uygulanmasının yanısıra dikkat çeken bir başka ögesi de, teşviklerin daha çok yatırım öncesinde verilmesi ve bu durumun genellikle arz etmesidir. Oysa sadece yatırım döneminde avantaj sağlayan vergisel tedbirlerin yatırımın devamlılığını sağlayamadığı gibi firma karlılıkları üzerinde asıl etkili olan faktör ve yatırımın devamlılığın sağlayacak unsur; işletme dönemindeki vergi

⁶⁴ Filiz GİRAY, Emine KOBAN, Adnan GERÇEK, **a.g.e.**, s.98.

⁶⁵ Fatih LEBLEBİCİ, **a.g.m.**, s.25.

yükünün ağırlığıdır.⁶⁶ Bununla birlikte yatırım indiriminin otomatikleşmesi, serbest bölgelerdeki teşviklerin sınırlandırılması, 5084 sayılı kanun ile istihdam üzerindeki yüklerin indirilmesi ve kurumlaşmaya yardımcı teşvik tedbirlerinin uygulamaya konulması ile bu ağırlık yavaş yavaş azalmaya başlamıştır. Bu nedenle sistemdeki teşviklerin yavaş yavaş üretim ve işletme aşamasına kaydığının görülmesi, teşvik enstrümanlarının çeşitliliği bakımından faydalı olacaktır.

3.2.8. Siyasal Lobicilik Faaliyetleri

Ülkemiz gibi aşırı politikleşmiş toplumlarda kamu desteklerine ve bu arada vergi teşviklerine ekonomik gerekçelerden ziyade politik gerekçelerle yaklaşılmakta ve geniş kesimler tarafından kaynak aktarına şeklinde anlaşılmaktadır.⁶⁷ Bu hal teşviklerin yapıları gereği suistimallere açık olmasından kaynaklanmaktadır. Açıktır ki böyle bir durumda teşvik sisteminin amacına ulaşamayacağı tabiidir.**

Bugün için teşvik sistemi üzerinde belirli kesimlerin söz sahibi olmalarının bir nedeni de; teşvik uygulamalarının Ankara odaklı bir anlayış ile tek elden yani merkezden yürütülmesi olup, bu durum başvuruların birikmesine ve başvuru sonuçlarının uzamasına, böylece iş takipçiliği yapan belirli bir kesimin güçlü bağlantıları ile sistemden istediği gibi faydalanabilmesine yol açmaktadır.⁶⁸

Öte yandan devletin ekonomik yaşama müdahale etmek istemesi neticesinde çok sayıda yasal düzenleme ve kurallar bütünü oluşması bürokrat sınıfa güç ve takdir yetkisi vermekte ve siyaset-iş dünyası arasındaki etkileşimler de buna eklenince kamusal desteklerin fakat özellikle vergi teşviklerinin yolsuzluk ve çıkar sağlamaya

⁶⁶ Mustafa DURAN-(2), a.g.m., s.84.

⁶⁷ Bedri DİLİK, Mustafa DURAN, “Türkiye’de Uygulanan KOBİ Teşvik Politikası ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, **Hazine Dergisi**, Nisan 1998 (çevrimiçi) <http://www.hazine.gov.tr/makaleler/bedridilik.pdf>, 14.05.2005., s.64.

** Ülkemizde 1987 ve 2004 yılları arasında GSYİH ve yatırım serileri kullanılarak gerçekleştirilen bir çalışmada koalisyon hükümetleri dönemlerinde yatırım harcamalarının artmasına rağmen, yatırımın etkinliğinin ve sürdürülebilirliğinin azaldığı ampirik olarak gösterilmiştir. Çalışma için bkz.: Burak DOĞAN, Esin GÖZPINAR, “Yatırımın Büyümeye Katkısı: Koalisyona karşı Tek Parti İktidarları”, Ekim 2004, (çevrimiçi) <http://www.tek.org.tr/forum/tr/mesaj.php?sira=70>, 15.06.2005

⁶⁸ Forum – Ali COŞKUN ile söyleşi **Asomedyâ Dergisi**, Kasım 2002, (çevrimiçi) www.e-aso.org.tr/asomedyâ/kasim2002/.html, 15.06.2005, s.4-5.

yönelik paylaşım kavgalarında (özellikle mükellef kitlesinin seçiminde) önemli unsurlardan biri olmasına neden olmaktadır.⁶⁹ Dolayısıyla yolsuzlukla mücadelede ayırımcılık talep yönünü azaltacak biçimde vergi, sübvansiyon, ticaret, özelleştirme vb. mevzuat düzenlemeleri yenilenmeli, saydamlaştırılmalı, keyfilikten çıkarılarak takdir yetkisi en az düzeye indirilmelidir.⁷⁰

⁶⁹ Mircan YILDIZ TOKATLIOĞLU, “Ekonomik Boyutu ile Yolsuzluk Olgusu ve Yolsuzlukla Mücadele”, Ekonomi ve Toplum C:5 Sayı: 2, (çevrimiçi) http://www.isguc.org/arc_wiew.php?ex=172, s.2

⁷⁰ A.e., s.3.

SONUÇ

Geçtiğimiz yüzyılda toplumların kalkınma ve refah seviyesinin yükseltilmesinde devlete önemli görevler düştüğü gerçeği hem teorik zeminde hem de uygulama yönünde kabul edilmiştir. Aynı zamanda devletin iktisadi hayata artan müdahalesinin enflasyon, kaynak israfı, suistimal artışı gibi istenmeyen sonuçlar doğurduğu da bilinmektedir. Bu nedenle kalkınma yarışında devletin temel görevinin; piyasa ekonomisinin dinamiklerinin çalışabileceği uygun zemini sağlamak ve altyapı yatırımları ile hukuksal ve kurumsal yapının oluşturularak rekabetçi ekonominin çalışmasını temin etmek olduğu da kabul edilmektedir. Devlet sermaye birikim sürecinin yaratıcısı değil, destekleyicisi ve yol göstericisidir.

Devletin toplumsal kalkınmayı temin etmek üzere ekonomiye müdahale etmesi ancak bu müdahaleyi yaparken de ekonomi içerisindeki payının artmasının istenmediği ve müdahalenin esasının yönlendiricilikten ibaret olması istendiği vakit başvurulabilecek tek yol; teşvik politikalarıdır. Nitekim ekonomi ve maliye bilimlerindeki gelişmelere, toplumların sosyo-iktisadi durumlarına, uluslararası uygulamalara ve uluslararası anlaşmalara bakıldığında; tüm kısıtlama çabalarına karşın, teşvik politikalarının hemen hemen tüm ülkelerde uygulama alan bulduğunu görmek mümkündür. Ancak gelişmiş ülkelerin teşvik politikaları uygulama nedeni daha çok kalkınmanın yarattığı, bölgesel dengesizlikler gibi, ekonomik ve sosyal sorunların çözümü ile rekabet gücünün daha da artırılması iken, gelişmekte olan ülkelerdeki uygulamalar daha çok sanayileşmeye, istihdam yaratmaya, döviz gelirlerini artırmaya, özetle kıt kaynakların en verimli ve ekonomiyi sürükleyici sektörlere dağılımını temin etmeye yönelik olduğu görülmektedir. Amaçlar, kaynaklar, sorunlar arasındaki bu farklılıklar teşvik politikalarının tasarımının da ülkeden ülkeye ve zamandan zamana göre farklılaşmasını beraberinde getirmektedir.

Ancak bugün için dünya ülkelerine ve ülkemize bakıldığında vergi teşvik

politikalarının, doğrudan nakit desteği şeklindeki teşvik uygulamalarının suistimallere son derece açık olması ve amacına ulaşp ulaşmadığının tespitinin ciddi siyasal ve bürokratik sınırlamalar içermesi sebebiyle, teşvik politikaları içerisindeki ağırlığının fazla olduğu görülmektedir. Bununla birlikte teşvik politikalarının tasarımı son 10 yılda göze çarpan önemli bir eğilim; doğrudan yatırım teşviklerinden ziyade spesifik bazda, AR-GE çalışmalarına, teknoloji-yoğun yatırımlara, eğitime, insan gücü yetiştirilmesine yönelik teşviklerin daha çok ilgi gördüğüdür. Yine yaygın sektörel teşviklerden ziyade bölgesel dengesizlikleri giderici teşviklere yönelinildiğini ve sektörel teşvikler yerine ürün bazlı teşvik sisteminin uygulandığını görmek mümkündür. Zaten teşvik politikasının en önemli özelliği, spesifik uygulamalara müsait oluşudur. Benzeri özellikte bir çeşitlenmeyi ülkemiz teşvik sisteminde de görmek mümkündür. Ancak bu konuda daha kat edilecek mesafeler vardır.

Bugün için verginin yatırımlar veya işletme faaliyetleri için bir maliyet unsuru olduğunda kuşku yoktur. Bu nedenle vergi teşvik politikaları, bu maliyet unsurunu azaltarak veya süreli-süresiz tamamen ortadan kaldırarak yatırımların karlılığını artırmayı, işletmelerin finansman imkanlarını genişletmeyi ve risk alma eğilimlerinin güçlenmesini sağlayarak sermaye birikiminin sağlanmasında, sanayileşmenin gelişmesinde ve yatırımların hızlanmasında önemli fonksiyonlar üstlenmiştir.

Uygulamadaki yaygınlık ve kendisine üstlenilen fonksiyonlara bakıldığında teşvik politikalarından beklenenlerin fazla olduğu düşünülebilir. Nitekim teşvik politikalarının etkinliği ile ilgili pek çok araştırma yapılmıştır. Bu çalışmalardan bazıları teşvik politikalarının etkin olduğunu ortaya koyarken, bazıları teşvik politikalarının etkin bir uygulama olmadığını ortaya koymaktadır. Söz konusu akademik ve araştırmaya yönelik çalışmaların mahiyeti hususu bir yana, bir vergi teşvik politikasının başarısı için şu üç hususun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir;

- Bir vergi teşvik tedbirinin başarısını etkileyen ve verginin, teşvikin uygulanacağı yatırımın ve teşvikten yararlanacak yatırımcının özelliklerinden kaynaklanan pek çok unsur vardır.

- Uygulanan teşvik tedbirinin seçiminde en doğru karar verilmiş olsa dahi teşviki uygulayacak hukuksal-kurumsal-siyasal sistemde var olan çoklu kurumsal yapı, yetki karmaşası, esnek olmayan uygulamalar, sade olmayan, anlaşılabilir ve istikrarsız bir mevzuat yapısı, geri besleme ve denetim mekanizmasının zayıflığı, siyasi müdahalelere açık ve fayda-maliyet analizine dayanmayan uygulamalar gibi sorunlar teşvik uygulamalarının başarısını mutlaka etkileyecektir. Türkiye'de uygulanan teşvik politikalarının bu yönleriyle değerlendirilerek, genel ve yaygın olmaması, seçilen özel alanlarla sınırlı, güçlü araçlarla donatılmış, sonuç almaya dönük, planlı, programlı yürütülmesi, serbest piyasanın gelişimini olumsuz etkilememesi ve uluslararası kuruluşlar tarafından ortaya konan kurallara uymasına dikkat edilmesi gereği bulunmaktadır. Ayrıca, teşvik politikasının başarısında hedefler, araçlar, kaynaklar, uygulama prosedürü, diğer politikalarla uyum ve piyasa eğilimleri önem taşımaktadır. Yürütülen teşvik politikasının tasarlanan yönde gidip gitmediğinin belli aralıklarla analiz edilmesi, kaynakların verimli kullanımı açısından değer taşımaktadır. Bunun yeterli ölçüde yapılmaması kaynak israfı ve yürütülen politikanın başarısızlığıyla sonuçlanabilmektedir. Bu konuda Türkiye'nin geçmiş performansı oldukça başarısızdır.

- Teşvik için en doğru yöntem seçilse ve bir bütün olarak teşvik sisteminin işlerliği sağlansa dahi yatırımları etkileyen tek faktör vergi değildir. Bunun gibi diğer üretim faktörlerinin maliyeti, (işgücü, bina, arsa ve arazi maliyetleri ile yatırımın alternatif maliyeti olan cari faiz oranları) üretim faktörlerinin tedarik imkanları, makro ekonomik durum ve istikrar (sermaye birikim düzeyi, enflasyon, büyüme, kayıt dışı ekonomi, devletin ekonomi içerisindeki rolü), endüstriyel yapı (tekelleşme düzey ve imkanları, firma büyüklükleri, sektörel dağılım, ürün kompozisyonu ve teknolojik imkanlar) hukuksal ve kurumsal yapı (rekabet rejimi, iktisadi özgürlükler, piyasaya giriş engelleri), ulaşım,

haberleşme imkanlarının genişliği bankacılık kesimi ve kredi politikaları, mali kesimin büyüklüğü ve reel ekonomiye katkıları, girişimcilerin bekleyişleri gibi daha sayılamayacak pek çok faktör yatırımları doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir.

Bir teşvik unsurunun konusunun vergi olmasından dolayı dikkat edilmesi gereken faktörlere çalışmada değinilmiştir. Ayrıca yatırımları etkileyen vergi dışı faktörlerden, vergi teşvik politikasının etkinliğini doğrudan azaltacak mahiyette olanların ve sistemin tasarımındaki hata ve eksiklikler de irdelenmiştir. Sonuçta teşvik politikalarının ve vergi teşvik politikalarının, başarısını etkileyecek pek çok faktörün bulunmasından dolayı, gücünün abartılmaması gerektiği kanaatine ulaşılmıştır. Bu suretle ülkemiz vergi teşvik sisteminin etkinlik düzeyinin kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirebilecek güçte olmadığı görülmüştür.

Bu nedenle teşvik politikalarının kendisinden beklenen makro amaçları gerçekleştirecek güçte bir araç olduğunun kabulü yerine, teşvik politikalarının diğer makro ekonomik politikalarının tamamlayıcısı ve yatırımları artırmayı hedefleyen politikaların bir bileşeni olduğu kabul etmek daha doğru olacaktır. Teşviklerin özellikle yapısal, kurumsal, hukuki ve insan gücü faktörü ile yakından ilişkili olduğu ve tek başına bir teşviğin bir işe yarayamacağı, bu nedenle teşviklerin zaman zaman altyapı yatırımları ile desteklenmesi gereği de unutulmamalıdır. Bu nedenle vergi teşvik sisteminin etkin bir sistem olması için etkinliği engelleyen tüm bu faktörlerin irdelenerek teşvik üstü fakat teşvik politikalarının etkinliğini artırmaya yönelik politika ve düzenlemelere ihtiyaç vardır. Zira yatırımları engelleyen vergi dışı faktörleri yok sayarak sanayileşme yükünün salt teşvik politikalarının başarısına bağlanması doğru değildir. Belki daha önemlisi; teşvik politikalarının görevinin sanayileşmeyi sağlamak değil, sanayileşme sürecinde gelişmesi istenen yönde gerçekleşmeyen yatırım, sektör ve bölgeleri geliştirmektir. Yani teşvik politikaları sanayileşme hamlesinin başarılı olamadığı alanlarda kendini göstermelidir.

Teşvik politikasının başarısını etkileyen ilk unsur, teşvik tedbirlerinin planlama aşaması ile ilgilidir. Bu da etkin bir değerlendirme mekanizmasının varlığına,

sağlıklı ve tüm ülkeyi kapsayan bir veri tabanına gereksinim duyar. İkinci unsur, sistemin tasarımı ile ilgili olup kurumsal, hukuksal ve siyasal olmak üzere çözümü üç boyutta ele alınması gereken bir problemdir. Son unsur, yatırımları etkileyen vergi dışı faktörlerle ve genel olarak yatırım ortamının iyileştirilmesi ile ilgilidir. Açıktır ki sermaye birikim sürecinde bir artış ve hızlı bir kalkınma hamlesi yapılmak isteniyorsa devletin yatırım ortamının iyileştirilmesi konusuna eğilmesi gerekmektedir. Ülkemiz koşulları göz önüne alındığında devletin yapacağı en iyi teşvik; güven veren, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ekonomik zemini oluşturmak olacaktır. Ancak temelleri böyle bir düzen üzerine oturtulmuş bir sistemde etkin bir teşvik politikası uygulamasından bahsedebilir.

Teşvik politikasını uygularken de yönlendiricilik, seçicilik ve geçicilik prensipleri çerçevesinde, piyasa dinamiklerine en az zararı veren, rekabeti baltalayan değil rekabeti yaratmaya ve geliştirmeye yönelik, başlangıcında ciddi bir planlaması olan ve plana ulaşıp ulaşılmadığını kontrol etmek için de sağlıklı bir denetim ve öngörü mekanizmasının olduğu, ekonomiye ve bütçeye maliyeti en az olacak düzeyde, sadece teşviksiz gerçekleştirebilecek marjinal ürün, firma, sektör ve bölgelere yönelen, iktisadi hayata uyum kabiliyeti yüksek, sade, anlaşılır, objektif ve şeffaf prosedürlere sahip, teknolojik gelişmeyi destekleyen, diğer makro ekonomik politikalar ile uyumlu, uluslararası uygulamalara ters düşmeyen, suistimallere mümkün olduğunca kapalı olan bir teşvik sisteminin kurulmasına çalışılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, Mustafa Gürhan "5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la Getirilen Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:271 Mart 2004.
- Akbulut, Ali Rıza: "Transfer Fiyatlandırması Sorununda Bir Adım Daha Geri: Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:271 Mart 2004.
- Aktan, Can- (1) "Plütokrazi ve Teşvik Kollamacılık", (çevrimiçi) <http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/rant-kollama/plutokrazi.htm>, 29.05.2005.
- Aktan, Can- (2) "Yeni Maliye", (çevrimiçi) http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/yeni-maliye/yeni-maliye.htm, 25.04.2005.
- Ankara Ticaret Odası: **Türkiye'de Uygulanan Teşvik Politikaları**, Ankara Ticaret Odası, Yayın No: 14, Haziran 2000, derleyen: ATO Danışmanlık Birimi Dizgi, dizayn basım: GRAFİKER Ofset417 6393 Ankara, (çevrimiçi) <http://www.ceterisparibus.net/turkiye/guncel.htm>, 18.11.2004.
- Arpacı, Altar Ömer –(1): "Yatırım ve İstihdam Teşviğinde Son Durum-1", (çevrimiçi) www.nurettinkarakaya.com/yatirim4.htm 15.08.2004, t.y.
- Arpacı, Altar Ömer-(2): "Araştırma Geliştirme (AR-GE) Giderlerinde Eski ve Yeni Teşvil Sistemi", <http://www.ceterisparibus.net/turkiye/guncel.htm> 17.04.2005.
- Asomedy a Dergisi "Devletin Ekonomideki Rolü", **Asomedy a Dergisi**, Ocak 2004 (çevrimiçi) <http://www.e-aso.org.tr/asomedy a/ocak2004/dosyaocak2004.html>, 15.06.2005
- Ataç, Beyhan : **Maliye Politikası – Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sonuçları**, 6. baskı, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimse Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 118, Eskişehir, Mayıs: 2002
- Atay, Tezcan "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler II", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:4,Nisan 2004
- Avcı, Mehmet : Çımat, Ali "Türkiye'de Kalkınmada Öncelikli Yörelere ve Sağlanan Vergisel Avantajlar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 58 Yıl: 12 Ocak-Mar

2002.

- Ay Mustafa : "Bölgesel ve Ulusal Kalkınmada Etkili Bir Mekanizma Teknoparklar", (çevrimiçi) http://www.stradigma.com/turkce/eylu2003/makale_10.html , 14.05.2005.
- Aydemir, Zeynep Canan: **Bölgesel Rekabet Edebilirlik Kapsamında İllerin Kaynak Kullanım Görece Verimlilikleri: Veri Zarflama Analiz Uygulaması**, Uzmanlık Tezi, Proje, Yatırımları Değerlendirme v Analiz Daire Başkanlığı DPT Yayın No: 2664, Aralık 200. (çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/bolgesel/aydemirz/verimlilik.pdf> 23.05.2005.
- Baş, Seyit Ahmet: "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:274 Haziran 2004.
- Benk, Serkan : "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler", Ekonomi ve Toplum, C:6 , Sayı: 1, (çevrimiçi) http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=195,19Kasım 2004
- Batirel, Ömer Faruk "Vergi Teşvikleri ve Yatırım İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:274 Haziran 2004.
- Benlikol, Sebahattin Müftüoğlu, Hilal AB Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar, İstanbul Ticaret Odası Yayın No : 1997 – 7.
- Berber, Metin : "Türkiye’de Enflasyon – Büyüme İlişkisi (Teori, Literatür ve Uygulama)", Atatürk Üni. İİBF Dergisi Cilt: 18, Sayı: 3-4, 2004 http://www.ceterisparibus.net/arsiv/s_artan2.pdf ,15.04.2005.
- Bıyık, Recep Kırıtlı, Aydın **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, 2. bsk., Baskı – Cilt: Yıldız Ofset İstanbul, 2001.
- Bildirici, Ziyaettin: **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, T.C. Anadolu Üni. Yayınları No: 329, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:70 Eskişehir 1989
- Ceyhan, Murat: "Serbest Bölgeler", (çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_serbest_bolgeler.htm, 15.10.2004.
- Çakan, Yılmaz: "Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi Çerçevesinde Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin, İade Uygulaması ve Uygulamaya İlişkin Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 274 Haziran 2004.

- Çelik, Celal : “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası Dergisi CD**, Sayı:241 Eylül 2001.
- Çiloğlu, İsmail- (1) : “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, **Hazine Dergisi**, Sayı: 13 Ocak 2000.
- Çiloğlu, İsmail- (2): “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Hazine Dergisi**, Sayı: 8 Ekim 1997.
- Çobanoğlu, İsmail : “5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un Getirdikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004 Sayı: 136.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı: “Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri”, (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm> 19.11.2004.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı: **Türkiye’nin Dış Ticareti 2000 Raporu**, Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Haziran 2000, (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/TICARET/trk00/dsticSB00.htm>, 13.04.2005.
- Dilik, Bedri: “Türkiye’de Uygulanan KOBİ Teşvik Politikası ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, **Hazine Dergisi**, Nisan 1998 (çevrimiçi) <http://www.hazine.gov.tr/makaleler/bedridilik.pdf>, 14.05.2005
- Doğan, Burak Gözpınar, Esin : “Yatırımın Büyümeye Katkısı: Koalisyonla Karşı Tek Parti İktidarları”, Ekim 2004, (çevrimiçi) <http://www.tek.org.tr/forum/tr/mesaj.php?sira=70>, 15.06.2005
- Doğan, Zeki – (1) : “Mükelleflere Vergi Avantajı Sağlayacak Bir Yöntem: Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayrılması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 234 Şubat 2001.
- Doğan, Zeki – (2) : “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Sağladığı Vergisel Avantajlara İlişkin Son Değişikliklerin Analizi” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:281 Ocak 2005.
- Devlet Planlama Teşkilatı : **Devlet Yardımlarını Değerlendirme**, Özel ihtisas Komisyonu Raporu, DPT İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Yayın No: 2681, Mayıs 2004 (çevrimiçi) <http://ekutup.dtm.gov.tr/ekonomi/politika/devletya.pdf>, 03.05.2005
- Devlet : **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Sanayi Politikaları Özel**

- Planlama Teşkilatı: **İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT: 2529 – ÖİK: 545, Ankara 2000, (çevrimiçi) <http://ekutup.dtm.gov.tr/sanayi/145i/oik.545.pdf>, 18.04.2005
- Devlet Planlama Teşkilatı: **Türkiye – AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları**, DPT, Cilt: 1, Devlet Yardımları Alt Komisyonu, Ankara, Kasım 1995, (çevrimiçi) <http://ekutup.dtm.gov.tr/ab/uyum>, 25.05.2005.
- Devlet Planlama Teşkilatı: **Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Fıram Davranışları Üzerindeki Etkisi**, DPT Uzmanlık Tezi, Dpt.239 – İPGM.635, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim 1993, (çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf>, 07.06.2005.
- Devlet Planlama Teşkilatı: Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: DPT, 2001. (DPT.2597 – ÖİK.608) ISBN: 975-19-2789-7, (çevrimiçi) <http://ekutup.dtp.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, 15.04.2005.
- Durak, Adem: "5084 Sayılı Kanunla Getirilen Gelir Vergisi Stopajı Teşviki", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:274 Haziran 2004.
- Duran, Mustafa –(1) "Teşvik Politikaları ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları", T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi 33, Ocak 2003, (çevrimiçi) http://www.treasury.gov.tr/arastirma/tug_tpdys.pdf, 02.02.2005.
- Duran, Mustafa –(2) "Türkiye’de Yatınlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği", Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Araştırma ve İnceleme Dizisi 32, t.y., (çevrimiçi) http://www.hazine.gov.tr/arastirma/yatirimlara_sg_tsvk.pdf, 02.02.2005.
- Duran, Mustafa –(3): "Türkiye’de Uygulanan Yatınlm Teşvik Politikaları (19961998)", Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi 19, Ankara 1998, (çevrimiçi) http://www.hazine.gov.tr/ek/arastirma/yat_politika%20.pdf, 07.01.2005
- Erdağ, Nevzat: **Türk Vergi Sistemi Vergi Avantajları - Vergi Cezaları**, I. Bası, Beta Basım A.Ş., Vize/Kırklareli, Haziran 2002 İstanbul.
- Erdoğan, "Türkiye’de Değişen Sanayileşme Politikası ve İhracatı Teşvik

- Özcan: Tedbirlerinin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 98 Kasım 1996.
- Ergüneş, İsmail: "Birleşme, Devir ve Bölünme Müesseselerinin Zarar Mahsubu Açısından Değerlendirilmesi" , **Vergi Dünyası Dergisi CD**, Sayı: 242 Ekim 2001.
- Eyimaya, Üzeyir: "Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde AR-GE İndirimi", **Vergi ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı: 203 Mart 2005.
- Ferik, Bülent: "AB Devlet Yardımları Politikası ve Türkiye'de Devlet Yardımı Uygulamaları", **Dış Dicaret Dergisi**, Sayı: 31 Nisan 2004, (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Nisan2004/abdevlet.htm> , 23.05.2005.
- Forum – Ali COŞKUN ile Söyleşi: **Asomedy a Dergisi**, Kasım 2002, (çevrimiçi) www.e-aso.org.tr/asomedy a/kasim2002/forumkasim2002.html, 15.06.2005.
- Forum – Faik ÖZTRAK ile Söyleşi: **Asomedy a Dergisi**, Kasım 2002, (çevrimiçi) www.e-aso.org.tr/asomedy a/kasim2002/forumkasim2002.html, 15.06.2005.
- Gençyürek, Levent – (1): "Serbest Bölgeler Gerçeği ve Vergilendirme", (çevrimiçi) www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest.htm, 13.11.2004.
- Gençyürek, Levent – (2): "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamasında Son Durum", (çevrimiçi) www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest .htm, 28.11.2004.
- Gerçek, Adnan : "Türkiye’de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği", (çevrimiçi) <http://www.iktisat.uludag.edu.tr/dergi/1/gercek/adnan .html>, 05.02.2005.
- Gerçek, Adnan: Avrupa Birliği ve Türkiye’de Yatırımlara ve ihracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi, Maliye Bakanlığı HUK Grubu Kitaplığı 13800144, Basım Yeri: Minerva Ofset A.Ş., 1. bsk., Temmuz 1998, Bursa.
- Gezgin, Burhan: "4325 Sayılı Kanunla Olağanüstü Hal Bölgesi Sayılan İllere ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Tanınan Teşvikler", **Vergi Dünyası Dergisi CD**. Sayı:199 Mart 1998.
- Giray, Filiz- (1): "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:260 Nisan 2003.

- Giray, Filiz- (2): “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:272 Nisan 2004.
- Gökçen, Gürbüz: “Enflasyonun Mali Tablolar Analizine Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ekim-Aralık 2004 Sayı:69 Yıl:14
- Gümüş, Erhan: “Türkiye’de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelere Vergi Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:276 Ağustos 2004.
- Işıklı, İbrahim: “Yatırımların ve İstihdamın Teşvikine İlişkin 5084 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılacak İşlemler”, **Dünya Gazetesi**, 05.05.2004, (çevrimiçi) http://www.dunyagazetesi.com.tr/newsdisplay.asp?upsale_id=173603&dept_id=1016
- İleri, Yusuf: “Yatırım İndirimindeki Kırılmaların Ekonomiye Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 267 Kasım 2003.
- İncekara, Ahmet: **Türkiye’de Teşvik Sistemi (Genel Değerlendirme)**, İTO Yayınları, İstanbul, 1995.
- Kabuk, Hikmet: “Yatırım İndirimi İstisnasında Yeni Düzeltmeler” (çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/hikmet_kabuk_yatirim.htm, 15.05.2004.
- Karaca, Yüksel – (1): “Vergi Teşviklerine İlişkin Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 172 Ocak 2003.
- Karaca, Yüksel – (2): “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:238 Haziran 2001.
- Karadeniz, Salim: “Vergi Mevzuatındaki Enflasyon İlişkin Tüm Düzenlemeler 5024 Sayılı Kanun ile Yürürlükten Kaldırıldı mı?” **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2004 Yıl:12 Sayı:135.
- Kaya, Mehmet Şevki: “Yatırımların ve İstihdamın Artırılmasına Yönelik Yeni Teşvikler; Vergi ve Sigorta Primi İndirimleri, Enerji Desteği ve Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2004 Sayı:186.
- Kayalar, Tuncer **İhracat 2004 - 2006 Stratejik Planı**, DTM T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracat Genel Müdürlüğü, (çevrimiçi) www.dtm.gov.tr/IHR/Strateji2004/kitap-plan.pdf 03.03.2005.

- Kaygusuz, Sait Yüksel: "Enflasyon Muhasebesi-(Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tablolann Düzeltilmesi)", c: 5 Sayı: 2, (çevrimiçi) http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=161 17.02.2005.
- Kazıcı, Sami: "4325 Sayılı Yasaya Yeniden İşlerlik Kazandırılmalıdır", **Finansal Forum Gazetesi**, 30.10.2002
- Kelecioğlu, M. Aykut: "4842 Sayılı Kanunla Yatırım İndirimi Uygulamasında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 176 Mayıs 2003,
- Kıratlı, Aydın: "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge Vergi Ertelemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:236 Nisan 2001.
- Kırıktaş, İlhan: "Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:278 Ekim 2004.
- Kızılot, Şükrü – (1): "Yürürlükteki Yatırım Teşvikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 54 Haziran 1997.
- Kızılot, Şükrü – (2): "AR-GE Faaliyetlerine Ciddi Avantajlar Geldi", **Hürriyet Gazetesi**, 19.02.2003 ,(çevrimiçi) http://www.hurriyetim.com.tr/yazarlar/yazar/0,,authorid_82@sid#9@tarikh_2003_02_19-m@nvid-23297,00.asp 14.05.2005.
- Küçük, Muzaffer: "Araştırma ve Geliştirmeyi Teşvik Müessesesi Yenilendi", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı: 197 Eylül 2004.
- Leblebici, Fatih: "Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi", İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, Yayın No: 2663, Aralık 2002, (çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebicif/devletya.pdf> , 25.05.2005.
- Mollasalihoğlu, Yavuz: "İhracat Teşvikleri", **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı: 13 Nisan 1999 (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/ihrtes.htm> , 29.03.2005.
- Mutlu, Ayşegül: "Bölgesel Kalkınma ve Türkiye' de Yatırım Teşviklerinin Bölgesel Bazda Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2003 Sayı: 123.
- Oktayer, Nagihan: "Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 184 Ocak 2004.

- Onur, Sara: "Literatürde Ekonomi-Politika İlişkisi", Ekonomi ve Toplum C:6 Sayı:1, (çevrimiçi) www.isguc.org/arc_view.php?ex=191 , 13.06.2005
- Özkara, Mehmet: "Yeni Düzenlemeler Işığında Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması", (çevrimiçi) [www.alomaliye.com/mehmet_ozkara -yatirim_indirimi.htm](http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara-yatirim_indirimi.htm) , 28.09.2004.
- Öztürk, Hüseyin: "Ticaret Politikası Araçları ile Dahilde İşleme Rejimi Arasındaki Hassas Denge Ülkemizde de Kurulabilir mi?", Dış Ticaret Dergisi, Sayı: 7 Ekim 1997, (çevrimiçi) <http://www.dtm.gov.tr/eat/DTDERGI/ekim97/ticaret.htm>.23.05.2005
- Pehlivan, Yafes: "Yenileme Fonu Müessesesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 188 Aralık 2003.
- Sağlam, Erdoğan: "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknoparklarda) Uygulanan Vergisel Teşvikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:280 Aralık 2004.
- Sarıkaya, İrfan: "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Getirdikleri ve Getiremedikleri" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 240 Ağustos 2001.
- Sarılı, Mustafa Ali: "Türkiye' de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", (çevrimiçi) <http://www.tbb.org.tr/turkce/dergi/dergi41/Kayitdisi.doc>, 12.05.2005.
- Saygılıoğlu, Nevzat: "Bölgesel Teşviklere Bakış", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2005 Sayı: 145.
- Serdengeçti, Turan- (1): "Türkiye'de Yatırım Teşvik Uygulamaları", T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Mayıs 2000 Ankara, (çevrimiçi) <http://www.hazine.gov.tr/arastirma/yatirimtesvik.pdf> , 17.03.2005.
- Serdengeçti, Turan – (2): "4325 Sayılı Kanunla Sağlanan Devlet Yardımları ve kanun Kapsamındaki İller ile İlgili İstatistiki Bilgiler", Hazine Müsteşarlığı, Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Temmuz 2003 ANKARA, (çevrimiçi) www.hazine.gov.tr/arastirma/4325son.pdf , 18.03.2005.
- Söyler, Halil – "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri", (çevrimiçi)

- (1): www.alomaliye.com/halil_soyler_enflasyon_fintablo.htm , 03.01.2005.
- Söyler, Halil- (2): "Yenileme Fonu Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususların İrdelenmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 12 Sayı: 59 Nisan - Mayıs-Haziran 2002.
- Suer, M. Ziya: İhracat Teşvikleri ve En Son Şekliyle İhracata Yönelik Devlet Yardımları, Maliye HUD Yayınları, SBF kütüphanesi, 382 SUE.
- Şenalp, Şükrü: "Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Tecil- Terkin Uygulamaları", (çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/sukrusenalp_diib.htm, 05.06.2005.
- Şişman, Bülent: **"İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri"** , Yaklaşım Yayınları, bsk: Cem Web Ofset, Ankara, Nisan 2003.
- Tanrıöven, İsmail: "Vergi Teşvikleri ile Hazinesinin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi", **İktisat Fakültesi Mecmuası**, C:47, Sayı:1-4, İstanbul, 1998.
- Tarakçı, Hızır- (1): "Vergi Sistemimiz, Enflasyonist Bir Ortamda Firmaların Öz sermayelerini Artırmasını Teşvik Etmekte midir?", **Vergi Dünyası Dergisi CD**, Sayı: 147 Kasım 1993.
- Tarakçı, Hızır- (2): **Enflasyon Düzeltmesi: Kanun ve Tebliği Açıklanması - Sorunlar, Yorumlar ve Öneriler**, 1. Basım, Polaris Yayınları Şubat 2004, Değişim Yayınları.
- Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız: Ekonomik Boyutu ile Yolsuzluk Olgusu ve Yolsuzlukla Mücadele", **Ekonomi ve Toplum C: 5 Sayı: 2**, (çevrimiçi) http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=172 .
- Topaloğlu, Bora: "Teknoparklar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:272 Nisan 2004.
- Topluk, Bilal: "Enflasyonun Firmalar Üzerindeki Etkisi -II-", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Mart 2002 Sayı:58 Yıl: 12.
- Tosuner, Mehmet: "Genel Bir Yaklaşımla Türkiye'de ve AT'da Yatırım Teşvik Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 19 Temmuz 1994 Yıl:2.
- Tuncer, Selahattin – (1): "İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi", **Lebil Yalkm Mevzuat Dergisi**, sayı: 5 Mayıs 2004

- Tuncer, Selahattin – (2): "Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Karı İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13 Sayı: 147 Mart 2005.
- Tuncer, Selahattin –(3): "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile İlgili Yeni 5084 Sayılı Yasa", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 135 Mart 2004.
- Turay, Burçak: "Türkiye' de İller ve Bölgeler İtibariyle Gelir, Nüfus, Banka Sayısı, Şube Sayısı, Toplam Krediler ve Toplam Mevduat 1990 - 1999", (çevrimiçi) www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/Turkiye%20Geneli%2090-99%20Rapor.doc, 25.06.2005
- Turanlı, Dursun Ali: "İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil- Terkin ve İade Uygulaması, Örneklerle Tekdüzene Uygun Yevmiye Kayıtlarının Yapılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 62 Ocak-Mart 2003 Yıl: 13.
- Turhan, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, 3. bsk. İstanbul 1982.
- Türk, İsmail: **Maliye Politikası: Amaçlar - Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, 13. bs., Baskı: Eda Matbaası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 1999.
- Türkkot, Mustafa – (1): "AR-GE, Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 142 Ekim 2004.
- Türkkot, Mustafa – (2): "AR-GE Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler I", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2004 Sayı: 141 Yıl: 12.
- Uluatam, Özhan – (1): Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları, Ankara Üni. SBF Yayınları No: 311, Sevinç Matbaası, Ankara 1971
- Uluatam, Özhan – (2): Makro İktisat, 9. bs, , Baran Ofset bsk., Ankara, Savaş Yayınları, Eylül 1998.
- Uman, Nuri: "Enflasyon Muhasebesi Kanunu Tasarısı ile İlgili Son Gelişmeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 257 Ocak 2003.
- Uyanık, Atilla: "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergisel Teşvikler", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 190 Şubat 2004.
- Uzun, Kemal: "Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan

Tedbirler", **Vergi Dünyası Dergisi CD**, Sayı: 210 Şubat 1999.

Uzun Vadeli 06.06.2000 tarihli 2000/684 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,
Strateji ve (çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/taslak.pdf>,
Sekizinci Beş 28.05.2005.
Yıllık Kalkınma
Planı

Ünlü, Levent: "Enflasyon Muhasebesi Gerekli Midir?" , **Vergi Dünyası CD**,
Sayı: 244 Aralık 2001.

Ünsal, Erdal M. **Makro İktisat**, 4. bsk., İmaj Yayıncılık, Baskı: Saray Matbaacılık,
Ekim 2001, Ankara.

Üzeltürk,
Hakan: "Serbest Bölgeler Konusunda Bazı Tespitler", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Mart 2003 Sayı: 62 Yıl: 13.

Vural, Mahut: **Vergisel Açıdan Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık A.Ş.,
Özyer, Mehmet Kasım 2004, Form Ofset, Ankara
Ali Kırathı,
Aydın

Yereli, Ahmet "Türkiye’de Özel Amaçlı Bölge Uygulamaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 178 Temmuz 2003.

Yeşilyurt Eren : "Alacak ve Borçlarda Değerleme ve Reeskont Uygulaması",
Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:195 Aralık 2004

Yurttutan,
Beytullah: "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Yapılan Yeni Düzenlemelerle
Bu Bölgelere Sağlanan Vergi Teşvikleri", **Maliye Postası Dergisi**,
1 Nisan 2004

Zaloğlu, Mesut: "Enflasyon Düzeltmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:254 Ekim
2002.

Yararlanılan Tblolara Ait Kaynaklar

<http://www.hazine.gov.tr/yayin/hazineistatistikleri/contents.htm#P7> 03.02.2005

<http://www.hazine.gov.tr/stat/tesvik.htm> 03.02.2005

<http://www.tubitak.gov.tr/btpd/gosterge/1.pdf> 26.06.2005

http://www.tubitak.gov.tr/btpd/gosterge/2.pdf	26.06.2005
http://www.tubitak.gov.tr/btpd/gosterge/3.pdf	26.06.2005
http://www.tideb.tubitak.gov.tr/vergi-ertelenmesi.html	15.06.2005
http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_hacim.xls	03.04.2005