

YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINDA MAL VE HİZMET ÜRETİM YERİ KAVRAMI *

I- GENEL AÇIKLAMALAR

4842 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden ihdas edilen 19.maddesi ile 24.04.2003 tarihinden itibaren yatırım indirimi konusu yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile yatırım indirimi istisnasından yararlanılması için yatırım teşvik belgesi alınması zorunluluğu kaldırılmış, yatırım indirimi oranı %40'a indirilmiş ve gelir vergisi stopajı kaldırılmıştır.

Anılan Kanun maddesinin 4.fıkrasında, satın almak suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar için yatırım indirimi hesaplanmayacağı, ancak **mal ve hizmet üretim yeri** olarak kullanılmak üzere inşa edilen bina harcamalarının yatırım indirimi istisnasından yararlandırılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu yazımızda mal ve hizmet üretim yeri kavramı incelenecektir. Vergi kanunlarında mal ve hizmet üretim yeri kavramı tanımlanmamıştır. Mal üretim yerini Sanayi Sicil Kanunu çerçevesinde tanımlamak mümkün olmakla birlikte, hizmet üretim yeri için böyle bir referans göstermek mümkün değildir.

II- MAL VE HİZMET ÜRETİM YERİ KAVRAMLARI

A- Mal Üretim Yeri

22 no'lu Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinde mal üretim yeri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

*“6982 sayılı Sanayi Sicil Kanunundan hareketle **mal üretim yeri**, bir maddenin vasıf, şekil, hassa ve terkiğini, makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal edilen yerler ile maddelerin çıkarılıp işlendiği yerler olarak tanımlanabilir.”*

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, az veya çok makine ve işçilik kullanarak bir malın şeklini, vasfını veya terkiğinin değiştirildiği yerler “**mal üretim yeri**”dir.

B- Hizmet Üretim Yeri

Türkçe sözlükte; hizmet, “başkasının işini ya da başkasına yarayan bir işi yapmak” olarak tanımlanmıştır. KDV Kanunu'nun “Hizmet” başlıklı 4.maddesinde ise; “*hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler*” şeklinde tanımlanmış olup, “bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi işlemler “hizmet” sayılmıştır.

Geniş anlamıyla mal üretimi dışındaki bütün üretim faaliyetlerini hizmet üretimi saymak mümkündür.

* Sakıp ŞEKER, (Yeminli Mali Müşavir)

22 no'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde “hizmet üretim yerinin tanımı yapılmamış, bazı hizmet üretim faaliyetleri sayılarak bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Buna göre, “yatırım indirimi uygulaması açısından eğitim, sağlık, kültür, spor, turizm, haberleşme, reklamcılık, fuarcılık vb. faaliyetlerin yapıldığı yerler hizmet üretim yerleridir.

Hizmet üretimiyle ilişkisi dolaylı olmasına rağmen, hizmet üretim yeri kapsamında değerlendirilecek olan bölümlerin belirlenmesinde, mal üretim yerine ilişkin açıklamalar dikkate alınacaktır.” denilmiştir.

Bu açıklama hizmet üretim yerini tanımlamaktan uzaktır. Kanun koyucunun amacına uygun değildir. Hizmet üretim yerinin sınırlandırılması istenseydi bu durum Kanunda belirtilirdi. Hizmet üretim yeri, en geniş anlamıyla “hizmet işletmelerinin faaliyet gösterdiği yerler” şeklinde tanımlanabilir. Ayrıca, sirkülerdeki “mal ve hizmet üretim yeri” tanımları **zirai üretim yerini** kapsamamaktadır. Zirai faaliyetlerde yatırım indirimi kapsamındadır. Bu kapsamda ahırlar, samanlıklar ve benzeri tarımsal amaçlı binalar zirai faaliyet kapsamındaki mal üretim yeri sayılmalıdır. Bu nedenle mal üretim yerini Sanayi Sicil Kanunu ile sınırlandırmak da doğru değildir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde ekonomik faaliyetler muhasebe tekniği yönünden üç ana gruba ayrılmıştır. Bu faaliyetlerden;

- Ticari faaliyet – Satılan ticari mal maliyeti
- Mal üretim faaliyeti – Satılan mamul maliyeti
- Hizmet üretim faaliyeti – Satılan hizmet maliyeti hesaplarında raporlanmaktadır.

Her hangi bir değişikliğe tabi tutmadan alım satıma dayanan faaliyet ticari faaliyettir. Ticari faaliyette “**üretim**” söz konusu değildir. Bu nedenle, sadece mal alım satımına dayanan faaliyetler dışındaki bütün ekonomik faaliyetler “**üretim**” faaliyeti kabul edilmelidir. Bu kapsamda zirai faaliyetlerde üretim faaliyeti içinde kabul edilmelidir.

Diğer bir ifade ile yürütülen ekonomik faaliyet sonucu katlanılan maliyet unsurları Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği açıklamalarına göre Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmesi gerekiyorsa o faaliyet hizmet üretim faaliyeti kabul edilmelidir.

Buna göre eğitim, sağlık, kültür, spor, turizm, bankacılık, sigortacılık, mühendislik, muhasebe ve mali müşavirlik, avukatlık ve danışmanlık işleri, yazılım faaliyetleri, haberleşme, reklamcılık, fuarcılık, taşımacılık, her türlü kiralama faaliyetleri, tamir ve bakım işleri, eğlence, lokanta, bar v.b. faaliyetlerin yapıldığı ve ve/veya sevk ve idare edildiği yerler hizmet üretim yeridir. Bu faaliyetlerin yapıldığı binaların inşası için yapılan harcamalar yatırım indiriminin konusuna dahil edilmelidir.

C- Konuyla İlgili Bazı Özelgeler

Gelirler Genel Müdürlüğünce verilen bir özalgede, “Harita mühendisliği ve aplikasyon işleri ile iştigal eden bir şirketin kendisine ait arsa üzerine münhasıran yardımcı ve teknik personelin çalışma yeri olarak inşa etmekte olduğu bina için yapmış olduğu harcamalara yatırım indirimi istisnasının uygulanmasının mümkün bulunduğu” belirtilmiştir.¹

¹ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, 03.05.2004 tarih ve 19418 sayılı Özalgesi

Gelirler Genel Müdürlüğünce verilen başka bir özelgede ise, kongre organizasyonları, havayolu şirketlerinin seyahat acenteliği ve araç kiralama işletmeciliği yapan bir şirketin kendisine ait arsa üzerine münhasıran personel ve yöneticilerin çalışma yeri olarak inşa etmekte olduğu binanın harcamalarının yatırım indirimine konu edilebileceği belirtilmiştir.²

Ankara Defterdarlığınca verilen diğer bir özelgede ise, “alışveriş merkezi inşaatı için yapılan harcamaların, bu yerlerin “mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilen bina kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı için yatırım indirimi istisnasından faydalanmasının mümkün bulunmadığı” belirtilmiştir.³

Defterdarlığın özelgesindeki görüşe katılmak mümkün değildir. Şöyle ki, alışveriş merkezini bir bütün olarak işletmek bir hizmet üretim faaliyetidir. Günümüzde büyük alışveriş merkezlerinin tümünün bir kişi tarafından işletilmesi söz konusu değildir. Uygulamada bu binaların bir kısmı veya tamamı çeşitli faaliyetler için üçüncü şahıslara kiraya verilmektedir. Kirama faaliyetinin bir organizasyonu gerektirdiği kuşkusuzdur. Araç kiralama işi gibi dükkan veya reyon kiralama işi de bir hizmet üretim faaliyetidir. Günümüzde bir alışveriş merkezinin ekonomiye ve dolayısıyla istihdama katkısı diğer hizmet veya mal üretim faaliyetlerinden daha mı azdır? Kanunda hiçbir kısıtlamaya yer verilmediğine göre, bütün hizmet üretim yerlerinin yürütülmesi için inşa edilen bina ve benzeri yapılar için yapılan harcamalar (2004 yılı için 6 milyar lirayı aşması halinde) yatırım indirimi istisnasından yararlandırılmalıdır.

Öte yandan, hizmet üretim yeri olarak inşa edilen binalar, satmak üzere inşa edilmiş olmamalıdır. Belli bir süre elde tutulduktan sonra üzerinde ciddi şekilde mal veya hizmet üretimi yapılmadan elden çıkarılan veya inşa edildikten sonra üretim faaliyetine tahsis edilmeyen bina harcamaları istisnadan yararlandırılmamalıdır. Kısmen ticari faaliyet, kısmen hizmet veya mal üretim yeri olarak kullanılacak binalarda bina alanının mal veya hizmet üretim faaliyetine isabet eden kısmının yatırım indiriminden yararlandırılması gerekir.

III- İDARİ BÖLÜMLER, DEPO, YEMEKHANE, LABORATUAR VE BENZERİ YERLERİN İNŞASI

22 no’lu Gelir Vergisi Sirkülerinde, üretim faaliyetine katkıda bulunan unsurlar arasında sayılan unsurlar arasında sayılan **idari bölümler, depo, yemekhane, laboratuar** ve benzerleri inşa edilen fabrika binası ve müştemilatında yer alıyorsa mal üretim yeri olarak değerlendirileceği, bu bölümlerin fabrika binası ve müştemilatının bulunduğu alanın dışında ayrı bir yerde inşa edilmiş olması halinde üretim yeri olarak değerlendirilmeyeceği, hizmet üretim yerinin değerlendirilmesinde de aynı esasların geçerli olduğu belirtilmiştir.

IV- SOSYAL ALANLARIN DURUMU

Söz konusu sirkülerde, fabrika binası ve müştemilatının bulunduğu alanda yer almasına rağmen, üretime katkısı bulunmayan, **lojman, spor salonu, sosyal alanlar** ve benzerlerinin “üretim yeri sayılmayacağı ayrıca belirtilmiştir. Burada personel lojmanlarının üretim yeri olmadığı açık olmakla birlikte spor salonu ve diğer sosyal alanların (otopark, dinlenme yerleri, kafeterya v.b.) üretim yeri dışında sayılması doğru bir yaklaşım değildir. Sosyal alanların üretime katkısı olmadığı söylenebilir mi? Bir özel okul işletmeciliğinde spor salonları ve yüzme havuzlarının hizmet üretimi ile ilgili olmadığı söylenemez. Kafeterya,

² Gelirler Genel Müdürlüğü’nün, 05.07.2004 tarih ve 31595 sayılı Özelgesi

³ Ankara Defterdarlığı’nın 29.03.2004 tarih ve KVK-2004-13000-3/2975 sayılı Özelgesi

kütüphane, çay bahçesi gibi sosyal alanlar günümüzde lüks değil, normal ihtiyaç alanları sayılmalıdır. Sosyal alanların işletmenin büyüklüğü ile orantılı olması gerektiği açıktır. Öte yandan, Devlet belli miktarın üzerinde işçi çalıştıran kurumların spor tesisi yapmasını zorunlu tutarken, bu tesislerin yatırım indirimi yoluyla desteklenmemesi önemli bir çelişkidir.⁴

V- BİNA HARCAMALARI İLE İLGİLİ DİĞER KONULAR

Satın almak suretiyle iktisap edilen binalar hiçbir şekilde yatırım indiriminden yararlanamaz. Ancak **mal ve hizmet üretim yeri** olarak kullanılmak üzere inşa edilen bina harcamaları yatırım indiriminden yararlanabilir.

Arazi ve arsalar her ne kadar binanın maliyet unsuru içerisinde yer alsada, GVK'nun 19.maddenin 4.fıkrasının yedinci alt bendinde yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler arasında sayıldığından, binalar için yatırım indirimi uygulanırken **arsa bedeli hariç** değerleri dikkate alınacaktır.

Teşvik belgesi kapsamında olmayan, 24.04.2003 tarihinden önce mal ve hizmet üretim yeri olarak inşaatına başlanılan ve bu tarih itibarıyla inşaatı tamamlanmamış bulunan binalar için bu tarihten sonra yapılan harcamalara yatırım indirimi istisnası uygulanacaktır. Ancak, bu tarihten önce yapılan harcamalar istisnadan yararlandırılmayacaktır.

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, tamirat harcamalarına yeni bir bina inşa edilmemiş olduğundan yatırım indirimi uygulanamaz. Ancak mevcut üretim yerinin genişletilmesi amacıyla yapılan ilave binalara yatırım indirimi uygulanabilir.

Bina harcamalarında gözönünde bulundurulması gereken diğer bir konu da, yatırım indirimi kapsamında değerlendirilecek harcamaların bina maliyeti ile ilgili olmasına bağlıdır. Bu kapsamda çevre düzenlemeleri ile binanın mütemmim cüzü niteliğindeki harcamalar bina maliyetine dahil edilmelidir. Yeni inşa edilen binanın elektrik, su, doğalgaz, ısıtma ve soğutma tesisatı, asansör, binaya raptedilen gömme dolaplar v.b. yapılar bina maliyetine dahil edildiği takdirde yatırım indirimine konu edilebilir. Bu takdirde mütemmim cüzü niteliğindeki tesis, makine ve donanımların amortisman süresi binanın amortisman süresi ile aynı olacaktır.

VI- ÖZEL MALİYET BEDELİ ÇERÇEVESİNDE İNŞA EDİLEN MAL VE HİZMET ÜRETİM YERLERİ

Yatırım indirimi uygulamasında özellik taşıyan diğer bir konu da başkasına ait arsa veya arazi üzerine özel maliyet çerçevesinde mal ve hizmet üretim yeri olarak inşa edilen bina harcamalarıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 327.maddesinde, kiralanan gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran 272.madde kapsamındaki özel maliyet bedellerinin **kira süresine göre eşit yüzdelerle** itfa edileceği hükme bağlanmıştır. 272.madde de ise, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği belirtilmiştir. Buna göre, kiralanan

⁴ 3289 Sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 26.maddesine göre memur ve işçi sayısı 500'den fazla olan kuruluşlar ve fabrikalar öncelikle kendi personeline beden eğitimi yaptırmak için spor tesisleri yapmaya ve antrenör tutmaya mecburdurlar.

gayrimenkulleri ve gemileri genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla kiracılar tarafından yapılan inşaat giderleri kiracının defter kayıtlarında “özel maliyet bedeli” olarak gösterilecek ve bu maliyet bedeli VUK’na göre kira süresi içinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre ekonomik ömre göre itfa edilecektir.

Tekdüzen muhasebe hesap planında ise 264-Özel Maliyetler hesabının “kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme gideri hariç) bu gayrimenkullerin kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsadığı” belirtilmiştir.

4842 sayılı yasadan önceki yatırım indirimi uygulamasında öze maliyet bedeli harcamaları yatırım indiriminden belli şartlarda yararlandırılmaktaydı. Hazine Müsteşarlığı yatırım özelliğine göre yatırımın yapılacağı arsa veya arazinin yatırımın ekonomik ömrüne göre belli süreyi kapsayacak şekilde kiralınmasını yeterli ve gerekli görmekteydi.

4842 sayılı Kanunla GVK’nun 19.maddesinde yapılan düzenleme ile “... mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere **satın aldıkları veya imal ettikleri** amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40’ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapabilecekleri” hükme bağlanmıştır. Bu tanımdan, özel maliyet bedelinin amortismanına tabi iktisadi bir kıymet olması nedeniyle yatırım indirimi konusuna girdiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, 19.maddenin 4.bendinde, “gayrimaddi haklardan” yatırım indirimi hesaplanamayacağı hükme bağlanmış, aynı bent içinde, “**mal ve hizmet üretim yeri** olarak kullanılmak üzere inşa edilen bina harcamaları için yatırım indirimi hesaplanabileceği belirtilmiştir.

Buna göre, yap işlet devret modeline veya hasılat kirası yöntemine göre kiralınmış bir arsa veya arazi üzerine **mal ve hizmet üretim yeri** olarak yeniden inşa edilen binaya ilişkin yatırım harcamaları ile mevcut binanın fonksiyonunu değiştiren yatırım harcamaları, bina inşaat gideri kabul edilerek yatırım indirimi istisnasından yararlandırılabilir.

Ancak, Maliye Bakanlığınca verilen muhtelif özelgelere, “özel maliyet bedeli olarak kiralanan bir gayrimenkul için yapılan harcamalar, her ne kadar amortisman yoluyla itfa edilse de, nitelikleri itibarıyla **bir iktisadi kıymet değildir**. Ayrıca, bir iktisadi kıymetin yatırım indirimine konu olabilmesi için satın almak veya imal edilmek yoluyla iktisap edilmesi gerekmektedir. Özel maliyet bedelleri harcamayı gerçekleştiren firma tarafından **iktisap edilmediğinden** ve söz konusu harcamalar **iktisadi kıymet niteliği arz etmediğinden** yatırım indiriminden yararlandırılmasının mümkün olmadığı” belirtilmiştir.⁵

Maliye Bakanlığı’nca verilen özelgelerdeki görüşün, özel maliyet bedelinin özelgedeki görüşün aksine **iktisadi kıymet olduğu, iktisap edilmediği** şeklindeki görüşün hukuki dayanağının bulunmadığı ve özel maliyet bedeli niteliğindeki tesislerin kiracı tarafından inşa edildiği, özel maliyet bedeli harcamalarının yatırım indiriminden yararlanamayacağı

⁵ Kazım ÇALIŞKAN, “Özel Maliyetlere Yatırım İndirimi Uygulanabilir mi?” Vergi Dünyası, Sayı: 274, s. 99-101

konusunda **ne Kanunda ne de ilgili genel tebliğde hüküm bulunmadığı**, gerekçeleriyle eleştiri konusu edilmiştir.⁶

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede özel maliyete konu gayrimenkullerin kira süresinin ne olacağı belli olmadığı ve Maliye Bakanlığınca da bu konuda bir yönlendirme yapılmadığı için uygulamada bir boşluk doğmuştur. Bu tartışmalar sürerken söz konusu boşluk 5228 sayılı Kanunla GVK'nun 19/4.maddesine "**ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri**"ne yatırım indirimi hesaplanmayacağı hükmü eklenmek suretiyle doldurulmuştur. Bu hükme göre ekonomik ömrü 5 yıldan daha uzun olan özel maliyet bedeli harcamaları için diğer koşullar uygunsa yatırım indirimi hesaplanabilecektir. Yapılan bu yeni düzenlemeye göre özel maliyete konu harcamanın yapılacak gayrimenkulün **kira süresinin** bir önemi yoktur. Önemli olan meydana getirilen yapının ekonomik ömrünün 5 yıldan daha uzun olmasıdır. Kiralama veya kullanım süresinin 5 yıldan daha az bir süreyi kapsamamasının yatırım indirimi uygulamasına bir etkisi yoktur. Ekonomik ömrün tespitinin nasıl ve kimin tarafından yapılacağı konusu açık olmamakla birlikte, ekonomik ömrün tespitinde amortisman süreleri konusundaki 333 no'lu VUK Genel Tebliğinde belirtilen **ekonomik ömürlerin** dikkate alınması gerekir. Örneğin, 4 yıllığına kiralanan bir arsa üzerine mal veya hizmet üretim yeri için inşa edilen **bina** nedeniyle yapılan özel maliyet bedeli yatırım indiriminden yararlanabilecektir. Keza, söz konusu genel tebliğde, binaların faydalı ömrü yapı malzemesine bağlı olarak 10 ila 50 yıl arasında değişmektedir. **Yap-işlet-devret modeli** çerçevesindeki yatırımlar özü itibariyle kiralama olmamakla birlikte mevzuatımızda bu konuda özel bir düzenleme bulunmadığı için özel maliyet bedeli çerçevesinde işleme tabi tutulmaktadır.

Öte yandan, 5228 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin yürürlük tarihi 31.07.2004 olmakla birlikte bu tarihten önce inşa edilen ve ekonomik ömrü 5 yıldan daha uzun olan özel maliyet bedeli harcamalarının yatırım indirimi istisnasından yararlandırılması gerektiği görüşündeyim. Keza, yapılan değişiklik yeni bir düzenlemeden ziyade ortaya çıkan tereddütü gidermeye yönelik bir değişikliktir.

⁶ Önder SEZGİ, Sakıp ŞEKER, "Özel Maliyetler Yatırım İndiriminden Yararlanabilir mi Tartışması" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275 (Temmuz 2004), s.45-49