

KİRALIK OTOMOBİL YATIRIMLARINA UYGULANAN DEVLET YARDIMLARI

Yrd. Doç. Dr. Ahmet Burçin YERELİ(*)

I- GİRİŞ :

Bacasız sanayi olarak kabul edilen turizm kesimi ülkemizin döviz gelirleri üzerinde önemli bir katkıya sahiptir. 1980 yılına kadar Türkiye'nin turistik yatak kapasitesi Rodos adasının yatak kapasitesinin altında kalmıştır. Ancak, 24 Ocak 1980 sonrası dönemi yönlendiren Ekonomik İstikrar Tedbirleri çerçevesinde döviz kazandırıcı faaliyetlerin desteklenmesine ağırlık verilmiş ve yatak kapasitemiz katlanarak artmıştır. Bu artışa paralel olarak ülkemizi ziyaret eden turist sayısı ve turizm gelirleri de artış göstermiştir.

Yirmibirinci yüzyılın Türkiye'si sadece gezip görme amacıyla gelinen bir ülke olmaktan çıkmış eğitim, sağlık, bilim, bavul ve kongre turizminin de gelişmesiyle beraber yılın oniki ayı turist kabul eden bir ülke haline gelmiştir. Turistik ziyaret amaçlarının farklılaşmasıyla birlikte turistlere sunulan hizmetlerin niteliğinde çeşitlilik ve kalitesinde artış sağlanması gereği ortaya çıkmıştır.

Turistlere sunulan hizmetlerden biri de kiralık otomobildir. Kiralık otomobil hizmeti veren işletmelerin sayısı son on yıl içinde artarken bu işletmelerin araç filolarında da kapasite artışı görülmüştür. Hangi amaçla seyahat ederlerse etsinler hem yerli hem de yabancı turistler kiralık otomobil talebinde bulunmaktadırlar. Sözkonusu talep yıl boyunca hafta sonları ve yıl içinde Nisan-Kasım ayları arasında yoğunlaşmaktadır.

Kiralık otomobil yatırımlarında en önemli sabit yatırım gideri kiraya verilecek araçlardır. Turizm literatüründe "Rent A Car" olarak adlandırılan kiralık

(*) Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

otomobil hizmetlerinde kullanılan araçlar sadece binek otomobillerinden ibaret değildir. Sözkonusu hizmetlerde ayrıca bisiklet, motosiklet, arazi tipi jeep, minibüs ve karavan gibi birbirinden farklı binek araçları kullanılabilmektedir.

Binek otomobilleri baz alacak olursak, ortalama bir aracın fabrika çıkış fiyatı 5.400.000.000.-TL. ve 1600 cc.'lik bir binek otomobil için ödenecek toplam vergi ve benzeri masraflar yaklaşık 2.900.000.000.-TL.'dir. Kasko da dahil edilince bir aracın toplam maliyeti en az 9.000.000.000.-TL. olmaktadır. Araç fiyatının yaklaşık %40'ını vergi ve sigorta giderleri oluşturmaktadır.

1998 yılının başına kadar yürürlükte olan teşvik rejimleri kiralık otomobil yatırımlarını destekleyici mahiyette olmuştur. Bu dönemlerde kiralık otomobil yatırımlarına; komple yeni yatırımlarda en az 100 araç veya tevsi yatırımlarda mevcut 50 araca ilave en az 50 araçlık yatırım yapılması koşuluyla; %100 yatırım indirimi, yatırımın yöresine göre KDV oranı ya da KDV+10 puan üzerinden KDV desteği, ihracat taahhüdünde bulunulması halinde vergi, resim, harç istisnası gibi teşvikler sağlanmıştır. Ayrıca, araç filosunun %50'sine kadar ithal araç getirilmesi olanağı tanınmış ve bu araçlar için gümrük vergisi ve toplu konut fonu istisnası ile ithalde alınan katma değer vergisinde erteleme gibi destekler uygulanmıştır.

25 Mart 1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 23/2/1998 tarih ve 98/10755 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu esasları Hakkında Karar)⁽¹⁾ ile eski kararlar ve tebliğler yürürlükten kaldırılmış ve yeni bir teşvik rejimi uygulamaya konulmuştur.

II- KİRALIK OTOMOBİL YATIRIMLARINDA TEŞVİK UYGULAMASI:

A-Hangi Yatırımcılar Kiralık Otomobil Yatırımları İçin Öngörülen Devlet Yardımlarından Yararlanabilir?

İlke olarak gerçek ve tüzel kişilerin tamamı devlet yardımlarından yararlanabilmektedir. Ancak, bazı devlet yardımlarından yararlanabilmek için belli koşulları taşımak gerekmektedir. Bu koşulları şu şekilde özetleyebiliriz.

98/1 Sayılı Tebliğ'in 4. maddesinin 3. fıkrasına göre faaliyet konusu biza-ti taşımacılık olan yatırımlar dışındaki yatırımlara ilişkin olarak binek araçları (arazi tipi dahil), uçak ve helikopter teşvik belgesine dahil edilmez. Bu hükme göre, tescilleri esnasında ana faaliyet konusu otomobil veya sair araçları kiraya vermek olanların dışındakiler ya da yatırım teşvik belgesini aldıktan sonra ken-

(1) Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Karar.

dilerine tanınan süre zarfında faaliyet konularına bu hususu dahil etmeyenler devlet yardımlarından yararlanamayacaktır.

Kiralık otomobil yatırım yapan girişimcilerin faydalanabileceği en önemli destek unsuru "Yatırım İndirimi" dir. Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 2. Maddesinin 1. Bendine göre indirimin uygulanacağı ticari ve zirai kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır. Otomobil kiraya vermek suretiyle elde edilen kazanç ticari bir işletme bünyesinde ve mutad bir faaliyete dayandığı için ticari kazançtır. Ticari kazanç elde eden ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ya kurumlar vergisine tâbi tüzel kişilikler ya da gelir vergisine tâbi birinci sınıf ticaret erbabı sayılan gerçek kişilerdir.

Hazine Müsteşarlığı, gelişmiş yörelerde yapılacak tevsi yatırımlar için, ilgili sanayi odasından yatırımcının en az iki yıldır aynı işyerinde ve aynı işkolunda faaliyette bulunduğuna dair bir belge istemektedir.

Bununla birlikte Hazine Müsteşarlığı; 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'a, 1918 Sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun'a, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na, 1615 Sayılı Gümrük Kanunu'na, 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'na, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na, 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na, 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'na, 4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'a, 4208 Sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'a, 90 Sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye ve 83/7506 Sayılı Özel Finans Kurumlarının Kurulması, Faaliyetleri ve Tasfiyelerine İlişkin Esas ve Usullere Dair Karar ile benzeri mali mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil eden fiillerde bulundukları mahkeme kararları ile tespit edilerek ilgili kurum ve kuruluşlarca durumları Müsteşarlığa bildirilen yatırımcılara yatırım teşvik belgesi vermeyebilmektedir.

Yatırımcılar, Yatırım Teşvik Belgesi almak için Hazine Müsteşarlığı'na başvuru yaparken yukarıda sayılan esaslara aykırı bir fiillerinin olmadığına veya olmayacağına dair bir taahhütte bulunmak durumundadırlar. Hazırlanacak taahhütname için önce: eğer başvuruyu yapacak olan işletme limited şirket ise ortaklar kurulu kararı; anonim şirket ise yönetim kurulu kararı alınacak ve bu karar "Karar Defteri" ne işlenecektir. Karar defterindeki kararın noterce onaylı bir örneği ve imza sirküleri ile birlikte aşağıda örneği görülen taahhütname başvuru dosyasına eklenecektir. Burada unutulmaması gereken önemli bir nokta: Damga Vergisi Kanunu'na göre taahhütnameye damga pulu yapıştırılması hususudur.⁽²⁾

(2) 2000 Yılı itibarıyla taahhütnamelere 1.230.000.-TL tutarında damga pulu yapıştırılmaktadır.

TAAHHÜTNAME**- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI'NA -**

23.02.1998 tarihli ve 98/10755 sayılı Kararın 10 uncu maddesi ile 99/1 sayılı Tebliğin 19'uncu maddesinde belirtilen esaslara aykırı bir fiilden dolayı şirketimiz hakkında herhangi bir mahkeme kararının bulunmadığını, adımıza düzenlenecek Yatırım Teşvik Belgesi ile ilgili her türlü yükümlülük sona erinceye kadar da aksinin tespit edilmesi halinde belge kapsamında yararlandırılan bütün destekleri defaten geri ödeyeceğimizi beyan ve taahhüt ederiz.

Buna göre: haklarında mali mevzuata aykırılık dolayısıyla kesinleşmiş mahkeme kararı bulunmayan ve bilanço esasına göre defter tutan, ticari kazanç sahibi gerçek ve tüzel kişiler, ana faaliyet konuları içinde yer alması koşuluyla komple yeni kiralık otomobil yatırımı; gelişmiş yörelerde ise yukarıdaki koşullara ek olarak en az iki yıldan beri aynı işkolunda faaliyette bulunduklarını belgelendirenler tevsî kiralık otomobil yatırımı yaparken devlet yardımlarından yararlanabilirler.

B- Hangi Kiralık Otomobil Yatırımları Devlet Yardımlarından Yararlanabilmektedir?

98/10755 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın "Yetki ve Uygulama Esasları" başlıklı 18. maddesinde Hazine Müsteşarlığı'na oldukça geniş kapsamlı bir yetki devri yapılmıştır. Ayrıca, sözkonusu Karar'ın 2. maddesinde sayılan destek unsurlarının ne şekilde uygulanacağını Hazine Müsteşarlığı'nca belirleceği hüküm altına alınmıştır. Hazine Müsteşarlığı'nın kendisine verilen yetkiye dayalı olarak 25/3/1998 tarihinden itibaren yürürlüğe koyduğu 98/1 Sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" 6/5/1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Halen yürürlükte olan bu Tebliğ'in belli hükümleri yürürlükten kaldırılmış ya da büyük ölçüde değiştirilmiştir.

Bu Tebliğ'in değişik 3. maddesine göre; sabit yatırım tutarı kalkınmada öncelikli yörelerde 50 milyar ve gelişmiş ve normal yörelerde ise 100 milyar TL'den az olmayacak şekilde gerçekleştirilecek yatırımlar için yatırım teşvik belgesi düzenlenebilmektedir. Bu ölçüye asgari sabit yatırım tutarı ölçüsü diyebiliriz.

Yine sözkonusu Tebliğ'in değişik 28. maddesinin 3. fıkrasına göre "Katma değer vergisi istisnasından yararlanmamak ve komple yeni yatırımlarda en az 100 araç, tevsî yatırımlarda ise en az 50 araçtan oluşmak kaydıyla (asgari %50'sinin yerli olması şartı ile) kiralık otomobil yatırımlarına teşvik belgesi düzenlenebilir." Bu ölçüye ise asgari yatırım kapasitesi ölçüsü diyebiliriz. Tevsî

yatırımlarda öngörülen azami kapasite artışı %100 olduğu için en az 50 araçlık tevsî yatırım yapabilecek bir yatırımcının, yine en az 50 aracı olmak zorundadır.

Buna göre: komple yeni yatırımlarda en az 100 araç kapasiteli olanlar; tevsî yatırımlarda ise mevcut en az 50 aracı ve fazlası olanlar yine en az ilave 50 araç kapasiteli olmak üzere yatırım teşvik belgesine bağlanabilmektedir.

C- Hangi Yörelerdeki Kiralık Otomobil Yatırımları Devlet Yardımlarından Yararlanabilmektedir?

98/10755 Sayılı Karar'ın 5. maddesine göre normal yöreler⁽³⁾ ile kalkınmada öncelikli yörelerdeki⁽⁴⁾ yatırımlar doğrudan devlet yardımlarından yararlanmaktadır. Gelişmiş yörelerde⁽⁵⁾ devlet yardımlarından yararlanacak olan yatırımlar ise tek tek sayılmıştır. Sayılan bu yatırımlar arasında turizm ve diğer hizmet yatırımları ile her türlü tevsî yatırımlar da yer almaktadır. Dolayısıyla hem gelişmiş yörelerde, hem normal yörelerde ve hem de kalkınmada öncelikli yörelerde gerçekleştirilecek olan gerek komple yeni yatırım ve gerekse tevsî ve modernizasyon yatırımı türündeki kiralık otomobil yatırımları devlet yardımlarından yararlanabileceklerdir.

Kiralık otomobil yatırımları müteharrik karakterli yani hareketli yatırımlardır. Dolayısıyla, yatırımın merkezi olarak gösterilen yer ile faaliyetlerin yoğunlaştığı yer birbirinden farklı olabilir. Ancak, yararlanılacak devlet yardımları açısından konuya bakıldığında kiralık otomobil yatırımları açısından yöreden kaynaklanan her hangi bir ayırım mevcut değildir.

D- Kiralık Otomobil Yatırımlarına Devletçe Sağlanan Destekler Nelerdir?

98/10755 Sayılı Karar ile 25/3/1998'den itibaren kiralık otomobil yatırımlarına sağlanan devlet yardımları önemli ölçüde azalmıştır. Ayrıca, 4369 Sayılı Kanun ile getirilen katma değer vergisi istisnasının kapsamına dahil edilmeyen kiralık otomobil yatırımları ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almakta iken 1.1.1999'dan itibaren yine 4369 Sayılı Kanun ile kaldırılan turizm hasılatı istisnası uygulaması bu kesime sağlanan vergisel teşvikleri büyük ölçüde azaltmıştır.

(3) Gelişmiş yöreler ve kalkınmada öncelikli yöreler dışında kalan iller.

(4) Adıyaman, Ağrı, Aksaray, Amasya, Ardahan, Artvin, Bartın, Batman, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri), Çankırı, Çorum, Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Hakkâri, Iğdır, Kahramanmaraş, Karabük, Karaman, Kars, Kastamonu, Kırıkkale, Kırşehir, Kilis, Malatya, Mardin, Muş, Nevşehir, Niğde, Ordu, Osmaniye, Rize, Samsun, Siirt, Sinop, Sivas, Şanlıurfa, Şırnak, Tokat, Trabzon, Tunceli, Van, Yozgat, Zonguldak.

(5) İstanbul ve Kocaeli il sınırları ile Ankara, İzmir, Bursa, Adana ve Antalya Büyükşehir belediye sınırları dahilî.

Bir prim niteliğinde olan ve yerli otomobil alımlarında uygulanmakta olan katma değer vergisi desteği de 25/3/1998'den itibaren kiralık otomobil yatırımları ve 1/8/1998'den itibaren tüm yatırımlar için uygulamadan kaldırılmış olup şu an için uygulamada kalan en önemli destek unsuru yatırım indirimi ile vergi, resim, harç istisnasıdır.

1. Yatırım İndirimi

Hazine Müsteşarlığı'ndan yatırım teşvik belgesi almış olmak koşuluyla dar mükellefiyeti haiz olanlar dahil olmak üzere; adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler, kurumlar vergisi mükellefleri ile kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişilerden kiralık otomobil yatırımı yapanlar, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan harcamalarını vergi matrahından indirebilirler. Hazine Müsteşarlığı'na başvuru tarihi itibarıyla yatırım indiriminden yararlanma süresi başlamaktadır. Yıl içinde yapılan harcamalar indirim konusu yapılabileceği gibi, müteakip vergilendirme döneminde yapılması öngörülen yatırım harcamaları da (henüz yapılmadan) indirim konusu yapılabilmektedir.

Kiralık otomobil yatırımları için uygulanmakta olan yatırım indirimi oranı %100'dür. Kiralık otomobil yatırımlarında yatırım indirimine tabi yatırım harcamalarının en önemli kalemini kiraya verilecek araçlar oluşturur. 50 araçlık tevsi bir yatırımda ortalama bir aracın 9 milyar TL. olduğu düşünülürse toplam yatırım 450 milyar TL. olacaktır. Bunun maliyet bedeli, vergiler düşüldükten sonra yaklaşık 320 milyar TL. olacak ve bu değer üzerinden aktifleştirilen araçların amortisman gideri yazılırken ayrıca aynı tutar matrahtan yatırım indirimi olarak düşülecektir.

Üzerinden amortisman ayrılan maliyet bedeli bir sonraki yıl nasıl yeniden değerlendiriliyor ise, indirilemeyen yatırım indirimi tutarı da bir sonraki yıl yeniden değerlendirilecektir.

Bu haliyle yatırım indirimi son derece cazip bir vergisel kolaylıktır. Yatırım yapan işletmenin ilk birkaç yıl zarar edebileceği de düşünüldüğünde, bir sonraki yıllara yeniden değerlendirilerek ve gittikçe artarak aktarılan yatırım indirimi dolayısıyla yatırımcılar, uzunca bir dönem gelir veya kurumlar vergisi yönünden, önemli bir vergi avantajı elde edebilmektedirler. Ancak, araçlar üzerindeki vergi yükü fazla olduğu için yatırım indiriminden yararlanabilecek harcamalar neredeyse yarı yarıya düşmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin 6-b/ii bendine göre; Kurumlar Vergisi Kanunun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç, yatırım indirimi istisnasın-

dan yararlanan kazançlar dahil olmak üzere, dağıtılsın dağıtılmasın, kurumlar vergisine tabi kurumların, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından %15 stopaj yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, yatırım indirimi nedeniyle %30 oranındaki kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç, %15 oranındaki gelir vergisi stopajı ile vergilendirilmektedir.

2. Vergi, Resim, Harç İstisnası

3/12/1988 tarih ve 3505 Sayılı Kanun'un geçici 2. maddesine göre yatırımcının, yatırımın tamamlanmasını müteakip 2 yıl içinde 10.000.-\$ tutarında bir ihracat yapacağına dair taahhütte bulunması kaydıyla;

- Şirket kuruluşu,

- Yatırımın termin süresi içinde kalınmak kaydıyla teşvik belgesinde öngörülen öz kaynak tutarını geçmemek üzere sermaye tezyidi,

- Teşvik belgesinde öngörülen yabancı kaynak tutarını geçmemek üzere bir yıl ve daha uzun vadeli olarak yurtiçinden ya da dışından sağlanacak yatırım kredileri,

- Teşvik belgeli yatırıma ilişkin gayrimenkul ve gayrimenkule müteferri aynı hakların aynı sermaye olarak konulması halinde bunların şirket adına tapuya tescil işlemleri ve bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenecek kağıtlar 488 Sayılı Kanun'a göre damga vergisinden ve 492 Sayılı Kanun'a göre harçlardan istisna edilmiştir.

Yatırımcılar, mali suçlarla ilgili taahhütte bulunurken düzenledikleri belgeleri ihracat taahhüdünde bulunurken de düzenlemek durumundadırlar. Hazine Müsteşarlığı'na yapılacak olan ihracat taahhüdü aşağıdaki gibidir:

T A A H H Ü T N A M E

- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI'NA-

Temin edilecek Orta ve Uzun Vadeli yatırım kredisine 3.12.1988 tarih ve 3505 Sayılı Kanun hükümlerine göre Vergi, Resim, Harç İstisnası uygulanması için Müsteşarlıkça yatırımla ilgili olarak öngörülecek taahhüdümüzü yerine getireceğimizi, taahhüdün belirtilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde alınan kredilerin projede öngörülen yatırımda kullanılmaması ve taahhüdün yerine getirilmemesi hallerinde normal, orta ve uzun vadeli kredilere uygulanan faiz, komisyon ve sair masraflar toplamı üzerinden hesaplanacak banka ve sigorta muameleleri vergisi, diğer vergi ve harçlar ile istisnadan yararlanan diğer harçları hiçbir kovuşturmayla lüzum kalmaksızın 6183 Sayılı

Kanun uyarınca gecikme faizi ile birlikte ödeyeceğimizi beyan ve taahhüt ederiz.

İhracat taahhüdü; dahilde işleme rejimi, hariçte işleme rejimi, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler çerçevesinde düzenlenen vergi, resim, harç istisnası belgelerinin taahhüt hesaplarının kapatıldığını gösterir ilgili merciden alınacak yazı ile kapatılabileceği gibi, bu belgelerin ibraz edilememesi halinde yabancı uyruklu kişilere verilen hizmet karşılığı kesilen faturaların kesildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kur değeri dikkate alınarak hesaplanan döviz tutarı üzerinden kapatılabilir.

E- Kiralık Otomobil Yatırımlarında Finansal Kiralama

Yatırım teşvik belgesi konusu menkul ve gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yolu ile temini mümkündür. Kiralayan ile yatırımcı (kiracı) tarafından Hazine Müsteşarlığı'na 10/06/1985 tarih ve 3226 Sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde düzenlenmiş bir sözleşme örneği ve kiralama işlemine konu malların listesi ile birlikte başvuruda bulunulur ve yatırım teşvik belgesi alınır.

Finansal kiralama konusu makine ve teçhizat kira bedellerinin yatırımcı tarafından ödenememesi halinde, sözkonusu makine ve teçhizatın kiralayan şirketçe teşvik belgeli diğer yatırımcılara kiralanması halinde teşvik belgelerinde gerekli değişiklikler yapılabilir.

Finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımlarda yatırım indiriminden yararlanma hakkı, yatırım teşvik belgesi almış olan finansal kiralama şirketine aittir.

III- Kiralık Otomobil Yatırımlarına Sağlanan Devlet Yardımları İle İlgili Sorunlar ve Öneriler

Kiralık otomobil yatırımlarına sağlanan devlet yardımlarının genel hatları itibariyle ortaya konulmasının ardından bu yardımların aksayan yönleri, teşvik sistemimizde yer almakla beraber kiralık otomobil yatırımları için uygulanmayan yardımlar ve bu konularda yapılabilecek olanları şu şekilde sıralayabiliriz:

A - Asgari Yatırım Kapasitesi Ölçüsü

Devlet yardımlarından yararlanmanın önkoşulları arasında yer alan asgari sabit yatırım tutarı ile asgari yatırım kapasitesi ölçüsü arasında, kiralık otomobil yatırımları açısından önemli bir uçurum vardır. Bunu basit bir örnekle şu

şekilde açıklayabiliriz: Komple yeni yatırım şeklindeki kiralık otomobil yatırımları asgari 100 birim olmak zorundadır. Çalışmanın başında belirttiği üzere, ortalama bir araç 9 milyar TL.'na mal olmaktadır. Bu durumda yeni işe başlayan bir yatırımcının devlet yardımlarından yararlanabilmesi için asgari 900 milyar TL. tutarında bir sabit yatırım yapması gerekecektir.

Asgari sabit yatırım tutarı ölçüsü kalkınmada öncelikli yörelerde 50 milyar TL. ve diğer yörelerde 100 milyar TL. olarak belirlenmiş iken finansal kiralama şirketlerinin yapacağı yatırımlarda bu rakamların %25'i alınmaktadır. Kiralık otomobil yatırımı yapan mükellefler, bu tür yatırımları daha çok finansal kiralama yoluyla gerçekleştirmektedirler. Dolayısıyla, hadler kalkınmada öncelikli yörelerde 12.5 milyar; gelişmiş ve normal yörelerde ise 25 milyar TL.'na inmektedir. Oysa, mevzuatın asgari sabit yatırım tutarı ölçüsü nedeniyle, kiralık otomobil yatırımlarında tevsî bir yatırım en az 450 milyar TL.; komple yeni bir yatırım ise en az 900 milyar TL.'na ulaşmaktadır. Teşvik tedbirlerinin genelliği açısından düşünüldüğünde, mevzuatın bu yönü yatırımcılar arasındaki fırsat eşitliğini kiralık otomobil yatırımcıları aleyhine bozmakta ve kiralık otomobil yatırımı yapan mükelleflerin devlet yardımlarından yararlanmasını en baştan güçleştirmektedir.

Asgari yatırım kapasitesi ölçüsü ile ilgili diğer bir sorun da tevsî yatırımlarda ortaya çıkmaktadır. Tevsî yatırımlarda en az 50 araçlık alt sınır mevcuttur. Burada, işe başlayıp birkaç araç satın alan bir işletmenin Hazine Müsteşarlığı'na en az 50 araç için başvurabileceği mümkün imiş gibi anlaşıyorsa da, Hazine Müsteşarlığı tevsî yatırımların üst sınırını %100 olarak belirlemiştir. Bu genel hüküm ile kiralık otomobil yatırımlarına getirilen tevsî yatırımlara ait asgari 50 araçlık alt sınır bir arada düşünüldüğünde şöyle bir sonuca varmak mümkündür: Tevsî yatırım yapacak olan bir kiralık otomobil yatırımcısının mevcut kapasitesi en az 50 birim olmalıdır ki, 50 birimlik tevsî yatırım koşulu nu sağlayabilsin...

Kiralık otomobil yatırımları en az 100 birim olacak şekilde yönlendirilmeye çalışılmış gibi düşünülebilir. Ancak, bu düşünce yanlıştır. Çünkü 45 aracı olan bir işletmenin, kapasitesinin %100'ünü aştığı için, tevsî 55 araç alma şansı yoktur. Mevcut kapasitesinin %100'ü olan 45 aracı alma şansı da, 50 aracın altında tevsî yatırım yapamayacağı için, yoktur. Bu durumda kiralık otomobil yatırımcısı için iki seçenek kalmaktadır: Ya komple yeni yatırım yapacak ve 100 araçlık yatırım teşvik belgesi alacak, ya da devlet yardımlarından yararlanmadan kendi çabasıyla yatırımını tamamlayacaktır. Bir diğer alternatif hiç yatırım yapmayacaktır ki biz bunu ülke ekonomisinin kalkınması açısından son derece ciddi bir sıkıntı olarak görüyoruz. Yeni istihdam alanlarının açılması ve yurtiçi ticaret hacminin geliştirilmesi, mal ve hizmet arzının artırılmasına yöne-

lik öneriler geliştirmek yerine, mükelleflere yatırım yapmamayı önermek son derece yersiz olacaktır.

Kiralık otomobil yatırımlarında, daha teşvik edici olması itibariyle, asgari yatırım kapasitesi açısından şu düzenlemeler yapılabilir:

- Genel hüküm olan asgari sabit yatırım tutarı ile orantılı olmak üzere asgari yatırım kapasitesi 20'ye çekilebilir. Bu kapasitede bile yapılacak asgari sabit yatırım 200 milyar TL. düzeyinde olacaktır. Kiralık otomobil yatırımlarında, ortalama bir işletmenin en az 20 aracının olması gerektiği genel bir kanıdır.

- Tevsi yatırımlar için alt sınır mevcut 10 birime ilave en az 10 birim olabilir. Böylece genel koşul olan asgari sabit yatırım tutarı (100 milyar TL.) ile özel koşul olan asgari sabit yatırım ölçüsü (10 araç için 100 milyar TL. olacaktır) arasında yatırımcılar arasındaki eşitliği bozmadan bir bağlantı kurulabilir.

B- Yatırımın Yapılacağı Yer

Müteharrik (hareketli) karakterli yatırımlarda yatırımın merkezi ile faaliyetlerinin yoğunlaştığı yer aynı olmayabilmektedir. Yatırımın merkezi kalkınmada öncelikli yöre gösterilerek gelişmiş yörelerde faaliyette bulunmak mümkündür. Örneğin, yatırımın yeri Aksaray gösterilerek Konya'da; Kırkkale gösterilerek Ankara'da; Bartın gösterilerek İstanbul'da faaliyetler yürütülebilir.

1998 öncesi rejimde uygulanan katma değer vergisi desteği normal ve gelişmiş yörelerdeki yatırımlar için KDV oranı kadar, kalkınmada öncelikli yörelerde ise KDV+10 puan üzerinden hesaplanmakta idi. Söz konusu 10 puanlık fark özellikle müteharrik karakterli yatırım yapanları, yatırımın yeri olarak kalkınmada öncelikli yöreleri gösterecek şekilde yatırım teşvik belgesi almaya yöneltmiştir.

1998 yılından itibaren katma değer vergisi desteği kiralık otomobil yatırımları için uygulamadan kaldırılmış; yıl ortasında ise uygulanmaya başlayan katma değer vergisi istisnası kapsamına bu yatırımlar dahil edilmemiştir. Ancak, 4325 Sayılı Kanun ile olağanüstü hal bölgesi kapsamındaki iller ile kalkınmada öncelikli yörelere bir takım avantajlar getirilmiştir. Bu bağlamda, yatırımın yeri söz konusu illerde gösterilmek suretiyle diğer yörelerde faaliyette bulunacak şekilde müteharrik karakterli yatırım yapabilmenin önü açılmıştır. Fakat, kiralık otomobil yatırımlarına uygulanan devlet yardımları daraltıldığı için bu tür suistimallerin de önü kapanmıştır.

Daha önce verilen yatırım teşvik belgeleri ile ilgili olarak, Hazine Müsteşarlığı ve Maliye Bakanlığı daha sıkı bir denetim uygulayarak bu sorunun üstesinden gelebileceklerdir.

C - Yatırım İndirimi

Kiralık otomobil yatırımı yapan mükellefler, araçlar üzerindeki %40'a varan vergi yükü nedeniyle satın aldıkları araçlara ödedikleri bedelin ancak %60'ı üzerinden yatırım indirimi uygulayabilmektedirler. Yatırım indirimine konu olan harcamaların düşüklüğü bu vergisel kolaylığın cazibesini azaltmaktadır.

Yatırım maliyetinin, asgari yatırım kapasitesi ölçüsü nedeniyle, yüksek olması yatırımcıları finansal kiralama yoluyla yatırım yapmaya yöneltmektedir. Finansal kiralama işlemlerinde araçlar mülkiyeti muhafaza kaydıyla satıldığı için ve mevzuat gereği finansal kiralama şirketi de yatırım teşvik belgesi aldığı için yatırım indiriminden yatırımcının yararlanması söz konusu olmamaktadır.

Mali mevzuatın subjektif amaç taşıyan düzenlemelerle bozulmaması için ne yatırım indirimi müessesesinde ne de finansal kiralama mevzuatında kiralık otomobil yatırımcılarına özel bir düzenleme yapılması doğru olmayacaktır. Ancak, araçlar üzerindeki vergi yükü hafifletilirse ki bu katma değer vergisi ve ek diğer vergilerin yükünün düşürülmesi ile mümkündür, yatırım indirimi daha cazip hale gelecektir.

Yatırım indirimi ile ilgili diğer bir sorun ise, istisna edilen tutar üzerinden ayrıca gelir vergisi stopajı yapılmasıdır. %30 oranındaki kurumlar vergisi yükünden kurtulan yatırımcı, %15 oranında gelir vergisi stopajı yaparak aslında ödemesi gereken kurumlar vergisinin yarısını ödemektedir. Ayrıca, eğer gelir vergisi stopajı uygulamamış olsa üç eşit taksitte ödeyeceği kurumlar vergisi yerine, stopaj uygulaması sonucunda hesapladığı gelir vergisini Mayıs ayının 20. gününde peşin olarak ödemek zorunda kalmaktadır.

Bu uygulamaya şöyle bir örnek verebiliriz: 100 milyar TL. tutarında yatırım indirimi istisnasından yararlanan bir mükellef matrahtan indirdiği bu tutar dolayısıyla 100 milyar TL.'na isabet eden %30 kurumlar vergisini, yani 30 milyar TL.'nı ödemeyecektir. Ancak indirim konusu yapılan 100 milyar TL. Gelir Vergisi Kanunu uygulaması açısından gelir vergisi stopaj matrahıdır ve bunun üzerinden %15 gelir vergisi hesaplanacaktır. Böylece mükellef, Nisan, Temmuz, Ekim aylarında 10'ar milyardan 30 milyar TL. daha az vergi ödediğini düşünürken; Mayıs ayında 15 milyar TL. gelir vergisi stopajı ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu uygulama teşvik sisteminin mantığına aykırıdır. Bu gibi ek mükellefiyetler getirilerek devlet yardımlarının teşvik ediciliğinin azaltılmamasına gayret edilmelidir.

D- Vergi, Resim, Harç İstisnası

Benzeri bir ek mükellefiyet uygulaması da vergi, resim, harç istisnasında söz konusudur. Vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmak isteyen yatırımcı, yatırımın tamamlanmasını müteakip iki yıl içinde 10.000.-\$ tutarında ihracat yapmak zorundadır. Bugün için 10.000.-\$'lık bir ihracatın ne ülke ekonomimize ne de yatırımcıya bir katkısı olacaktır. Zaten, bu taahhüdün yerine getirilmesi için yatırımcılara pek çok kolaylık sağlanmıştır. Dolayısıyla, bu tür bir ek koşul ile vergi, resim, harç istisnasından yatırımcıların yararlandırılması yerine, mevzuatın daha da basitleşeceği düşüncesiyle, ihracat taahhüdü koşulunun kaldırılması yerinde olacaktır.

E- Katma Değer Vergisi İstisnası

Yatırım malları için ödenen katma değer vergisini; yurtdışından satın alınanlar için hesaplanan dahilde ödenen katma değer vergisi ve yurtdışından getirilenler için hesaplanan ithalde ödenen katma değer vergisi olarak ikiye ayırabiliriz. Mevcut teşvik rejimine kadar, dahilde ödenen katma değer vergisi yükünü azaltmak için katma değer vergisi desteği ve ithalde ödenen katma değer vergisi yükünü azaltmak için katma değer vergisi ertelemesi şeklinde iki tür yatırım teşviği geliştirilmiş idi.

98/10755 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın yürürlüğe girdiği 25/03/1998 tarihine kadar yerli olarak üretilen binek otomobillerin katma değer vergisi desteğinden yararlanması kabul ediliyordu. Dolayısıyla, bu tarihe kadar verilen kiralık otomobil yatırımlarına ait yatırım teşvik belgelerinde, kalkınmada öncelikli yörelerde gerçekleştirilen yatırımlar için KDV+10 puan ve diğer yörelerdeki için KDV oranı kadar katma değer vergisi desteği öngörülmüştür.

Yine aynı döneme ilişkin olarak, teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisi, fiilen indirimin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenmekte, erteleme kapsamına girecek mallar Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenmekte idi. Bu uygulama 4369 Sayılı Kanun'un ilgili hükmü gereği 01/08/1998 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

4369 Sayılı Kanun'un 59. maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine eklenen- d- bendi ile yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurtiçi teslimleri ile ithalinde 01/08/1998 tarihinden itibaren katma değer vergisi desteği uygulanmamaktadır.

-1- Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır. 69 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı bu tanıma esas olarak taşıt araçlarını makine ve teçhizat kapsamından çıkartmıştır. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro I ve Euro II normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç) gibi taşıt araçları katma değer vergisi istisnasından faydalanamamaktadırlar.

Ancak, yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off-road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigrifik kamyonlar, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerleri ile ambulansların teslim ve ithalinde katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır.

Hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin -a- bendindeki koşulların varlığı halinde bu araçların teslim ve ithalinde katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır.

Tüm bu uygulamalar göz önüne alındığında binek otomobillerin kiralık otomobil yatırımları açısından makine ve teçhizat olarak kabul edilmeyişinin mantığını anlamak mümkün değildir. 29/07/1998 tarihinde yayımlanan 4369 Sayılı Kanun'un hemen ardından Maliye Bakanlığı'nca 14/08/1998'de yayımlanan 69 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin hazırlanmasında acele edilmiştir. Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı Teşvik Uygulama Genel Müdürlüğü'nün müştereken devlet yardımlarının uygulanmasına yönelik hususları belirlemesi gerekirken, bu iki kurum arasında yaşanan yetki kargaşası belli bir yatırımcı kitlesinin göz ardı edilmesine yol açmıştır.

-1- Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esas alınarak yapılan makine ve teçhizat tanımı sadece imalat sanayiinde gerçekleştirilecek yatırımlara uymaktadır. Oysa, öncelikle teşvik edilmesi öngörülen ve özel önem taşıyan sektör konuları içinde hizmetler kesimi ağırlıklı bir yere sahiptir. Örneğin, bir okul yatırımında masa, sıra, tahta ile mefruşat önemli bir yatırım harcaması olarak ön plana çıkmaktadır. Ya da bir kiralık otomobil yatırımında yatırım harcamalarındaki ağırlık hizmetin karşılanacağı binek otomobillerde olmaktadır. Ancak, tüm bu sabit yatırım harcamaları, makine-teçhizat tanımının çok dar tutulması nedeniyle devlet yardımları kapsamına girmemektedir.

Katma değer vergisi istisnasının kapsamı, hizmet yatırımları da göz önünde bulundurularak yeniden belirlenmelidir. Bu konuda, özellikle, Hazine

Müsteşarlığı ve Maliye Bakanlığı ortak hareket etmeli, gerekirse yatırım türüne göre istisnanın hangi mal ve hizmetlere uygulanabileceğini belirleme yetkisi Hazine Müsteşarlığı'na bırakılmalıdır.

F- Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat (hammadde, ara malı ve işletme malzemeleri hariç) ithalatı, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken gümrük vergisi ve toplu konut fonundan istisnadır. Ancak; binek araçları, otobüs ve motorbot dahil yatlar bu istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

Görüldüğü üzere bu yardım kalemi de kiralık otomobil hizmeti sunanların faydalanmadığı yardımlardan biridir. Yerli sanayiye koruma gayesiyle uygulanan gümrük vergisi ile sair tarife dışı engeller, aslında piyasa ekonomisinin önündeki en ciddi engellerdir. Yerli sanayiye daha dinamik bir yapı kazandırabilmenin yolu ise bu engellerin kaldırılmasına bağlıdır.

IV- SONUÇ :

Mevzuatta yer almakla birlikte, kiralık otomobil yatırımlarının devlet yardımlarından yararlandırılmasının pek kolay olmadığını söyleyebiliriz. Bu tür yatırımların küçük ve orta ölçekli işletmelerden çok büyük işletmeler tarafından yapılması halinde devlet yardımlarından yararlanması öngörülmüştür. Ancak, teşvik mevzuatımızda yer alan desteklerin pek çoğunun kiralık otomobil yatırımları için uygulanmadığı da bir gerçektir. Burada üzerinde tartışılması gereken kiralık otomobil yatırımlarının devlet yardımlarından yararlandırılmasından çok, bu tür yardımlara gerek olup olmadığıdır.

Devletin haksız rekabete yol açmasının ve eşitlik ilkesini hiçe saymasının en güzel örneği devlet yardımlarında görülmektedir. Teşvik politikalarının esası kayırmacılığa dayanır. Geri kaldığına inanılan bazı kesimlerin desteklenmesi amacıyla uygulanan teşvik politikaları çoğu zaman bazı kesimlerin göz ardı edilerek haksız rekabete sürüklenmelerine neden olmaktadır. Son yıllarda, hizmet kesimi öncelikli teşvik politikaları uygulanmaya çalışılırken, teşvik tedbirlerinin sınai ağırlıklı olması ilginç bir çelişki olarak ortaya çıkmıştır.

Vergi yükünün adil dağılımını maliye politikasının sosyal amacı olarak gören 1982 Anayasası, adeta hükümete gelir dağılımını vergi politikalarıyla düzenleme görevi vermiştir. Oysa, vergisel teşvikler bu dağılımı düzenleme ideali ile yürürlüğe konulurken, sonuçları tam tersine gelir dağılımını bozucu yönde olabilmektedir.

Parasal destekler ile vergisel teşvikler her ne kadar yatırımları daha cazip kılar gibi görünse de, piyasa ekonomisinin müşevviklerinden ziyade siyasi otoriteye yakın çevreleri harekete geçirmektedir. Hal böyle olunca, kâr maksimizasyonu gayesiyle piyasadaki talebe uygun üretim yapacak piyasa güçleri yerine, rant peşindeki güçler, üstelik haksız rekabete yol açılarak, desteklenebilmektedir.

Tüm bu görüşlerin ışığında teşvik sistemimiz, kısa dönemde özellikle kesimler arasındaki dengeleri bozmadan ve herkesin eşit olarak faydalanabileceği devlet yardımları uygulanarak; uzun dönemde ise piyasa ekonomisinin mantığına ters düşen tüm destek uygulamaları en aza indirilerek ve yine eşitlik ilkesini zedelemeyen tüm kesimlerin eşit koşullarda yararlanabileceği bir yapıya kavuşturulmalıdır.