

YATIRIM İNDİRİMİNDE İKTİSADİ BÜTÜNLÜK

YATIRIM İNDİRİMİNDE İKTİSADİ BÜTÜNLÜK

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.
Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2006, Sayı:26

1- GİRİŞ

Yatırım indirimi istisnası 4842 [1] sayılı Kanunla GVK Madde 19'da yeniden düzenleninceye kadar, vergi mevzuatımızda amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) açısından **iktisadi ve teknik bütünlük** sadece **VUK Madde 313'ün 3. fıkrasında** yer alan "Değeri 480 YTL'yi (2005 için) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilirler. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır." ve **VUK Madde 320/1**'de yer alan "İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veyaz azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir." hükümleri ile gündeme gelmekteydi.

Mevzuatımızda ve literatürde ağırlıklı olarak **iktisadi ve teknik bütünlük** ATİK'ler açısından **amortisman mevzuu başlığı** altında incelenmekteydi. Ancak, ATİK'lerde **iktisadi ve teknik bütünlük artık yatırım indirimi istisnası açısından da önemli bir yer tutmaktadır**. GVK Madde 19'da yer alan (2005 yılı için) 10.000 YTL hadlik sınırdaki söz konusu **ATİK'lerde iktisadi ve teknik bakımdan bütünlükte sorgulanacaktır**. Aralarında iktisadi ve teknik bütünlük bulunan ATİK'ler ayrı ayrı 10.000 YTL'nin altında bir maliyet bedeline sahip olsalar da, topluca değerlendirildiklerinde bu haddin üzerinde bir maliyet bedeline ulaşıyorsa ve GVK Madde 19'da ve bu maddeye ilişkin olarak yayınlanan ve yatırım indirimi istisnasının uygulanması açısından Mali İdarenin görüşlerini açıklayan 22 [2] ve 32 [3] sıra numaralı GVK Sirküplerinde açıklanan esaslara uygunlarsa söz konusu ATİK'lerin maliyet bedelleri yatırım indirimi istisnasına konu edilebilecektir.

Çalışmamızda ATİK'ler açısından **iktisadi ve teknik bütünlük** kavramı yatırım indirimi açısından ele alınmaya çalışılacak, **özellikle iktisadi bütünlük kavramı üzerinde durulacaktır**. Çünkü, **teknik bütünlük** zaten somut bir olay olup, yoruma ihtiyaç göstermeyen bir konudur.

Özellikle detayda ise incelemelerimizde karşılaştığımız otel işletmeleri açısından ayrı bir önem arz ettiğini düşündüğümüz iktisadi bütünlük kavramı işlenecektir.

2- İKTİSADİ VE TEKNİK BÜTÜNLÜK KAVRAMI

VUK madde 313 ve madde 320'de "iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil eden değerler" kavramı kullanılmasına rağmen bu kavramın tanımı yapılmamıştır.

Kavram Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu tarafından; "bir işletmede belli bir fonksiyon etrafından birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir safhada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu bir birini tamamlayarak yerine getiren amortisman tabi değerler topluluğu olarak tanımlanmıştır." [4] Kararda ayrıca, ticari örf ve teamüle göre birlikte alınıp satılması mutad olan ve **teknik niteliği bulunmayan** ve belli bir hizmetin yapılmasına topluca katılan değerlerin de iktisadi bütün olarak ele alınması gerektiği belirtilmiştir. [5] Komisyon kararının bu sonuca cümlesinden de görüleceği üzere bir **ATİK'de iktisadi ve teknik bütünlük kavramı bir arada olabileceği gibi iktisadi bütünlük ve teknik bütünlük ilişkisi ayrı ayrı da bulunabilir. Teknik bütünlük olmadığı halde iktisadi bütünlükte olabilir**. Bu konuya bir örnek vermek gerekirse; ofis mobilyaları arasında teknik bütünlük yoktur. Masalar, sandalyeler ve dolaplar birbirlerinden bağımsız, ayrı ayrı yerlerde de

kullanılabilirler. Ancak, hepsi bir araya getirilip düzgün bir şekilde yerleştirildiğinde bir mobilya takımından ofiste beklenen fonksiyonları yerine getirebilirler.

Yine kundura kalıpları işletme için ekonomik bütünlük niteliği taşıyor. [6] [7] Turistik otel için alınan çarşaf lar iktisadi ve teknik bütünlük teşkil eder. [8] Bizce, otele alınan çarşaf lar arasında teknik değil iktisadi bütünlük kavramı vardır. Sonuç itibariyle, çarşaf lar birbirinden bağımsızdır ancak otelde verilen hizmet fonksiyonu açısından bütünlük, iktisadi bütünlük göstermektedirler.

İktisadi ve teknik bütünlük kavramlarını ayrı ayrı aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz. [9]

İktisadi Bütünlük: *Sabit kıymetlerin iktisadi bütünlüğü, bunların birlikte kullanımı ile sağlanan toplam verimin, ferdî kullanımları sonucu sağladıkları verim toplamından daha yüksek olmasıdır.* Şüphesiz verimlilik her zaman aritmetik olarak ölçülemeyebilir. Fakat bazı sabit kıymetlerin birlikte kullanımı işletmede üretim kalitesi sabitken maliyeti düşürüyor ya da maliyet sabitken üretim kalitesini yükseltiyor ve yahut da her ikisini birden sağlayabiliyorsa iktisadi ve teknik bütünlükten rahatlıkla söz edilebilir. Bunun tipik örneği sinema salonlarındaki koltuklardır. Sinema koltukları iktisadi bir bütünlük oluşturduğu için, tek tek değerleri VUK 313'de yer alan haddin altında dahi kalsa, koltukların toplam değeri söz konusu haddin üzerine çıktığı sürece doğrudan gider yazılamazlar, amortismanına tabi tutulmaları gerekir.

Teknik Bütünlük: *Teknik bütünlükte ise bir zorunluluk niteliği vardır. Birden fazla sabit kıymetin tek başına kullanılmaları işletmenin amacına katkı sağlamıyorsa, işletme faaliyeti açısından bunların birlikte kullanılmaları zaruri ise teknik bir bütünlük söz konusudur.*

İktisadi bütünlükte bu zorunluluk yoktur: işletme daha yüksek bir maliyet veya daha düşük bir kaliteye razı olduğu sürece sabit kıymetleri birbirinden bağımsız kullanabilir. Oysa teknik bütünlükte oluşturan sabit kıymetlerin bir üretim sürecine katılabilmeleri için birbirlerini tamamlamaları, birlikte kullanılmaları gerekmektedir.

Yukarıda da değinildiği gibi ATİK'lerde teknik bütünlük kavramı (ilişkisi) somut bir konudur, yoruma gerek kalmadan tespit edilebilmektedir. Teknik bütünlükte bir zorunluluk vardır. Ancak iktisadi bütünlük kavramı içine girildikçe genişletilmeye uygun bir kavramdır. Bir işletmede yer alan ATİK'ler sonuç itibariyle işletme faaliyetlerine katkıda bulunmaları için alınmışlardır. Olaya geniş bir açıdan bakarsak görülen budur.

Örneğin; bir iplik fabrikasında muhtelif üretim üniteleri vardır. İlk madde evvela harman makinesine verilir. Sonra sıra ile hallaç, tarak, cer, fitil ve nihayet ring makineleri vardır. Değişik ünitelerdeki makinelerden her biri, teknik bakımdan, diğer üniteye makineye ihtiyaç olmadan alışır.

İktisadi bakımdan ise, aslında istenen verimin alınabilmesi, aynı işletmede daha önce ve sonraki üretim üniteleri ve bunlarla ilgili makinelerin bulunmasına bağlıdır.

Ancak iktisadi bütünlük konusunda bu ölçüde geniş bir yoruma gidilmemektedir. [10]

Harman makinesi tek başına da ekonomik bakımdan bir değer yaratmaktadır. Aynı şekilde; hallaç, vatka, tarak, cer, fitil ve ring makineleri de, **birbirlerine ihtiyaç olmadan, ekonomik bakımdan değeri olan belli bir fonksiyonu** yapabilmektedirler. Bu nedenle, bir iplik makinesinde değişik üretim ünitelerindeki makineler, ekonomik ve teknik bakımdan tek başına bir bütün teşkil ederler. Birisi için normal, diğeri için azalan bakıyeller usulü seçilebilir. [11]

Buna karşılık, makinelerden her biri üretime katkıda bulunmak fonksiyonunu yapmak için, bir elektrik motoru ile bir arada çalışır. Bu yüzden makine ve elektrik motoru ekonomik ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eder. Harman makinesinin motoru değiştirildiğinde, harman makinesine uygulanan amortisman usulüne tabi olur. Harman makinesinin motorla birlikte yenilenmesi halinde ise istenen usul seçilebilir. [12]

Görüldüğü gibi **iktisadi bütünlük kavramı** içeriği gereği **genişletilmeye oldukça müsaittir**. Bu nedenle yorumlar genellikle teknik bütünlük üzerine kurulmaktadır. Amortisman mevzuu açısından ele alınan bu konu ise özellikle artık yatırım indirimi istisnası açısından daha büyük öneme sahip olmaktadır. Teknik bütünlük açısından bir problem yoktur. Ancak, **iktisadi bütünlüğe genişletici bir yorum ile yaklaşılacak olursa, özellikle hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde yatırım indirimi istisnası çok önemli meblağlara ulaşabilecektir**. Acaba **Özbalcı'nın da görüşünde yer aldığı gibi iktisadi bütünlük kavramı bu kadar genişletilemez mi?** Ya da iktisadi bütünlük kavramı genişletilirse sakıncaları nedir? Ne gibi çarpıklıklar olabilir? Ruhu itibariyle iktisadi bütünlük her ne kadar bazı durumlarda kabulü zor sonuçlar doğursa da lafzi olarak yaklaşıldığında mükellefi engelleyebilecek kanuni bir düzenleme mevcut mudur? Yani **iktisadi bütünlük kavramı yatırım indirimi açısından kötüye kullanıma açık bir kavram mıdır?**

Bu kavramların yorumlanabilir kavramlar olmaları uygulamada hangi kıymetlerin iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil ettikleri sorununa yol açmaktadır. Sorunun çözümünde ölçüler şunlardır: **iktisadi kıymetlerden biri yoksa ve bu durumda diğeri kendinden beklenen fonksiyonu vermiyorsa**,^[13] iktisadi ve teknik bütünlükten kesinlikle söz edilmelidir. Örneğin bir üretim makinesi ile motoru bir bütündür. Ayrıca iktisadi kıymetlerin bir arada kullanılmaları, yapılan faaliyetin bir sonucu ise iktisadi ve teknik bütünlük söz konusudur. Örneğin otel, işletmelerinde yatak takımları, havlular, lokanta işletmeciliğinde çatal, kaşık, bıçaklar iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil ederler. Bunlara ek olarak iktisadi kıymetlerin bir arada kullanılmaları rasyonellik içeriyorsa da iktisadi ve teknik bütünlükten söz edilir. Örneğin büro için alınan koltuk takımları, masa ve sandalyeleri gibi. Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere bu kavram çeşitli yorumlara açıktır. **Doğru yorumun kavramın özünden hareketle yapılması gereği vardır.** ^[14]

3- İKTİSADİ BÜTÜNLÜĞE ÖRNEK TEŞKİL EDEBİLECEK ÖRNEKLER

1- Okul işletmesi için alınan sıra ve taburelerin her biri aynı fonksiyona hizmet ettiklerinden iktisadi bakımdan bir bütün teşkil ederler. ^[15]

2- Okul demirbaşları iktisadi ve teknik bakımdan bütün teşkil eder. ^[16]

3- Meşrubat sanayinde kullanılan boş şişe ve kasaların her birinin değeri VUK'nun 313. maddesinde yer alan tutardan az olsa dahi amortismanına tabi tutulur. ^[17]

4-Yazıhaneye alınan müdür ve misafir koltuklarının toplam değeri VUK'nun 313. maddesinde belirlenen tutarı aştığından amortismanına tabi tutulması gerekir. ^[18]

5- Film ve afiş bedelleri filmin bütünlüğünü tamamlayan unsurlar değildir. ^[19]

6-Sinemacılıkta afiş ve fotoğraf bedelleri ile sinema filmleri iktisadi bir bütünü oluşturmazlar. ^[20]

7- Değeri 1.000 TL'yi aşan sebze ve meyve sandıklarının amortismanına tabi tutularak itfa edilmeleri gerekir. ^[21]

8- Bankanın **çeşitli şube ve bürolarının tefrişinde** kullanılan ve aktife kayıtlı bulunan yağlı boya tabloların, Kanunda sayılan bütün koşulları taşımalarından dolayı amortismanına tabi tutularak gider yazılmaları mümkündür. ^[22]

9- **Kaplıcalarda** kullanılan ve değeri bin lirayı geçmeyen **peştamallar ile alet, edevat ve demirbaşların iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil etmesi yönünden** toplam değerleri bin lirayı aşmakta ise amortismanına tabi tutulmaları gerekmektedir. ^[23]

10- Lokanta işletmesi için alınan tabak, bardak ve **perdeliğin** her biri aynı fonksiyona hizmet ettiklerinden, birim fiyatları VUK'nun 313. maddesinde yazılı tutarın altında kalsa bile, bunların amortismanına tabi tutulmaları gerekir. ^[24]

11- **Reklamcılık ve Tanıtım faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için gerekli olan laser printer, santral, yedekleme cihazı ve güç kaynağı cihazları** için yapılan harcamalar için; söz konusu iktisadi kıymetlerin işletmede sürekli olarak kullanılmalari, reklamcılık faaliyetinin sürecine doğrudan katılmaları ve yurt içinde veya yurt dışında daha önce kullanılmamış olmaları şartıyla GVK Madde 19'da yer alan yatırım indirimi istisnası hükmünden yararlandırılması mümkündür. [25]

12- Banka Şubesinin müşterilerine sunduğu telefonla hisse senedi alım-satımı hizmeti için, alım-satım emirlerini kayıt etmek suretiyle kullandığı ses kayıt sistemi ve para çekme makineleriyle ilgili olan kioks (para çekme makinelerinin içine monte edildiği çerçeve) için yaptığı harcamalar ile şubelerinin güvenlik sistemi nedeniyle aldığı kamera, monitör, video, kayıt cihazı için yaptığı harcamalar, söz konusu iktisadi kıymetlerin işletmede sürekli olarak kullanılmalari ve üretim sürecine doğrudan katılmalarından dolayı yatırım indirimi istisnasına konu harcamalar olarak kabul edilebilecektir.

Ayrıca; **müşterilerine (mudi, kredi, müşterisi vb.) doğrudan doğruya hizmet üretmiş olduğu birimlerde** kullanılan alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşı alımlarının yatırım indirimi istisnasından yararlanması mümkündür. Ancak, doğrudan müşteriye yönelik hizmet üretimiyle ilgili olmayan birimlere yönelik hizmet üreten destek unsuru niteliğindeki birimler için yapılan alet, edevat ve mefruşat niteliğindeki harcamaları yatırım indirimine konu edilmesi mümkün değildir. [26]

13- Sigara veya ilaç satış, dağıtım ve pazarlaması veya dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan mükellefin işletmesinde kayıtlı olan binek otomobili, **otel işletmesinin aktifinde kayıtlı olan ve müşterilerini gezdirmek amacıyla satın aldığı yatı**, işçilerinin servisi için satın alınan panel van veya otomobil alım-satımı faaliyetinde bulunan şirketin, satış öncesi test sürüşü yaptırmak amacıyla satın aldığı binek otomobili yatırım indirimine konu olamayacaktır. [27]

14- Otomobil plazalarında satış, servis ve yedek parça hizmetleri verilmektedir. Bu hizmetler ise genellikle tek çatı altında yapılan binalarda yapılmakta ve bu binalarda yapılan tüm harcamalar müşteri bekleme salonları dahil **hizmetin bir bütün olarak verilmesi** için gerekli olan harcamalar arasında bulunmaktadır. Bu işletmelerde bu amaçla yapılan alet, edevat, mefruşat, demirbaş kapsamında yapılan harcamalar yatırım indirimine konu edilebilecek midir? [28]

15- Satın alınan iktisadi kıymetlerin bedellerinin fatura bazından 6 milyar liranın altında olması, ancak bu iktisadi kıymetlerin **iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmesi durumunda**, yatırım indirimi istisnasının uygulanmasında bir hesap dönemi içinde alımların muhtelif firmalardan ve muhtelif zamanlarda yapılmış olup olmadığına bakılmaksızın iktisadi kıymetlerin toplam bedellerinin 6 milyar lirayı aşmış aşmadığına bakılacaktır. Başka bir deyişle, **iktisadi ve teknik bütünlük arz eden iktisadi kıymetler hesap dönemi içinde farklı farklı firmalardan ve farklı zamanlarda alınmış olsa da**, toplam bedellerinin o yıl geçerli olan haddi aşması durumunda, başkaca bir olumsuzluk yoksa söz konusu iktisadi kıymetlerin yatırım indirimi istisnasına konu olması mümkündür. [29]

16- Bu aşamada her ne kadar yatırım indirimi hakkında vergi mevzuatımızda GVK madde 19'da yer alan düzenlemelerden önceki hükümlere göre verilen bir karar olsa da, çalışmamızda genel olarak ileri süreceğimiz tezimizi düşünce yapısı olarak desteklediğini düşündüğümüz bir Danıştay kararına [30] daha yer vermek istiyoruz.

"...bununla beraber, **yatırım harcamalarının tek tek üretkenliğinin mi, yoksa bunların bir bütünü oluşturan ve bütünüün üretkenliğini artıran bir unsur olarak mı ele alınması gerektiği önem taşımaktadır.**yani, yapılan yatırımların, istihsalî genişletmeye, prodüktiviteyi artırmaya, ihracatı geliştirmeye, mahsul ve mamullerin kalitesini ıslaha, kültür seviyesini yükseltmeye, ilmi ve teknik araştırmalara, çalışma güvenliğini sağlamaya, yabancı turist celbine yönelik olmak üzere, bina (personel dışındaki meskenler hariç), makine, tesisat, teçhizat, taşıma vasıtası ve benzerleri yeni aktif değerlerin tedariki ve kuruluşu ile ilgili bulunması koşulunu arayarak, anlaşmazlığa konu olan değerlerin anılan bent kapsamına giremeyeceğine karar vermişlerse de, anılan, maddenin değerlendirilmesinde konuya çok dar açıdan bakıldığı, maddede

sözü edilen amaçların yatırımın bütünü için geçerli olmak üzere, gene maddede sözü edilen değerlerin tedariki ile ilgili bulunması üzerinde yeterince durulmadığı anlaşılmıştır. Yapılan yatırımın bir bütün olarak maddede belirtilen amaçları içerdiğinde anlaşmazlık bulunmadığına göre, bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olmak üzere işlerin etkin ve süratli bir biçimde sürdürülmesini ve işletmenin çağın teknolojik gelişmesine uygun bir düzeyde çalışmasını sağlamak amacıyla, hesap makinesi, yazı makinesi, telefon tesisatı gibi araçların tedarikini yatırım indirimi kapsamına sokmamanın yeterli ve geçerli bir gerekçesi bulunmamaktadır. Vergilendirme döneminde aktifleştirilen yatırım harcamaları bu açıdan incelendiğinde; telefon tesisatı, yemekhane masası, yazı masası, yazı makinesi ve Ford kamyon bedellerinin yatırım indiriminden yararlandırılmasının uygun olacağı, öte yandan yatırımın ulaşılması istenen amacın gerçekleştirilmesinde **mutlaka gerekli olduğu kanıtlanamayan**^[31] bir adet özel Ford otomobil ve 2 adet Murat marka otomobil ile kütüphane bedellerinin yatırım indiriminden yararlandırılmaması gerekeceği ortaya çıkmaktadır." ^[32]

4- OTEL İŞLETMELERİNDE VERİLEN HİZMET FONKSİYONU AÇISINDAN YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASINDA İKTİSADİ BÜTÜNLÜK

Otel işletmelerinin asli fonksiyonu konaklama hizmeti verilmesidir. Ancak, söz konusu oteller son yıllarda turizm sektörünün gelişmesi ile birlikte farklı alanlarda farklı fonksiyonlarda yerine getirmeye başlamıştır. Örneğin; tatil köyleri. Özü itibarıyla kişilere konaklama hizmeti vermekle birlikte tatil köylerinde; eğlence, dinlenme, yeme-içme, tatil fonksiyonlarını barındıran hizmetler bir bütün olarak verilmektedir. Özellikle son yıllarda her şey dahil sistemi ile çalışan işletmeler de artış olmuştur ve bu sistem yerli ve yabancı bir çok turist tarafından da tercih edilmektedir. Ayrıca, bu gibi 5 yıldızlı otellerde konferans/kongre şeklinde organize edilen toplantılarda gerçekleştirilmekte ve bu amaçla çeşitli paket şeklinde, hem toplantıyı hem de konaklama hizmetini içeren hizmetler sunulmaktadır.

Yukarıda değinildiği gibi özellikle hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde GVK Madde 19 kapsamında yatırım indirimi istisnası uygulanması her zaman mümkün olmayabilmekte ya da yorumlanması muğlak durumlar ortaya çıkabilmektedir. Gerçekten de asıl işletme fonksiyonu imalat olan bir işletmede, doğrudan doğruya imalat işlemlerine, imalat sahasına yapılan yatırımlar, alınan ATİK'ler açısından yatırım indirimi istisnası uygulamasında bir tereddüt yaşanmamaktadır. Çoğu zaman bu işlemlerde teknik bütünlükte olduğundan herhangi bir tereddüt oluşmamaktadır. Ancak, konu hizmet işletmesine geldiğinde daha soyut bazı işlemler karşımıza çıkmaktadır. Genellikle de iktisadi bütünlük kavramı karşımıza çıkmaktadır.

Örneğin; 5 yıldızlı bir tatil köyünde verilen hizmetler bir bütün olarak ele alınırsa (ki, bizce kesinlikle böyledir), yeme-içme hizmeti verilen bölümlere (restoranlar, mutfak, cafe-bar) yapılan yatırımlar (alınan ATİK'ler) ile konaklama hizmeti verilen bölümlere (otel odaları) yapılan yatırımlar (alınan ATİK'ler) yatırım indirimi istisnası uygulamasında bir bütün olarak değerlendirilebilir mi? Ya da tatil köyündeki havuz ya da havuzlar için yapılan harcamalar ile spor sahaları için yapılan harcamalar (ATİK edinimi kapsamında tabii) bir bütün olarak değerlendirilebilir mi?

Diğer bir söyleyişle, yukarıda yer verilen kararlardan "16" numaralı örnekte olduğu gibi, 5 yıldızlı tatil köyünde konaklama, yeme-içme, eğlence, dinlenme..v.b. hizmetler topluca **tatil hizmeti fonksiyonu** adı altında bir bütün olarak verildiği bir gerçek olmakla birlikte; farklı farklı bölümlere ayrılan alanlarda yapılan yatırımlar (alınan ATİK'ler), yatırım harcamalarının tek tek üretkenliği açısından mı, yoksa bunların bir bütünü oluşturan ve bütünün üretkenliğini artıran bir unsur olarak mı ele alınacaktır?

Bu konu yine yukarıda (2 numaralı bölümde) Özbacı'nın iplik fabrikası örneğinde verilen farklı farklı üretim aşamalarında yer alan makinelerin teknik olarak birbirlerinden bağımsız olarak da kullanılacakları, ancak ; iktisadi bakımdan ise, aslında istenen verimin alınabilmesi, aynı işletmede daha önce ve daha sonraki üretim üniteleri ve bunlarla ilgili makinelerin bulunmasına bağlıdır ama, iktisadi bütünlük konusunda bu ölçüde geniş bir yoruma gidilmemektedir yorumu ile de çok yakından ilgilidir.

Ancak görüldüğü gibi söz konusu Danıştay kararında tam aksine, konuya çok dar bir açıdan bakıldığı, yatırıma bir bütün olarak bakılması gerektiği, yatırımda ulaşılması istenen amacın gerçekleştirilmesinde kullanılması zorunlu olacağı ispat edilen ATİK'lerin yatırım indirimi kapsamında düşünülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bunu konumuz açısından ifade edecek olursak, iktisadi bütünlük kavramı genişletici bir yorum ile ele alınmıştır.

Bize göre; 5 yıldızlı tatil köylerinde verilen hizmet bir bütündür. Otele gelen müşteri, otel bahçesine girdiği andan itibaren, resepsiyonda kayıt işlemlerini tamamlarken, odasında dinlenirken, uyurken, restoranlarda yemek yerken, cafe-barlarda içeceklerini içerken, havuzda yüzerken, spor salonundan, tenis kortundan, golf sahasından yararlanırken, ..v.b. tüm bu safhalarda (ki bu aşamalara hizmet üretiminin çeşitli evreleri, ya da çeşitli hizmet üretim ünitelerinde verilen hizmetler diyebiliriz) aldığı hizmetler bir bütün olarak 5 yıldızlı tatil köyünün verdiği tatil hizmeti fonksiyonunu oluşturmaktadır. Bu hizmet evrelerinden herhangi birinde müşteri açısından oluşacak aksaklık, memnuniyetsizlik verilen tatil hizmetinin başarısızlığı anlamına gelecektir.

Bu yorumdan yaklaşımla, tatil köyünde bir hesap dönemi içinde alınan ATİK'ler bir bütün olarak topluca yatırım indirimi istisnasında değerlendirilebilmelidir? Ancak bu noktada iktisadi bütünlük kavramına genişletici bir yorum ile yaklaşıldığında bazı durumlarda kabulü zor, hatta mantıksız gelebilecek sonuçlarda oluşabilmektedir. Örneğin; 5 yıldızlı tatil köyünde hesap dönemi içerisinde bir havuz inşasına başlanırsa elbette bu havuz inşasına yapılacak harcamalar GVK Madde 19'da yer alan tutarsal haddin üzerinde olacaktır. Bu durumda sadece havuz inşasında yasal haddin üzerine çıkılması sonucunda hesap dönemi içerisinde alınan diğer ATİK'lerin hepsi, örneğin; yatak çarşafı, mutfak dolapları, otel odalarına alınan masalar, lobiye alınan oturma takımları, golf sahasına yeni ekilen çimler, çatak-bıçak-kaşık takımları, perdeler...v.b. (verilen hizmetin bir bütün olduğundan hareketle) yatırım indirimi istisnasına konu edilebilir mi? Konuyu tutarsal olarak örneklersek konu daha smut olarak anlaşılacaktır. **Tatil köyünde havuz inşası için 20.000 YTL harcama yapıldıysa, bu durumda 1.000 YTL verilerek alınan yatak çarşafı da yatırım indirimi istisnasına konu edilebilir mi? Bu iki amortismanı tabii iktisadi kıymet arasında 5 yıldızlı tatil köyünde bir bütün olarak verilen tatil hizmeti fonksiyonu açısından iktisadi bütünlük vardır yorumu yapılabilir mi?**

Özellikle tutarsal örnek incelendiğın ilk bakışta mantıksız bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir. Ancak çalışmamızın "2" numaralı bölümünde de izah edildiği gibi; görüldüğü üzere **iktisadi bütünlük kavramı** içeriği gereği **genişletilmeye oldukça müsaittir**. Bu nedenle yorumlar genellikle teknik bütünlük üzerine kurulmaktadır. Amortisman mevzuu açısından ele alınan bu konu ise özellikle artık yatırım indirimi istisnası açısından daha büyük öneme sahip olmaktadır. Teknik bütünlük açısından bir problem yoktur. Ancak, **iktisadi bütünlüğe genişletici bir yorum ile yaklaşılacak olursa, özellikle hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde yatırım indirimi istisnası çok önemli meblağlara ulaşabilecektir**. Acaba **Özbalcı'nın da görüşünde yer aldığı gibi iktisadi bütünlük kavramı bu kadar genişletilemez mi?** Ya da iktisadi bütünlük kavramı genişletilirse sakıncaları nedir? Ne gibi çarpıklıklar olabilir? **Ruhu itibarıyla iktisadi bütünlük her ne kadar bazı durumlarda kabulü zor sonuçlar doğursa da lafzi olarak yaklaşıldığında mükellefi engelleyecek kanuni bir düzenleme mevcut mudur?** Yani iktisadi bütünlük kavramı yatırım indirimi açısından kötüye kullanıma açık bir kavram mıdır?

5- OTEL İŞLETMELERİNDE İKTİSADİ BÜTÜNLÜK KAVRAMI AÇISINDAN 22 NUMARALI GVK SİRKÜLERİNİN İNCELENMESİ

22 numaralı GVK Sirkülerinde İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler; **bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime her hangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu** olarak tanımlanmıştır. Aynı sirkülerde ayrıca; "otel işletmeciliğinde kullanılan televizyon, masa, sandalye vb. demirbaşlar hizmet üretimi ile doğrudan ilişkili bulunduğundan yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır" şeklinde açıklama yapılmıştır. Yine aynı sirkülerde iktisadi ve teknik bütünlük kavramına örnekler verilirken otel işletmeleri ile ilgili olarak, "turistik otel için alınan yatak, yorgan ve battaniyeler" örneği verilmiştir.

Sirkülerde yer verilen televizyon, masa, sandalye..v.b. ATİK'ler hizmet üretimi ile doğrudan ilişkili olduğu için yatırım indirimi istisnasına konu edilir açıklaması ile birlikte **maliyet bedelleri topluca GVK Madde 19'da yer alan yasal haddin tespitinde dikkate alınacak mıdır sorusu net bir şekilde açıklanmamıştır**. Yani, **sirkülere göre bir otele** (2005 yılı için yasal had 10.000 YTL'dir) **3.000 YTL değerinde televizyonlar ve 7.000 YTL değerinde mobilyalar alınır**sa, **hem televizyon ve hem de mobilyalar yatırım indiriminde birlikte dikkate alınacak mıdır? Yani televizyonlar ile mobilya takımları arasında otel işletmeciliği açısından iktisadi bütünlük var mıdır?** Bu nokta sirkülerde açıklanmamıştır. Oysa bu yönde net bir ifadeye yer verilmesi gerekirdi.

Aynı şekilde sirkülerde iktisadi ve teknik bütünlük kavramına örnek verilirken de otel işletmesine alınan yatak, çarşaf ve battaniyeler örnek verilmiştir. **Acaba bu örnek bilinçli olarak mı sadece otel odasında ve yataklarda kullanılabilecek ATİK'ler açısından verilmiştir?** Mesela aynı otel odasındaki dolap ve televizyon ile bu yatak, çarşaf ve battaniye arasında iktisadi bütünlük var mıdır? **Bize göre otel odasında kalan müşteri söz konusu ATİK'lerin tamamından aynı zamanda faydalanmaktadır. Yani verilen konaklama hizmeti tüm bu iktisadi kıymetlerin var olması ile bir bütün olarak gerçekleşmektedir.**

Bir otelde ya da 5 yıldızlı tatil köyünde verilen hizmet fonksiyonu etrafında birleşerek hizmet üretimine katkıda bulunan ATİK'ler veya söz konusu işletmelerde verilen hizmetin herhangi bir aşamasında hizmete değer kazandıracak niteliğe sahip ATİK'ler yatırım indiriminde dikkate alınmalıdır. Bu ATİK'ler yatırım indiriminde topluca dikkate alınmalıdır. Hizmet üniteleri bazında ayırım yapılmamalıdır kanaatindeyiz.

6- SONUÇ

Bize göre; **5 yıldızlı tatil köyünde verilen tatil hizmeti fonksiyonunun bir bütün olarak kusursuz bir şekilde yerine getirilmesi için yapılması zorunlu olan tüm harcamalar** bir bütün olarak değerlendirilebilir. Söz konusu işletmede **hizmet ünitelerini birbirinden ayırmak doğru değildir**. Diğer bir ifade ile; yeme-içme hizmeti ve mutfak faaliyetleri, eğlence ve animasyon hizmetleri, spor faaliyetleri, oda hizmetleri, havuz ve deniz (plaj) hizmetleri, ..v.b çeşitli hizmet ünitelerine göre ayırım yaparak bu üniteler bazında elde edilen ATİK'lerin (yatırım harcamalarının) yatırım indirimi açısından değerlendirilmesi görüşü bizce tatil köyünde verilen hizmetin bütünlüğü anlayışına aykırıdır.

Evet, bir fabrikada da sonuçta birbirinden bağımsız çalışabilecek çeşitli makineler ile bir mamul üretilmektedir. Sonuçta iktisadi açıdan verim elde edilebilecek ve satışa konu olacak mamulün elde edilmesi için değişik üretim ünitelerindeki tüm makinelere ihtiyaç vardır. Ancak, 5 yıldızlı bir tatil köyünde satışa sunulan hizmet komple, bütün bir tatil hizmetidir. Herhangi bir taahhüt edilen hizmet fonksiyonunda aksama olursa satışa sunulan "hizmet" kusurlu kabul edilecektir. **Elbette aynı yaklaşım fabrikadaki makineler açısından da sergilenebilir ve bizce yanlış olmaz. Yani, Özbalcı'nın bu noktadaki "iktisadi bütünlük kavramı bu ölçüde geniş yorumlanmamaktadır" görüşüne katılmıyoruz.**

Ancak, çalışmamızın giriş kısmında da değinildiği gibi, iktisadi ve/veya teknik bütünlük kavramı vergi literatürümüzde bugüne kadar amortisman mevzuu açısından ele alınmaktaydı. Bu açıdan bakıldığında işletmenin vergiye tabi kazancında meydana gelebilecek azalma çok fazla olmamaktadır. Örneğin; amortisman yöntemi açısından bakacak olursak; hangi yöntem seçilirse seçilsin söz konusu ATİK'in maliyet bedeli eninde sonunda amortisman gideri olarak vergiye tabii kazançtan indirilecektir. Elbette amortismanın zamana yayılması açısından detayda bazı analizler yapılabilecektir ancak konumuzda ele aldığımız yatırım indirimi istisnası kadar vergiye tabii kazanca doğrudan ve bu derece önemli bir etkisi olmayacaktır.

Bu nedenle yatırım indirimi istisnası uygulaması açısından **İKTİSADİ BÜTÜNLÜK** kavramı net bir şekilde açıklanmalıdır. Bizce, Maliye İdaresi, **iktisadi bütünlük kavramının ne kadar genişletici bir yorum ile ele alınıp alınamayacağını açıklamalıdır**. Bu açıklamanın lafzi olarak yapılması mümkün olduğu kadar net olmalıdır ancak; bu şekilde bir açıklama dahi yeterli olmayabilecektir. Bu nedenle Mali İdarenin görüşlerini ifade eden, geniş uygulama örneklerine yer verilen bir genel tebliğ çıkarılması çok faydalı olacaktır.

İktisadi bütünlüğe genişletici bir yorum ile yaklaşılacak olursa, özellikle hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde yatırım indirimi istisnası çok önemli meblağlara ulaşabilecektir.

Acaba **iktisadi bütünlük kavramı bu kadar genişletilemez mi?** Ya da iktisadi bütünlük kavramı genişletilirse sakıncaları nedir? Ne gibi çarpıklıklar olabilir? Ruhu itibariyle iktisadi bütünlük her ne kadar bazı durumlarda kabulü zor sonuçlar doğursa da lafzi olarak yaklaşıldığında mükellefi engelleyebilecek kanuni bir düzenleme mevcut mudur? Yani **iktisadi bütünlük kavramı yatırım indirimi açısından kötüye kullanıma açık bir kavram mıdır?** Sorularına yanıt olabilecek bir idari düzenlemeye (Kavramsal açıklama yönünden VUK Genel Tebliği'ne ve yatırım indirimi istisnası uygulaması açısından da GVK Genel Tebliği'ne) ihtiyaç olduğunu düşünüyoruz.

Mevcut durumda mükelleflerin iktisadi bütünlüğü kendi faaliyet alanlarına göre yorumlayabileceklerini düşünüyoruz. Ama tabii ki bu genişletici yorumun kötü amaçlı olarak yapılmaması gerekir. Çalışma konumuzda havuz inşası ile yatak çarşafı arasında 5 yıldızlı tatil köyünde verilen hizmet fonksiyonunun bütünlüğü açısından iktisadi bütünlük olduğu kabul edilmiştir, ancak; aynı işletmede havuz inşası ile muhasebe departmanına alınan bilgisayar arasında veya idarecilerin odalarına alınan mobilya takımları arasında tatil köyünde verilen hizmet fonksiyonu açısından iktisadi bir bütünlük yoktur.

Ancak, hangi konuda olursa olsun, genişletici yorumlar sonucunda vergiye tabii kazançta azalma meydana gelecekse her zaman için Maliye İdaresi ile uyumsuzluk yaşanabileceği de unutulmamalıdır. Bu nedenle faaliyet alanları gereği iktisadi bütünlük açısından tereddüt yaşayan mükelleflerin mukteza talebinde bulunmaları risksiz bir çözüm yolu olacaktır.

HAZIRLAYAN:

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebesi Mali Müşavir

gogredik@mazarsdenge.com.tr

Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Bölümü/Uzman Denetçi

[1] 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[2] 24.03.2004 tarihli, GVK-22/2004-14 Yatırım İndirimi 2 numaralı GVK Sirküleri

[3] 15.03.2005 tarihli, GVK-32/2005-4/Yatırım İndirimi 4 numaralı GVK Sirküleri

[4] Söz konusu tanımlama 22 numaralı GVK Sirkülerinde de (5 numaralı bölümde) aynen kullanılmıştır.

[5] **BIYIK**, Recep ve **KIRATLI**, Aydın; **"Giderler ve İndirimler"**, Yaklaşım Yayıncılık, 2005, 2. Baskı, sayfa: 367

[6] Dn.4 dairenin E.1977/2707 K.1978/225 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., sayfa: 368)

[7] Elbette **kundura kalıpları** açısından olayı bizce ikiye ayırabiliriz. Aynı numara bir ayakkabının sağ ve sol ayak kalıpları arasından teknik bütünlük vardır. Ancak, işletmenin ürettiği tüm ayakkabıların kalıpları arasında ise iktisadi (ekonomik) bütünlük vardır. Sonuçta bir ayakkabı sadece tek bir numara için üretilmez. İşletme numara ve model çeşitliliğini arttırdıkça daha fazla müşteriye ulaşacaktır.

[8] Dn.4 dairenin E.1977/2960 K.1978/1587 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., sayfa: 368)

[9] **GÜNDÜZ**, N.Kemal ve **PERÇİN**, Necati; **"Amortismanlar ve Yeniden Değerleme"**, Yaklaşım Yayınları, 1997, sayfa: 47-48

[10] **ÖZBALCI**, Yılmaz; **"Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları"**, Oluş Yayıncılık, 2004, sayfa: 828

[11] ÖZBALCI, Yılmaz; a.g.e., sayfa:829

[12] ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e., sayfa:829

[13] Örneğin; **5 yıldızlı bir tatil köyünde kalınacak otel odaları ne kadar konforlu olursa olsun eğer güzel bir havuz, iyi bir plaj ve lezzetli yemeklerin gayet güzel bir ortamda yendiği restoranlar yoksa, o tatil köyünden beklenen fonksiyon yerine getirilemez.**

[14] NARİNOĞLU, Mustafa; "Vergi Hukukunda Duran Varlık Amortismanı", Vergi Dünyası, Ocak 1992, Sayı:125

[15] Dn.4 dairenin E.1969/6484 K.1972/1723 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI; a.g.e. sayfa: 368) Özellikle burada bir hususa dikkat çekmek istiyoruz. **Fonksiyon** kavramı. Okul işletmesinde verilen hizmet eğitimidir. Yani fonksiyon eğitim fonksiyonudur. Kararda da okula alınan tüm tabure ve sıralar arasından **İKTİSADİ BÜTÜNLÜK** olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu sıra ve tabureler birbirinden ayrı, bağımsız sınıflarda kullanılacaktır ancak okuldan beklenen eğitim fonksiyonunun istenen verimde sağlanabilmesi için söz konusu sıra ve tabureler topluca okulda bulunmalıdır. Bu yaklaşımı ileride ayrı bir konu olarak işleyeceğimiz **otel işletmelerinde** verilen **konaklama hizmeti fonksiyonu** açısından da ele alacağız.

[16] Dn.4 dairenin E.1969/5295 ve K.1971/742 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., sayfa:368)

[17] Dn.4 dairenin E.1973/917 K.1974/1269 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., sayfa:368)

[18] Dn.13 dairenin E.1974/502 K.1975/1239 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., sayfa:368)

[19] Dn.4 dairenin E.1975/243 K.1976/607 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., sayfa:368)

[20] Dn.4 dairenin E.1975/1685 K.1976/890 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., sayfa:368)

[21] Dn.4 dairenin E.1982/1852 K.1982/2784 sayılı kararı. (GÜNDÜZ ve PERÇİN, a.g.e., sayfa:50) (Burada da her bir sandık birbirinden bağımsızdır ancak işletmede yerine getirilecek fonksiyonun topluca verimli bir şekilde yerine getirilmesi için bu sandıkların topluca kullanılması gerekmektedir. Yani iktisadi bütünlük kavramı söz konusudur.)

[22] Dn.4 dairenin E.1994/3132 K.1995/1616 sayılı kararı. (GÜNDÜZ ve PERÇİN, a.g.e., sayfa:51) (Bu karardan bizim anladığımız, bir bankanın 40 ayrı şubesine 40 ayrı yağlı boya tablo alınsa ve her biri VUK Madde 313'de yer alan amortisman haddinin altında kalsa dahi topluca maliyet bedelleri kanuni haddin üzerinde ise amortisman tabi tutulmalıdır. Bu durumda gösterilen yaklaşım sadece iktisadi bütünlük kavramı ile açıklanabilir. Çünkü, farklı şubelerdeki farklı tablolar arasında teknik bütünlük bulunmadığı ortadadır.)

[23] Dn.4 dairenin E.1972/3983 K.1973/2702 sayılı kararı. (GÜNDÜZ ve PERÇİN, a.g.e., sayfa:53) (Çalışmamız açısından bu kararda çok ilginçtir. Örneğin; benzer kaplıca hizmetleri 5 yıldızlı otellerde de verilmektedir. Hatta termal otel olarak adlandırılan oteller vardır. Bu durumda söz konusu otellerin kaplıcalarında yer alan söz konusu peştamal ve diğer alet, edevat ve demirbaş, oteldeki diğer konaklama hizmeti fonksiyonunu yerine getiren demirbaşlarla birlikte yatırım indiriminde topluca dikkate alınabilecek midir? Bizce bu soruya verilecek yanıt İKTİSADİ BÜTÜNLÜK açısından olumludur.)

[24] Dn.4 dairenin E.1975/843 K.1975/2734 sayılı kararı. (BIYIK ve KIRATLI, a.g.e., sayfa:368) (Kararda yer alan "**perdelik**" ifadesi özellikle çok önemlidir. Lokanta örneklerinde genellikle tabak, çatal ve kaşık bir bütün olarak verilirken bu Danıştay kararında perdelikte söz konusu diğer iktisadi kıymetlerle birlikte lokantada verilen yemek hizmeti fonksiyonu içinde bir İKTİSADİ BÜTÜNLÜK olarak ele alınmıştır. **Lokantaya gelen müşterinin yemek hizmetini sadece tabak, çatal ve yemek ile değil; hizmetin sunumu ve ortamın estetiği ile birlikte aldığı kabul edilmiştir. Bizce de bu yaklaşım doğrudur.**)

[25] İstanbul Defterdarlığı'nın 10.10.2004 tarih ve 14534 sayılı özelgesi. (GENÇYÜREK, Levent; "Yatırım İndiriminde Özellik Arz Eden Durumlar", www.alomaliye.com, Haziran 2005 makaleleri)

[26] İstanbul Defterdarlığı'nın 24.05.2004 tarih ve 7120 sayılı özelgesi. (GENÇYÜREK, Levent, a.g.m.) (Görüldüğü gibi bu özelgede **İKTİSADİ BÜTÜNLÜK kavramı** bankanın vermiş olduğu hizmetlerinin verimlilik açısından değerini arttırabilmesi için bir arada kullanılmaları gereken iktisadi kıymetler için **oldukça genişletici bir yorumla** kullanılmıştır. Bankanın vermiş olduğu hizmet fonksiyonu kapsamında ses kayıt sistemi, para çekme makinesi ve güvenlik kameraları birbirleriyle ilişkili kabul edilmiştir. Hatta banka şubelerinde, müşterilerine doğrudan doğruya hizmet üretilen birimlerde kullanılan tüm alet, edevat, demirbaş yatırım indirimi kapsamında kabul edilmiştir. Burada da İKTİSADİ BÜTÜNLÜK kavramı bizce genişletici bir yorum ile ele alınmış ve değerlendirilmiştir.) (**İleride de ele alacağımız gibi, bizce de 5 yıldızlı bir tatil köyünde, müşterilere verilen dinlenme, konaklama ve eğlence (TATİL HİZMETİ) fonksiyonu bir bütündür ve bu fonksiyonun verimli bir şekilde yerine getirilmesini sağlayan tüm tesis, makine, demirbaşlar yatırım indirimi kapsamında değerlendirilmelidir.**)

[27] GENÇYÜREK, Levent; "Yatırım İndiriminde Özellik Arz Eden Durumlar", www.alomaliye.com Haziran 2005 makaleleri (Söz konusu makalede yer verilen **otel işletmesinin müşterilerini gezdirmek amacıyla aktifine dahil ettiği yatırımları, yatırım indirimi istisnasına dahil edilemeyeceği görüşü**, çalışmamızın ilerleyen bölümünde ele alacağımız otel işletmeleri açısından örnek olduğu için bu aşamada metnimize dahil edilmiştir. Bu görüşe bizde katılmaktayız. Çünkü; **otel işletmelerinin asıl**

fonksiyonu konaklama hizmeti vermeleridir. Yat gezisi ise başka bir hizmet fonksiyonu kategorisine sokulabilecek bir hizmettir. Bilindiği faaliyet alanı sadece deniz taşıma araçları ile turistik geziler olan işletmelerde mevcuttur.)

[28] CABAR, Halil; “Yatırım İndirimi Müessesesindeki Sorunlar”, www.alomaliye.com (Söz konusu makaledeki oto plazalarına olan yaklaşım bizim açımızdan da otel işletmelerinde sergilenecektir. Bize göre de otel işletmelerinde verilen konaklama hizmeti fonksiyonu bir bütündür. Hatta 5 yıldızlı tatil köylerinde konaklama hizmeti yanı sıra müşterilere verilen diğer hizmetlerde tatil köyünün verdiği “konaklama ve eğlence (*tatil*)” hizmeti fonksiyonu altında bir bütün teşkil etmektedir.)

[29] 22.04.2004 tarihli ve 612 sayılı özelge. (ŞENALP, Şükrü; “Yatırım İndirimi İstisnası”, www.alomaliye.com , Mart 2005 makaleleri)

[30] Dn. 13. daire, E.1974/1887, K.1975/2913

[31] **Zorunluluk kavramı** açısından bir Danıştay kararı daha ilgi çekicidir. “İşletmeciliğin mahiyetinden doğan ve yapılması mutlaka zorunlu olmayan masraflar için yatırım indirimi söz konusu olmaz.” Dn.14. dairesi, E.1969/6402, K.1970/2365 . (YALÇIN, Hasan; a.g.e., sayfa :278)

[32] YALÇIN, Hasan; “Yatırım İndirimi Uygulama Esasları”, Kılavuz Yayınları, 2. Baskı, 1999, sayfa: 311-312