



## YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

### CAPITAL ALLOWANCE EXEMPTION

İsmet POLAT<sup>(\*)</sup>

#### ÖZET

Yatırımların teşviki amacıyla başvurulan maliye politikası araçlarından biri de vergisel teşviklerdir. Ülkemizde de uzun yıllar uygulanmış olan yatırım indirimi istisnası bu yöndeki vergisel teşviklerden biridir. Zaman zaman çeşitli tartışmalara yol açan bu müessese 2006 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, mükelleflerin bu müesseseden kaynaklı geçmişten gelen haklarını kullanmaları için yapılan geçici düzenlemeler nedeniyle, istisna halen güncelliğini korumaktadır. Çalışmamızda, yatırım indirimi müessesesinden faydalanma hakkı bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2013 yılı gelirlerinin beyanında göz önünde bulundurmaları gereken hususlar konu edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Yatırım indirimi istisnası, Anayasa Mahkemesi kararları, Gelir Vergisi Kanunu Geçici Madde 69, vergisel teşvikler

#### ABSTRACT

One of the fiscal policy instruments in order to back investments is tax incentive. Capital allowance is one of these so-called tax incentives that has been implemented for many years. This institution, which had been criticised quite often, was abolished in 2006. However, this exemption currently has its up-to-dateness due to some temporary regulations made so that taxpayers who are technically entitled to benefit from it still can deduct their previous capital allowances. Some important issues that should be take into consideration in filing the returns of incomes generated in 2013 by income and corporate taxpayers who are still entitled to benefit from capital allowance exemption will be dealt in our study.

**Keywords;** Capital allowance, Constitutional Court decisions, Temporary Article 69 of Income Tax Law, tax incentives

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Ülkeler; ekonomik büyüme, bölgeler arası ekonomik ve sosyal farklılıklar ile sektörel dengesizlikleri giderme, istihdamı artırma gibi amaçlarla çeşitli maliye politikası araçlarına başvurumaktadırlar. Bu maliye politikası araçlarından en önemlisi vergisel teşviklerdir. Uygulanan teşviklerle belli bir vergi alacağından vazgeçilerek, mükellefler açısından bir maliyet avantajı yaratılmaktadır.

Bu amaçlarla uygulanan vergisel teşviklerden biri olan yatırım indirimi müessesesi 202 Sayılı yasa ile 1963 yılı itibariyle vergi mevzuatımıza girmiş, zamanla yapılan değişikliklerle birlikte 2006 yılına kadar uygulanmıştır. Yatırım indirimi müessesesi 5479 Sayılı Yasayla 2006 yılı itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Yatırım indirimi istisnasının yapısından kaynaklanan durumlar nedeniyle, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 69. madde ile geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeyle mükelleflerin geçmişten gelen yatırım indirimi istisnası haklarından ancak 3 yıl (2006, 2007 ve 2008) süre ile yararlanabileceklerini hükme bağlanmıştır. Ancak, Anayasa Mahkemesi bu süre kısıtlamasını Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi, bununla birlikte maddenin yürürlük tarihine ilişkin düzenlemeyi de iptal etmiştir. Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kaldırıldığı tarih, Geçici 69. maddenin yayınlandığı 08.04.2006 tarihidir.

Anayasa Mahkemesi kararı ile birlikte yatırım indirimiyle ilgili olarak yeniden düzenleme yapılması gereği doğmuştur. 6009 Sayılı Yasa ile yapılan düzenlemelerle, madde kapsamında yer alan süre sınırlaması kaldırılmıştır.

6009 Sayılı Yasa ile getirilen “yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın ilgili kazancın %25’ini aşamayacağına” dair sınırlamanın yürürlüğü de Anayasa Mahkemesi tarafından durdurulmuştur.

Bu nedenlerle yatırım indirimi müessesesi, bundan yararlanma hakkı bulunan mükellefler açısından, güncelliğini korumaktadır. Bu çalışmamızda, yatırım indiriminden yararlanma hakkı devam eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2013 yılı gelirlerinin beyanında göz önünde bulundurmaları gereken hususlar irdelenmiştir. Çalışmada beyan dönemi açısından somut ve güncel bilgilerin verilmesi amaçlandığından konuya ilişkin akademik tartışmalara yer verilmemiştir.

## 2- YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASIYLA İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELERİN TARİHÇESİ, İSTİSNANIN GÜNCELİĞİ ve KAPSAMI

Yatırım indirimi müessesesi ilk olarak 202 Sayılı yasa ile 1963 yılında vergi mevzuatımıza girmiştir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen **Ek 1-6.** maddelerle, ticari ve zirai kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutanlar ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kazançların belli bir oranı gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek vergisel avantaj<sup>1</sup> sağlanması amaçlanmıştır.

193 Sayılı GVK'nun Ek.1-6. Maddelerinde yer alan düzenlemeler, 4842 Sayılı Yasanın 37/1-c maddesiyle 24.04.2003 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmış, bazı değişikliklerle birlikte “Ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası” başlığı ile aynı kanunun **19. maddesi** kapsamında yeniden düzenlenmiştir.

<sup>1</sup> ACİNÖROĞLU Serkan, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:1 Cilt:1 Sayı:2, Kış 2009.

193 Sayılı GVK'na eklenen **Geçici 61.** maddeyle de, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müra-caatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım harcamalarına GVK'nun kaldırılan düzenlemelerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, 24.04.2003 tarihinden önce baş-vurusu yapılan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlar için GVK'nun Ek.1-6. maddeleri hü-kümlerinin uygulanması sağlanmıştır.

4842 Sayılı Yasa ile 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe konulan 193 Sayılı GVK'nun 19. Maddesi, 08.04.2006 tarihinde yayınlanan 5479 Sayılı Yasanın 2. maddesiyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürür-lükten kaldırılmış ve 193 Sayılı GVK'na eklenen **Geçici 69.** madde ile geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Buna göre, mükelleflerin gerek GVK'nun Geçici 61. maddesi ve gerekse Mülga 19. Maddesi kapsa-mında geçmişten gelen yatırım indirimi haklarından en son 31.12.2008 tarihine kadar faydalanabile-cekleri hükme bağlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 08.01.2010 tarih ve 27456 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E: 2006/95, K: 2009/144 Sayılı kararı ile geçmişten gelen yatırım indirimi hakkından ancak 3 yıl süre ile yararlanı-labileceklerine yönelik düzenleme ile maddenin yürürlük tarihine ilişkin düzenlemeyi Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Bunun üzerine 6009 Sayılı yasa ile 193 Sayılı GVK'nun Geçici 69. Maddesinde yapılan değişiklikle sözkonusu üç yıllık sınırlama kaldırılmış, yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın ilgili kazancın %25'ini aşamayacağına dair yeni bir sınırlandırma getirilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin 18/02/2012 Tarih ve 28208 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 09.02.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/09 (yürürlüğün durdurulması) sayılı kararıyla da %25'lik sınırlamayla ilgili düzenlemenin, iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanacağı güne kadar, yürürlüğünün durdurulma-sına karar vermiştir.

Dolayısıyla, GVK'nun 61. maddesi ve Mülga 19. maddesi kapsamında geçmişten gelen yatırım indirimi istisnasından faydalanma hakkı bulunan mükellefler açısından, daha önce var olan süre ve oran sınırlamaları<sup>2</sup> yürürlükten kaldırılmış ve yatırım indirimiyle ilgili düzenlemeler bu mükellefler açısından güncel hale gelmiştir. Bu hakları devam ettiği müddetçe de güncelliğini koruyacaktır.

Bu nedenle, çalışmamızın izleyen bölümlerinde hem 193 Sayılı GVK'nun Geçici 61. maddesi kap-samında yatırım indirimi istisnasından yararlanacak mükellefler için hem de GVK'nun Mülga 19.mad-desi kapsamındaki yatırım indirimi istisnasıyla ilgili yasal düzenlemeler irdelenecektir.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler ile yargı kararları bir arada değerlendirildiğinde;

- Yatırım indirimi istisnası ticari ve zirai kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, işletme hesabına göre defter tutan veya basit usulde gelir vergisine tabi olan mükellefler ile diğer gelir unsurları (serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar) nedeniyle beyanname verecek olan mükellefler için herhangi bir güncel-liği bulunmamaktadır.
- Yatırım indirimi istisnası, Anayasa Mahkemesi kararı da dikkate alındığında, 08.04.2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, 08.04.2006 tarihinden sonra mükellefiyet te-sis eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından herhangi bir güncelliği bulunmamaktadır.

<sup>2</sup> ERDEM, Tahir "Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanma Hakkının Kullanımına Yönelik 6009 Sayılı Kanunla Getirilen Oransal Sınırlama Hükümünün Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2012/Nisan Sayısı

- Yatırım indirimi istisnasına dair düzenlemeler, geçmişten gelen istisnadan faydalanma hakları bulunan mükellefleri ilgilendirmekte olup, yatırım indirimi istisnasıyla ilgili olarak geçmişten gelen hakları bulunmayan veya istisna haklarının tamamını kullanan mükellefler için herhangi bir güncelliği bulunmamaktadır.

### 3- GVK'NUN GEÇİCİ 61. MADDESİ KAPSAMINDAKİ YATIRIMLAR İÇİN YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

4842 Sayılı Yasayla GVK'na eklenen **Geçici 61.** maddeyle, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım harcamalarına GVK'nun kaldırılan Ek.1-6. maddelerinin uygulanması sağlanmıştır.<sup>3</sup>

193 Sayılı GVK'nun sözkonusu Ek.1-6. maddelerine göre, yatırımların kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından seçilen sektör veya konularda olması ve belirlenen asgari tutarlardan az olmaması, kalkınmada öncelikli bölgeler için asgari tutarların yarısının dikkate alınması, yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı'na başvurulmuş Yatırım Teşvik Belgesinin alınmış olması, yatırımın Hazine Müsteşarlığı'nca tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olması hükme bağlanmıştır. Bu yönüyle bakıldığında, sözkonusu teşvik ile genel amaçların yanı sıra, sektörel ve bölgesel dengesizliklerin giderilmesi<sup>4</sup> de amaçlanmıştır. Yatırım indirimi istisnasının konusu ve oranının yer aldığı Ek.3. maddede, istisna tutarının amortismanına tabi aktif değerlerin maliyet bedelinin % 40'ı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, bu oranın belli şartlarla artırılabilmesine dair Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Yatırım indirimi uygulaması yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte başlar ve yararlanılacak miktara ulaşıncaya kadar devam eder. Kazancın yetersiz olması nedeniyle, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarı, izleyen yıllarda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yenden değerlendirme oranında **endeksenerek** dikkate alınır. Ayrıca, 4369 Sayılı yasa ile yapılan değişiklikle 01.01.1999 tarihi itibarıyla mükelleflerin bir sonraki yıl yapmayı öngördükleri yatırımları için de yatırım indirimi istisnasından faydalanmalarına olanak sağlanmıştır.

193 Sayılı GVK'nun Geçici 61. maddesi aşağıdaki gibidir.

**“(4842 sayılı Kanunun 17’inci maddesiyle eklenen geçici madde Yürürlük; 24.04.2003) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanır.**

*Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın, dağıtılmasının %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.*

İsteyen mükellefler, bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamaları (öngörülen

<sup>3</sup> Vergi Müfettişleri Derneği , Beyanname Düzenleme Rehberi, S. 134-149

<sup>4</sup> ATAY Serdar, Süleyman Demirel Üni. İİBF Yayını 2002, Cilt 7 Sayı 2 Sayfa 227-242, www.edergi.sdu.edu.tr.

harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için bu Kanununun 19 uncu maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Bunun için bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine bir bildirimde bulunulması ve tercihin, alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması şarttır.”

193 Sayılı GVK'nun Geçici 61. maddesine ilişkin usul ve esaslar **1. No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde** açıklanmış bulunmaktadır. Bu düzenlemeler de dikkate alındığında, sözkonusu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanacak mükelleflerin aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

### 3.1- Kapsam

Yukarıda da açıklandığı üzere, 24.04.2003'den önceki başvurular üzerine alınan yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlarla yatırım indirimi istisnası uygulamasının 193 Sayılı GVK'nun Mülga Ek.1-6. Maddelerinde yer alan düzenlemelere göre yapılabileceği aynı kanunun Geçici 61. maddesinde düzenlenmiştir. Geçici 61. madde 24.04.2003 tarihinden önceki başvurular üzerine düzenlenen yatırım teşvik belgelerini kapsamaktadır. Yatırım teşvik belgesinin düzenlendiği tarih değil **başvuru tarihi** esas alınacaktır.

Ancak, aynı maddenin 3. fıkrasında isteyen mükelleflere, bu tarihten önce başvurusu yapılmış olan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımları için de yeni düzenlemeden (19. Madde) yararlanabilecekleri konusunda dair tercih hakkı<sup>5</sup> tanınmıştır. Dolayısıyla, yatırım teşvik belgesi için 24.04.2003 tarihinden başvuru yapılmış olmakla beraber, yeni düzenleme yönünde tercihte bulunmuş olan mükellefler, bu madde kapsamında değil kanununun 19. Maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanacaklardır.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden teşvik belgesine bağlanmış yatırımlara konu iktisadi kıymetler geçici 61. madde kapsamında olmakla birlikte, yatırımların kapsamına 24.04.2003 tarihinden itibaren ilave edilen iktisadi kıymetler dahil değildir. Maddede geçen “ilave edilen iktisadi kıymetler” ibaresi bu tarihten önce yatırım kapsamında yer almayan kıymetlerin teşvik belgelerine ilavesi olarak anlaşılmalıdır. Buna karşın, yatırım kararlarındaki revizyonlar nedeniyle, yatırım kapsamında bulunan bir iktisadi kıymetin benzer bir iktisadi kıymet ile değiştirilmesi veya projenin uygulanması açısından zorunlu bulunan değişiklikler ilave edilmiş iktisadi kıymet olarak değerlendirilmeyecektir.

İktisadi kıymetin teşvik belgesinin alınması sırasında yatırım kapsamında bulunduğu veya 24.04.2003 tarihine kadar yapılan revizelerde yatırıma dahil edildiği, 24.04.2003 öncesine ait bir tarih taşıyan global listeler aracılığıyla ispatlanabilecektir. Bu nedenle, teşvik belgesine konu yatırımlarla ilgili global listelerin saklanması önem taşımaktadır.

Teşvik belgelerine ilave edilecek ve dolayısıyla geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak iktisadi kıymetler için (yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler kapsamında olmaması koşuluyla) yeni düzenleme kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır.

<sup>5</sup> Dr. Uyanık Ali, “4842 Sayılı Kanun Sonrası Yatırım İndirimi İstisnası”, Mevzuat Dergisi, Haziran 2003.

**3.2- Yatırım İndiriminden Yararlanma Şartlarının Gerçekleştirilmesi**

Geçici 61.madde kapsamında uygulanacak yatırım indirimi istisnası temel olarak 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan GVK'nun Ek.1-6. maddelerinde belirlenmiş olan şartlar çerçevesinde yürütülecektir. Bu şartlardan birisi de teşvik belgesine konu yatırımın tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olmasıdır. Tasdik edilen şartlarda meydana gelecek değişikliklerin ve sürelerde doğabilecek gecikmelerin meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde Hazine Müsteşarlığına bildirilmesi ve onayının alınması şarttır. Hazine Müsteşarlığının onay tarihinin uygulama açısından önemi yoktur. Ancak, onay verilmemesi halinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

İlgili dönemde kazanç yeterli olduğu halde, kullanılmayan yatırım indirimi istisnası tutarı 2013 yılı kazançlarından (ileride açıklanacağı üzere 2009 Yılı hariç) indirilemez. Hazine Müsteşarlığı'nca yayınlanan tebliğlerde de bu konuya yer verilmiştir.<sup>6</sup>

**3.3- Yatırım Tutarındaki Farklılıklar ve Revize Şartı**

Gerçekleşen yatırım harcamalarının teşvik belgesinde belirtilen tutardan fazla olması halinde; yapılan harcamanın belgede yer alan tutarın ilgili yıldaki yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucu bulunan tutarı aşmayan kısmı üzerinden revize koşulu aranmaksızın yatırım indiriminden yararlanılacaktır. Harcamanın, yıllar itibarıyla yeniden değerlendirme oranının kullanılması suretiyle bulunan tutarı aşması durumunda aşan kısım için istisnadan yararlanılması revize koşuluna bağlı olacaktır. Revizenin, fazla harcamanın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihten daha sonraki bir tarihte yapılması halinde istisnadan revizenin yapıldığı dönemde yararlanılabilecektir.

**3.4- Yatırım İndirimi İstisnasının Kullanılmasında Uygulama Sırası**

İstisna tutarının tamamının kullanılmaması halinde, öncelikle önceki dönemlerde yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan ancak kazancın yetersizliği yararlanılamayan yatırım indirimi istisnası, sonra ilgili olduğu yıla ilişkin yatırım indirimi istisnası, son olarak da ilgili yılı takip eden yılda yapılması öngörülen harcamalar esas alınarak hesaplanan yatırım indirimi tutarları indirilecektir. Birden fazla teşvik belgesi olması halinde aynı gruba giren yatırımlar için yatırım teşvik belgelerinin tarihi esas alınarak indirim sırası belirlenecektir. Bir mükellefin hem 24.04.2003 tarihinden önce geçerli olan hükümlere hem de bu tarihten sonra geçerli olan hükümlere göre tespit edilen yatırım indirimi istisnası bulunması halinde, bu iki grup arasından hangisine öncelik vereceğini mükellef kendisi belirleyecektir.

**3.5- Yatırım İndiriminde Endekslleme Uygulaması**

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili yatırım indirimi istisnası uygulamasında gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan istisna tutarının GVK'nun Mülga Ek.1-6. maddeleri gereğince;

- 01.01.1995-31.12.1997 tarihleri arasında teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda indirilemeyen

<sup>6</sup> Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2012



yatırım indirimi tutarları üç yıllı sınırlı olmak üzere, 01.01.1998 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için ise **süre sınırı bulunmaksızın** endeksleme yapılabilecektir. Endeksleme yeniden değerlendirme oranları dikkate alınacaktır.

- 01.01.1995 tarihinden önce yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için ise endeksleme uygulaması **yapılamamaktadır**.

### 3.6- Öngörülen Harcamalar Üzerinden Yatırım İndirimi İstisnası Hesaplanması

Yatırım indirimi istisnasına dair 24.03.2003 tarihinden önceki düzenlemeler gereğince, 01.01.1999 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, sonraki yıl için öngörülen harcamalar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanabilecektir. Bu tarihten önce olması halinde öngörülen harcamalar için istisna uygulaması sözkonusu değildir.

Beyannamenin ilgili olduğu dönemi izleyen dönemde gerçekleşen yatırım tutarının öngörülen yatırım tutarından düşük olması halinde yatırım indirimi hesaplanmayacaktır. Yatırımın, öngörülen yatırım harcamasının % 10 undan daha az bir tutarda gerçekleşmesi durumunda, gerçekleşmeyen tutara isabet eden vergi, faizsiz ve cezasız olarak ödenecektir. Yatırımın, öngörülen yatırım harcamasının % 10 undan daha fazla olması halinde; %10 una kadar olan kısmına isabet eden vergiler faizsiz ve cezasız, %10 unu aşan kısmına isabet eden vergiler ise tecil faizi ile birlikte ancak cezasız olarak ödenecektir.

Gerçekleştirilmeyen yatırım harcamaları ile ilgili olarak hesaplanan yatırım indirimi istisnası üzerinden Gelir Vergisi Kanununa göre yapılan tevkifat, hesaplanan vergiden mahsup edilecek ve tecil faizi mahsuptan sonra kalan kısım için hesaplanacaktır.

### 3.7- Yatırıma Konu İktisadi Kıymetlerin Satışı

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında yapılmakta olan yatırımlara konu iktisadi kıymetlerin satış veya devri halinde yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak yürürlükten kaldırılmış olan Ek. 5. maddede yazılı esaslar geçerli olacaktır. Buna göre;

- Komple tesislerde yatırım tamamlandıktan, diğerlerinde istimal ve istihsale başladıktan sonra yatırıma mevzu aktif değerlerin topluca satış veya devri halinde, satıcı yönünden yararlanılan yatırım indirimi istisnası dolayısıyla herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Henüz yararlanılmamış bir istisna bulunması halinde bu istisna tutarından yatırımı devralanın yararlanması olanaklı olduğundan, satıcının satışı gerçekleştirdiği vergilendirme döneminden önce kullanamadığı yatırım indirimi tutarlarını
- Komple tesislerde yatırım tamamlanmadan, diğerlerinde istimal ve istihsale başlanmadan yatırıma mevzu aktif değerlerin topluca satış veya devri halinde ise yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler tahakkuk ettirilerek ceza uygulanmaksızın tahsil olunacaktır.
- Yatırım indirimine konu aktif değerlerin yatırımla güdülen amaç dışında, parça parça satılması halinde satışa konu iktisadi kıymetin ilgili olduğu teşvik belgesine konu yatırım indirimi hakkı tamamen kaybedilecektir.

- Satışın yatırımla güdülen amaç dışında bir işlem olmadığı durumlarda (yatırımın mevcut haliyle yatırım indiriminden yararlanma şartlarını taşıması ve/veya işlemin teşvik belgesinin iptalini gerektirmemesi halinde) sadece elden çıkarılan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yararlanılmış olan yatırım indirimi dolayısıyla tahakkuk ettirilmemiş vergilerin geri alınması gerekecektir.

### **3.8- Yatırım İndirimine Konu Aktif Kıymetlerin Satın Alınması**

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgesi bulunan bir mükelleften, belge kapsamındaki yatırımının kısmen veya tamamen satın alması halinde, satın alan satın aldığı iktisadi kıymetler için 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan GVK'nun Ek 5. maddesinde belirlenmiş ilkeler çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanma hakkı bulunmaktadır.

4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ek 5. maddede "yatırım indiriminden kısmen faydalanmış veya hiç faydalanmamış aktif değerleri kısmen veya tamamen satın veya devir alan kimse (Yatırım indiriminden faydalanma şartları mevcut olmak kaydıyla) işbu indirimden faydalanır" hükmü yer almıştır. Yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarının tespiti ise aynı maddede yer alan aşağıdaki hüküm çerçevesinde yapılacaktır.

"Daha önce indirimden hiç faydalanılmamış olması halinde, faydalanılacak miktar, satan veya devir edene tanınan yatırım indiriminin miktarına ve satın ve devir alanın faydalanabileceği indirim nispetlerine göre hesaplanır. Bahis konusu aktif değerler için daha önce yatırım indiriminden istifade edilmiş ise, satın veya devir alan, aynı değer üzerinden hesaplanacak bakiye indirim kısmından faydalanır. Ancak bu bakiye kısım, bahis konusu aktif değerleri için daha önce istifade edilmiş indirimlerin satın veya devir alanın istifade edebileceği nispete göre hesaplanacak indirimden tenzili suretiyle bulunacak miktarı aşamaz."

Alicının Ek 2 nci maddede sayılan yatırım indiriminden yararlanma şartlarını taşıması gerektiği ve bu şartlardan birisi de teşvik belgesi alınması olduğundan, yatırım indiriminden yararlanabilmek için teşvik belgesi alınması şartı aranacaktır. Ancak teşvik belgesi kapsamında yer alabilecek diğer iktisadi kıymetler, Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanacaktır.

### **3.9- Yatırım Konusu İktisadi Kıymetlerin Finansal Kiralama Yoluyla Edinilmesi**

Finansal Kiralama Kanununun 28. maddesindeki hüküm uyarınca, yatırımların tamamının veya bir bölümünün finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilmesi halinde kiralayan, finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak, satın alınma halinde kiracı tarafından yararlanabilecek teşviklerden yararlanacaktır. Bu durum, 4842 sayılı Kanunla söz konusu madde de yapılan değişiklik öncesi ve sonrasında geçerlidir.

Kiracının teşvik belgesine bağlı yatırımları için yeni hükümlerin uygulanmasını talep etmiş olması halinde kiralayanda bu düzenlemeye göre hesaplanan tutarda istisnadan yararlanabilecektir. Kiralayanın yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmesi kiracının durumuna göre belirlendiğinden, uygulamada kiracının yatırım indirimi şartlarını ihlal edip etmediği hususu kiralayan açısından da önem taşımaktadır. 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşmiş finansal kiralama işlemlerinde bu işlemler için ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmiş olduğundan finansal kiralama şirketi tercihini bağımsız olarak kullanabilecektir.



**4- GVK'NUN MÜLGA 19. MADDESİ KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI**

Yukarıda da açıklandığı üzere, yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak 193 Sayılı GVK'nun Mülga Ek.1-6. maddelerinde yer alan düzenlemeler yürürlükten kaldırılarak, 24.03.2003 tarihi itibarıyla aynı kanunun Mülga 19. maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

Yeni düzenlemeyle, yatırım teşvik belgesi alınması zorunluluğu kaldırılmış, sektörel ve bölgesel ayırmalara son verilmiş, öngörülen yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından faydalanılması uygulamasından vazgeçilmiş ve tek bir orana (%40) yer verilmiştir. Ayrıca, yatırım indirimi istisnasıyla ilgili olarak gelir vergisi stopajı uygulamasına son verilmiş, gelir vergisi stopajı karın dağıtımı aşamasına bırakılmıştır. Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası daha basitleştirilmiş<sup>7</sup> ve uygulanabilir hale getirilmiştir.

193 Sayılı GVK'nun Mülga 19. maddesi aşağıdaki gibidir.

**“(1) 4842 sayılı Kanunun 1’inci maddesiyle başlığı ile birlikte yeniden düzenlenen madde Yürürlük; 24.04.2003)1. Dar mükellefiyete tâbi olanlar dahil, ticarî veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tâbi mükellefler (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerin maliyet bedellerinin %40’ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar.**

*Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır.*

**2. (5024 Sayılı Kanunla değişen fıkra: Yürürlük;01.01.2004)** Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.

*Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır. (\*)*

**3. (5024 Sayılı Kanunla değişen fıkra: Yürürlük;01.01.2004)** Enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadî kıymetin aktive alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

*Ancak iktisadî kıymetin aktive alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltilmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz. (\*\*)*

4. Aşağıda belirtilen iktisadî kıymetler ile ilgili olarak yatırım indirimi hesaplanmaz.

- Bedeli 5 milyar liradan **(2004/8295 sayılı B.K.K. ile belirlenen tutar 10.000 YTL. Geçerlilik; 01.01.2005. Yürürlük; 29.12.2004)** az olan iktisadi kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılip aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)
- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadî kıymetler (yüzer havuzlar ile oniki yaşından küçük gemiler hariç).

<sup>7</sup> TEKİN Ahmet, “4842 Sayılı Yasa Işığında Yatırım İndirimi Uygulaması”, sosyalbil.selcuk.edu.tr

- (5228 Sayılı Kanunla Değişen İbare Yür; 31.07.2004) Gayri maddî haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri (yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç).
- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları.
- Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadî kıymetler.
- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç).
- Arazi veya arsalar.
- Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç).
- Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadî kıymetler.

5. Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadî kıymetleri aktifte alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkaran mükellefler, bu iktisadî kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama haklarını kaybederler. Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.

6. Mükellefler kayıtlarını, hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnası tutarlarının yıllar itibarıyla takibini yapacak şekilde tutarlar.

7. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

193 Sayılı GVK'nun mülga 19. maddesinde yeniden düzenlenen yatırım indirimi istisnasıyla ilgili usul ve esaslar **22. No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde** açıklanmıştır. Buna göre, 193. Sayılı GVK'nun 19. Maddesi ve ilgili mevzuat kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanma hakkı bulunan mükelleflerin aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmaları gerekir.

#### 4.1- Yatırım İndiriminin Konusu ve Oranı

Yatırım indiriminin konusu, GVK'nun 19. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden **yeni olanlarıdır**. Oranı ise, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40' ıdır. Maliyet bedelinin hem muhasebe ve hem de VUK hükümleri yönünden dikkate alınması gerekir.<sup>8</sup> Deneme üretimi maliyetleri ve malzeme bedelleri yatırım indirimine konu edilemez. Üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmayacak iktisadi kıymetler maddenin 4. fıkrası kapsamında ayrıca belirtilmiştir.

Ayrıca, Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanacaktır. Petrolün çıkartılması, maden yatağının bulunması ile işletilmesi arasında meydana gelen, madenin ve petrolün işletilmesi öncesi yapılan ve aktifleştirilen harcamalar arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan harcamalar kapsamında değerlendirilecektir.

#### 4.2- Yatırım İndirimi Uygulamasının Başlangıcı

Yatırım indirimi uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların

<sup>8</sup> ARGUN Doğan, “Yatırım Teşvik Unsuru Olarak Yatırım İndirimine Konu Olan İktisadi Kıymetlerin Aktifleştirilmesi, Hesap Planında Düzenlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, archive.ismmmo.org.tr.

yapıldığı takvim yılından itibaren başlanılır ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.

Bu uygulama bakımından “harcama”, yatırım indirimine konu iktisadi kıymetlere ilişkin bedelin ödenmesi ya da borçlanması, bu iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifindeki herhangi bir hesaba kaydedilmesi ve iktisadi kıymetlere yatırımcı tarafından tasarruf edilebilir duruma gelmesi anlamına gelmektedir.

Yurt dışından sağlanacak yatırım mallarına ait harcamalara ilişkin yatırım indirimi, kat’i ithalleri yapıp gümrükten çekilerek işletmenin aktifindeki bir hesaba alındığı tarihte uygulanacaktır.

Mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilen bina yatırımlarında veya yatırım indirimine tabi iktisadi kıymetlerin parça parça satın alınıp monte edilmesi durumunda istisna, harcamaların yapılmaya başlandığı yıldan itibaren uygulanır.

#### **4.3- İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinin 5’inci fıkrasında, “ yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkararak mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnasını uygulama hakkını kaybederler. Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre;

- Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetlerin iki yıldan önce elden çıkarılması halinde, yararlanılmayan istisna tutarı yatırım indirimine tabi olmayacaktır.
- Söz konusu iktisadi kıymetlerin iki yıldan sonra elden çıkarılması halinde, satan veya devreden, yararlanılmayan istisna tutarından satıştan sonra da yararlanmaya devam edecektir.
- Yatırım indiriminden kısmen faydalanılmış veya hiç faydalanılmamış aktif değerleri satın veya devir alanların istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

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

#### **4.4- Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması**

193 Sayılı GVK’nun Mülga 19. maddesinde, 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, endeksleme yeniden değerlendirme oranının yerine toptan eşya fiyat endeksinde meydana gelen artış oranı esas alınmıştır. Türkiye İstatistik Kurumu toptan eşya fiyat endeksi yerine üretici fiyatları endeksinin getirdiğinden, mülga 19. maddesi kapsamındaki yatırımlar için istisna tutarının hesaplanmasında, ÜFE artış oranı kullanılmak suretiyle endeksleme yapılacaktır.<sup>9</sup>

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamındaki harcamalar (teşvik belgelerine sonradan ilave edilen kıymetler için yapılanlar hariç) harcamanın yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahından indirilecek, ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınacaktır.

<sup>9</sup>Vergi Müfettişleri Derneği, a.g.e

## 5- GVK'NUN GEÇİCİ 69. MADDESİ HÜKÜMLERİNE GÖRE YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI UYGULAMASI

Daha önce de açıklandığı üzere, gerek GVK'nun Geçici 61. Maddesi ve gerekse GVK'nun Mülga 19. Maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasında yararlanma hakkı bulunan mükelleflerin, bu haklarında nasıl faydalanacakları ile ilgili düzenlemeler GVK'nun aşağıda yazılı Geçici 69. Maddesinde düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi kararları gereğince maddenin yürürlük tarihi de 01.01.2006 olmayıp 08.04.2006 tarihidir.

**“(5479 sayılı Kanunla eklenen geçici madde; Yürürlük: 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 08.04.2006) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;**

- a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,
- b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, **(6009 sayılı Kanunla değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010)**yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.

**(6009 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen cümleler Yürürlük; 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010)**Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”*

Söz konusu Geçici maddenin önceki şeklinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar **3 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde**, 6009 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklikler sonucu uygulanmasına dair usul ve esaslar da **276 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde** açıklanmıştır. Anayasa Mahkemesi Kararı gereğince, maddede yazılı %25'lik oran sınırlaması olmayacağından kazancın tamamı için yatırım indiriminden faydalanılması mümkündür.<sup>10</sup>

### 5.1- 31.12.2005 Tarihinde Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi

Mükellefler, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı ve daha sonraki yıllar kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını, endeksleme uygulamasını da dikkate alarak, 2013 yılında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

<sup>10</sup> Altındağ YMM Ltd. Şti. “Yatırım İndiriminde Son Durum ve Giderilen Anayasaya Aykırılık Sorunu” 2012/3 Sirk.

**5.2- 01.01.2006 Tarihinden Sonra Yapılacak Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi****5.2.1- 24.4.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar**

Mükellefler, söz konusu yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 Sayılı GVK'nun 4842 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan Ek. 1-6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için, belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yaptıkları yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihindeki mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarını 2013 yılı kazançlarından indirebileceklerdir.

**5.2.2- Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19. Maddesi Kapsamında 01.01.2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar**

GVK'nun Mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, komple yada entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihindeki mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile bu yatırımlar kapsamında olup bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını endekslenmiş değerleri ile birlikte 2013 yılı kazançlarından indirebilirler.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur.

**5.2.3- 01.01.2006-08.04.2006 Tarihleri Arasında Başlamış Yatırımların Durumu**

Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar sayılı Kararıyla, 5479 sayılı Kanunun 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki "2" rakamı iptal edilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla, maddenin yayınlanma tarihi olan 08.04.2006 tarihine kadar yapılan yatırımlar nedeniyle yatırım indirimi istisnasından yararlanılması mümkündür.

Bu çerçevede, 01.01.2006-08.04.2006 tarihleri arasında GVK'nun Mülga 19. maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecektir. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının da, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, endekslenmiş değerleri ile birlikte 2013 yılı kazançlarından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, 08.04.2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 01.01.2006-08.04.2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

**5.3- İndirime Konu Yatırım İndirimi İstisnası Tutarı ve Uygulanacağı Kazanç Tutarı**

Önceki bölümde açıklandığı üzere, yatırım indirim istisnasından faydalanma konusunda herhangi bir oran ve miktar sınırlaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla, mükellefler kazançlarının tamamı için bu istisnadan faydalanabilirler. İlgili dönemde yatırım indirim istisnası uygulanacak kazanç ise yatırım indirimi uygulanmadan önceki zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutar olacaktır.

**5.4- İstisna Uygulamasında Vergi Oranı ve Gelir Vergisi Stopajı**

Yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacaktır. Dolayısıyla, gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde yürürlükte bulunan vergi tarifesini; kurumlar vergisi mükellefleri ise 5520 sayılı KVK'nun 32. maddesinde yer alan % 20 kurumlar vergisi oranını uygulayarak vergilerini hesaplayacaklardır.

Diğer taraftan, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, GVK'nun Geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

**5.5- Kazancın Bulunmasına Rağmen Herhangi Bir Dönemde Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanılmaması Durumu**

Yatırım indirimi istisnasından, kazancın elverişli olduğu yılda yararlanılabilmekte, ilgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması halinde, mükelleflerce yararlanılmayan bu indirim tutarlarının daha sonraki yıllara ait kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indirim konusu yapabilmeleri mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Ancak, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını, endekslenmiş değerleri ile birlikte indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

**5.6- Yatırım İndirimi İstisnası Yeminli Mali Müşavir Tarafından Tasdiki**

3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"le yatırım indirimi ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri konular kapsamına alınmıştır.

Yıllık beyannamelerinde yatırım indirimi uygulamasından yararlanan mükellefler, söz konusu harcamaları yeminli mali müşavir tasdik raporu vermek zorundadırlar. Ancak, Yeminli Mali Müşavirle tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, yatırım indirimi için ayrıca tasdik raporu vermelerine gerek yoktur.



**6- SONUÇ**

Yatırım indirimi istisnası 08.04.2006 tarihinden itibaren kaldırılmış olmakla beraber, 193 Sayılı GVK'na eklenen Geçici 69. maddeyle mükelleflerin istisnadan kaynaklı geçmişten gelen haklarını kullanmaları yönünde düzenleme yapılmıştır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verildiği üzere, istisna hakkı devam eden mükellefler açısından, yürürlükten kaldırılan düzenlemeler güncelliğini korumaktadır.

Yine belirtildiği üzere, yatırım indirimi istisnasıyla ilgili düzenlemeler kapsamlı olmakla beraber sınırlı sayıda mükellefi ilgilendirmektedir. Ancak bu mükelleflere dair istatistiki bir veri bulunmamaktadır. Yatırım indirimi istisnasıyla ilgili mevzuat hükümleri mükellefler açısından farklılık da arz etmektedir.

Vergi daireleri bazında yapılacak bir çalışmayla yatırım indirimi istisnasından halen yararlanmakta olan mükelleflere ilişkin istatistiki verilerin oluşturulması, yatırım indirimi istisnasıyla ilgili düzenlemelerden güncelliğini yitirmiş olanların (örneğin, 24.04.2003 tarihinden önceki başvurular üzerine alınan yatırım teşvik belgesi kapsamında yürütülen yatırımların olup olmadığı gibi) tespit edilerek mevzuatın sadeleştirilmesi gerekmektedir.

**KAYNAKÇA**

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 ve 22 No'lu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri
- 3 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri
- 276 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- ACİNÖROĞLU Serkan, "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:1 Cilt:1 Sayı:2, Kış 2009.
- Altındağ YMM Ltd. Şti. "Yatırım İndiriminde Son Durum ve Giderilen Anayasaya Aykırılık Sorunu" 2012/3 Sirk.
- ARGUN Doğan, "Yatırım Teşvik Unsuru Olarak Yatırım İndirimine Konu Olan İktisadi Kıymetlerin Aktifleştirilmesi, Hesap Planında Düzenlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi", arcive.ismmmo.org.tr.
- ATAY Serdar, Süleyman Demirel Üni. İİBF Yayını 2002, Cilt 7 Sayı 2 Sayfa 227-242, www.edergi.sdu.edu.tr.
- Dr. Uyanık Ali, "4842 Sayılı Kanun Sonrası Yatırım İndirimi İstisnası", Mevzuat Dergisi, Haziran 2003.
- ERDEM Tahir, "Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanma Hakkının Kullanımına Yönelik 6009 Sayılı Kanunla Getirilen Oransal Sınırlama Hükümünün Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2012/Nisan Sayısı
- Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2012
- TEKİN Ahmet, "4842 Sayılı Yasa Işığında Yatırım İndirimi Uygulaması", sosyabil.selcuk.edu.tr
- Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013