

**YATIRIM
İNDİRİMİ
MİKTARININ
HESAPLANMASI,
MUHASEBE
KAYITLARINDA VE
BEYANNAMEDE
GÖSTERİLMESİ İLE
YATIRIM
İNDİRİMİNE
KONU AKTİF
DEĞERLERİN
SATIŞI**

.....

Birgül ÖĞÜLMÜŞ
Faruk MUTLUCAN
Vergi Denetmen Yardımcıları

GİRİŞ

Bu sayımızda, Mart ve Nisan beyanname verme dönemleri de gözönüne alınarak yatırım indiriminin hesaplanması, muhasebe kayıtlarında gösterilmesi ve beyannameye yansıtılması konusu ile yatırım indirimine konu aktif değerlerin satışı halindeki kanuni düzenlemelere yer verilmiştir.

I - YATIRIM İNDİRİMİ TUTARININ HESAPLANMASI VE MUHASEBE KAYITLARINDA GÖSTERİLMESİ:

Yatırım indiriminden yararlanacak miktar, deftere kaydedilen aktif değerler tutarına, yatırım indirimi oranının uygulanması suretiyle bulunmaktadır. Bu hesap işlemi, nazım hesaplar veya geçici hesaplar yardımıyla muhasebe içinde takip edilebileceği gibi muhasebe dışında da takip edilebilir.

Birçok büyük işletmelerde dahil olmak üzere yatırım indirimi uygulamaları sadece vergisel amaçla muhasebeleştirilmekte, buna karşılık bilançolarda yeterli açıklık bulunmamaktadır. Teşebbüslerin mali durumlarını net bir şekilde ortaya koymak açısından ileride belirtildiği gibi bir muhasebe yönteminin uygulanmasına gerek vardır.

Yatırımlara uygulanacak yatırım indirimi oranları aşağıda belirtilmiştir.

Yatırımın Özelliği

Yatırım İndirimi Oranı

a) Gelişmiş Yörelerde Yapılacak Yatırımlar (İstanbul, Kocaeli illeri ile Ankara, İzmir, Bursa ve Adana Büyükşehir Belediye sınırları dahilli)	% 30
b) Bölge kalkınması ile ilgili yatırımlar (Normal yörelerde yapılacak yatırımlar)	% 40
c) Ziraat yatırımlar	% 40
d) 2. Derecede Kalkınmada Öncelikli Yörelerde yapılacak yatırımlar	% 60
e) 1. Derecede Kalkınmada Öncelikli Yörelerde yapılacak yatırımlar	% 100
f) Özel önem taşıyan sektörlerde sermaye şirketleri ve kooperatiflerce yapılacak yatırımlar	% 100
g) Su ürünleri yatırımları	% 100
h) Sermaye şirketleri, kooperatif ve iş ortaklıklarının yapacağı bilimsel araştırma ve geliştirme yatırımları	% 100

A - YATIRIM İNDİRİMİNİN HESAPLANMASI İLE İLGİLİ ÖRNEKLER

ÖRNEK 1:

Bir yatırımcı 1988 yılında başladığı yatırımı aynı yıl içinde bitirmiş olsun. Yatırım tutarı 1.200.000.000.- TL'dir. 1988-1989-1990-1991 faaliyet dönemlerinde yıllar itibariyle ticari kazancı;

1988	50 milyon
1989	120 milyon
1990	130 milyon
1991	200 milyon TL'dir.

Genel bir yatırım olduğu için yatırım indirimi oranı % 30'dur. 1.200.000.000.- TL. x % 30 = 360.000.000.- TL'dir.

Yıllar	Ticari Kazancı	Yatırım İnd. Yararlanacak İnd. Tut.	Vergilen. Matrah	Yat. İnd. Yararlı. Tut. Kalan Kısım
1988	50 milyon	360 milyon	(-)	310 milyon
1989	120 milyon	310 milyon	(-)	190 milyon
1990	130 milyon	190 milyon	(-)	60 milyon
1991	200 milyon	60 milyon	140 milyon	

(*) Bu oranlar 1993 yılı yatırımları için geçerli olup, 1994 yılına ilişkin yatırım indirimi oranlarına ait Kararname henüz yayımlanmamıştır.

$$\begin{array}{rclcl} \text{Sağlaması: Toplam kazanç} & = & \text{Vergilendirilen Kısım} & + & \text{İndirilen Kısım} \\ 500 & = & 140 & + & 360 \end{array}$$

Hayat standardı esasına göre yapılan ödemelerde bu tutar değil mükellefin gerçek olarak elde ettiği kazanç yatırım indirimi ile ilişkilendirilir.

ÖRNEK 2:

(X) A.Ş. yatırımı teşvik ve yatırım indirimi belgesi almıştır. Bu şirketin yapacağı yatırımın tutarı 15.000.000.000.- TL'dir. Bu yatırımın;

5.000.000.000.- TL.'lık kısmı 1987,

3.000.000.000.- TL.'lık kısmı 1988,

7.000.000.000.- TL.'lık kısmı 1989 yılında gerçekleştirilecektir.

Yatırım indirimi oranı 0,30

Yatırımcının sözkonusu yıllar itibariyle kazancı şöyledir,

1987 1.000.000.000.-TL. (Kâr)

1988 2.000.000.000.-TL. (Kâr)

1989 2.000.000.000.-TL. (Zarar)

1990 2.500.000.000.-TL. (Kâr)

1991 3.000.000.000.-TL. (Kâr)

Yukarıdaki bilgiler ışığında yatırımcının hakettiği yatırım indirimi miktarları yıllar itibariyle şöyle hesaplanacaktır.

Yıllar	Yatırımın Tutarı	Yatırım İnd. Oranı	Yatırım İnd. Miktarı
1987	5.000.000.000.- TL.	0,30	1.500.000.000.- TL.
1988	3.000.000.000.- TL.	0,30	900.000.000.- TL.
1989	7.000.000.000.- TL.	0,30	2.100.000.000.- TL.
	15.000.000.000.- TL.		4.500.000.000.- TL.

Yatırımcının yıllar itibariyle yatırım indirimi uygulamasından sonra kalan kazancı;

Yıllar	Kazanç Tutarı	Zarar	Yatr. İnd. Miktarı	Devreden İnd. Hakkı	İndirimden Sonra Kalan Kazanç
1987	1.000.000.000	-	1.500.000.000	500.000.000	-
1988	2.000.000.000	-	(900.000.000 + 500.000.000)	-	600.000.000
1989	-	2.000.000.000	2.100.000.000	2.100.000.000	-
1990	(2.500.000.000 - 2.000.000.000)		2.100.000.000	1.600.000.000	-
1991	3.000.000.000	-	1.600.000.000	-	1.400.000.000

B - YATIRIM İNDİRİMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yukarıdaki örneğin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

/	
NAZIM HESAPLAR	15.000.000.000.- TL.
Yapılacak Yatırımlar	
NAZIM HESAPLAR	15.000.000.000.- TL.
Yatırım Taahhütleri	
Yatırım İndirimi Taahhüdü	

Bu kayıt yatırım yapma taahhüdünü göstermektedir. Örneğimize göre 1987 yılında bu taahhüdün 5.000.000.000.- TL.'lık kısmı gerçekleşmiştir. Bu harcamanın kayıtlara intikali şu şekilde olacaktır.

/	
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	5.000.000.000.- TL.
KASA/BANKA/BORÇLAR	5.000.000.000.- TL.
/	
NAZIM HESAPLAR	5.000.000.000.- TL.
Yatırım Taahhütleri	
NAZIM HESAPLAR	5.000.000.000.- TL.
Yapılacak Yatırımlar	
Taahhüdün kısmen ifası	

Diğer taraftan sözkonusu şirketin 1987 yılında yapmış olduğu 5.000.000.000.- TL. harcama nedeniyle $(5.000.000.000 \times 0,30 =)$ 1.500.000.000.- TL. tutarında indirim hakkı bulunmaktadır. Şirketin 1987 yılında 1.000.000.000.- TL.'lık kazancı bulunduğundan indirim hakkının 500.000.000.- TL.'lık kısmının izleyen yıla devretmesi sözkonusudur. Bu olayın kayıtlara intikali şu şekildedir.

NAZIM HESAPLAR		1.000.000.000.- TL.	
Gerçekleşen yatırım indirimi			
NAZIM HESAPLAR		500.000.000.- TL.	
Devreden yatırım indirimi			
	NAZIM HESAPLAR	1.500.000.000.- TL.	
	Hak edilen yatırım indirimi		

2. Yıl: 1988 yılında taahhüt edilen yatırımın 3.000.000.000.- TL.'lık kısmı gerçekleşmiştir. Şirketin 1988 yılı kazancı 2.000.000.000.- TL. olup, indirim hakkı 900.000.000.- TL.'dır. Bu hususların kayıtlara intikali şu şekilde olacaktır.

YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	3.000.000.000.- TL.		
KASA/BANKA/BORÇLAR		3.000.000.000.- TL.	
NAZIM HESAPLAR	3.000.000.000.- TL.		
Yatırım Taahhütleri			
	NAZIM HESAPLAR	3.000.000.000.- TL.	
	Yapılacak Yatırımlar		
	Taahhütün kısmen ifası		

Şirketin harcamaları dolayısıyla yararlanabilecek indirim hakkı 900.000.000.- TL.'dir. Ayrıca 500.000.000.- TL. tutarında geçen yıldan devreden indirim hakkı vardır. Şirket kazancı 2.000.000.000.- TL. olduğundan indirim hakkının tamamı kullanılabilir.

NAZIM HESAPLAR	1.400.000.000.- TL.		
Gerçekleşen Yatırım İndirimi			
	NAZIM HESAPLAR	900.000.000.- TL.	
	Hak edilen yatırım indirimi		
	NAZIM HESAPLAR	500.000.000.- TL.	
	Devreden Yatırım İnd.		

2. Yıl sonu itibariyle gerçekleşen yatırım tutarı 8.000.000.000.- TL. olup, buna tekabül eden indirim hakkı 2.400.000.000.- TL.'dir. Şirket 2. yıl sonunda bu hakkın tamamını kullanmıştır.

3. Yıl 1989 yılında taahhüt edilen yatırımın kalan kısmında gerçekleştirilmiş ve proje hedeflerine ulaşmıştır. Bu harcama dolayısıyla şirketin $(7.000.000.000 \times 0,30 =) 2.100.000.000.-$ TL. tutarında indirim hakkı doğmuştur.

/	
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	7.000.000.000.- TL.
KASA, (BANKA) BORÇLAR	7.000.000.000.- TL.
/	
NAZIM HESAPLAR	7.000.000.000.- TL.
Yatırım Taahhütleri	
NAZIM HESAPLAR	7.000.000.000.- TL.
Yapılacak Yatırımlar	
/	

Yatırım artık tamamlandığına göre "Yapılmakta olan yatırımlar" hesabının kapatılması gerekmektedir.

/	
SABİT KIYMETLER	15.000.000.000.- TL.
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	15.000.000.000.- TL.
Biten yatırımların Sabit Kıymetlere Alınması	
/	
NAZIM HESAPLAR	2.100.000.000.- TL.
Devreden yatırım indirimi	
NAZIM HESAPLAR	2.100.000.000.- TL.
Hakedilen yatırım indirimi	
/	

Şirket 1989 yılında zarar ettiği için dolayı indirim hakkı olmasına rağmen bu hakkını kullanmamış ve tamamını gelecek yıllara devredilmiştir.

4. Yıl 1990 yılında şirketimizin 2.500.000.000.- TL.'lik safi kazancı olduğunu varsayarak, bu kazançtan önce 1987 yılı zararı mahsup edilir. Bu durumda 500.000.000.- TL. Safi kazanç kalacaktır. 2.100.000.000.- TL.'lik indirim hakkının 1.600.000.000.- TL.'lik kısmı yine ileriki yıla devredecektir.

Bu durumun muhasebe kaydı;

NAZIM HESAPLAR	500.000.000.- TL.		
Gerçekleşen yatırım indirimi		NAZIM HESAPLAR	500.000.000.- TL.
		Devreden yatırım indirimi	
	1990 yılı yat. ind. uygulaması		

5. Yıl 1991 yılında şirketin 3.000.000.000.- TL. kazancı olduğu varsayılırsa devreden 1.600.000.000.- TL.'lık indirim hakkının tamamı kullanılmış olmaktadır.

NAZIM HESAPLAR	1.600.000.000.- TL.		
Gerçekleşen Yat. İndirimi		NAZIM HESAPLAR	1.600.000.000.- TL.
		Devreden yat. indirimi	
	Bakiye yat. ind. kullanılması		

Altıncı yılın başında ise yatırım indirimine ilişkin nazım hesaplar şu şekilde kapatılır.

NAZIM HESAPLAR	4.500.000.000.- TL.		
Hakedilen yatırım indirimi		NAZIM HESAPLAR	4.500.000.000.- TL.
		Gerçekleşen yatırım indirimi	

Görüldüğü gibi yatırım harcamaları 3 yılda bittiği halde hakedilen indirimle ilişkin uygulamalar 5 yıl sürmüştür. Bu daha da uzun sürebilir.

Yukarıda karmaşık gibi görünen muhasebe kayıt yöntemi özellikle bilançoların şeffaflığının sağlanması açısından gereklidir.

Mükellefler diledikleri takdirde her yıl kazancından yapılan indirim tutarını nazım hesaplarda göstermeyerek doğrudan doğruya K/Z hesabının borcuna da yazabilirler. Bu durumda her yıl yararlanılacak indirim miktarı özel bir hesapta gösterilir.

ÖRNEK: Yukarıdaki örnekte 1987 yılı için yararlanılan indirim miktarı 1.000.000.000.- TL.'dir.

K/Z HESABI

1.000.000.000.- TL.

Yatırım indirimi

YATIRIM İND. KARŞILIĞI
1987 Yılı İndirim Miktarı

1.000.000.000.- TL.

Şahsi teşebbüslerde yatırım indiriminin mükellefin aynı çeşit kazançları toplamından düşülmesi mümkündür. Bu durumda, indirim miktarının mutlaka nazım hesaplarda gösterilmesi ve K/Z hesabından düşülmemesi gerekir. Çünkü yatırım indiriminden yararlanan işletmede kazanç çıkmaması veya kazancın indirimden daha az olması halinde, diğer faaliyet kollarına ait gelirlerde gözönüne alınarak bulunacak toplam kazançtan yatırım indiriminin düşülmesi bu sayede sağlanmış olacaktır.

II -YATIRIM İNDİRİMİ MİKTARININ YILLIK BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ:

G.V.K. Ek 6. maddesinde her yıl yararlanan yatırım indirimi miktarının yıllık beyannamede ayrıca gösterilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

1) Mükellefin Tek Bir İşletmesi Olması:

a) Yatırım indiriminden yararlanan miktarın nazım hesaplarda izlenmesi halinde; özsermaye kıyaslaması yoluyla bulunacak olan ticari veya zirai kazanç beyannamesine yazıldıktan sonra, beyannamenin ilgili sütununda o yıl için yararlanılacak yatırım indirimi miktarı bu kazançtan indirilecektir.

b) Yatırım indiriminden yararlanan miktarın K/Z Hesabına aktarılması halinde, özsermaye kıyaslaması yoluyla hesaplanan kazanç miktarına, kârdan düşülen yatırım indirimi miktarı eklenerek toplam kazanç beyannamesine yazılacaktır. O yıl için yararlanan indirim miktarı ilgili sütuna yazılarak, kazançtan bayanname üzerinde düşülecektir.

2) Mükellefin Birden Fazla İşletmesi Olması:

Mükellefin yatırım yaptığı işletmenin kazancı, hak kazandığı indirim miktarını karşılamaya yetmezse diğer işletmelerin kazancından da indirim yapılabilir.

Bu durumda yatırım yapılan ve yapılmayan aynı türdeki işletmelerin özsermaye kıyaslaması suretiyle bulunacak kazanç miktarları toplamı alınarak, yatırım indirimi miktarı beyanname üzerinde bu toplamdan düşülür.

3 - Yatırım İndiriminin Şirket Kazancından Yapılması Durumu:

G.V.K.'nın EK - 1 maddesinde adi-kollektif ve adi komandit şirketler yatırım indirimi uygulamasında bağımsız bir ünite olarak kabul edilmişlerdir.

Ancak aynı kanuna göre bu şirketlerin gelir vergisi mükellefiyetleri olmadığından ve yıllık gelir vergisi beyannamesi verme zorunlulukları bulunmadığından, şirketin yararlandığı indirim miktarının tamamı şirket bilançosunda yer alır. Şirket ortakları, şirketin yararlandığı indirim miktarından hisselerine düşen kısmı, kendi yıllık beyannamelerinde yukarıda açıklandığı şekilde gösterirler.

Yatırım indirimi uygulamasının bir özelliği de beyannamelerde bir sıraya tabi olmasıdır. Önce beyannamelerde yer alan indirimler yapılır. Geriye bir matrah unsuru kalıyorsa yatırım indirimi bu meblağdan indirilir. Bazı yıllar indirilecek matrah olmadığından indirim yapılmayıp sonraki yıllara devredilebilir.

Uygulamada sorun yaratan konulardan biri mahsup edilecek zarar ve yatırım indirimi uygulamasının birarada bulunması halinde hangisine öncelik tanınacağıdır. Bu konu gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından ayrı ayrı ele alınmalıdır.

a) Kurumlar vergisi mükelleflerinde;

K.V.K.'nın 14/7. maddesinde geçmiş yıl zararları, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, kurum kazancından indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Yatırım indirimi safi kurum kazancına uygulandığından, kurumlarda indirilecek giderler arasında sayılan geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra yatırım indirimi hakkı kullanılır.

b) Gelir vergisi mükelleflerinde;

Gelir Vergisinde vergi matrahı G.V.K.'nın 2. maddesinde yer alan yedi gelir unsurundan oluşmaktadır. Farklı kaynaklardan doğan bu gelirler bir-

leştirilerek toplam gelir bulunacak, eğer varsa geçmiş yıl zararları bu toplam üzerinden mahsup edilecektir. (G.V.K. mad. 85 ve 88) Oysa yatırım indirimi, GVK.'nın Ek-1 maddesi gereğince yalnızca ticari ve zirai kazançlara tanınmış bir istisna müessesesidir. Bu durumda, öncelikle mükellefin ticari veya zirai kazancı saptanacak ve bu kazançta yatırım indirimi uygulanacaktır. İndirimden sonra kalan miktar ve diğer gelir unsurları G.V.K.'nın 85. maddesi hükmü uyarınca toplanacak ve bu toplamdan varsa geçmiş yıl zararları mahsup edilecektir.

III - YATIRIM İNDİRİMİNE KONU AKTİF DEğERLERİN SATIş VEYA DEVRİ:

Yatırım indirimine konu aktif değerlerin satış veya devri esas itibariyle yatırımın karakteristiğinde yatırımı yapacak şahıs ve firmalar açısından değişiklik yaratmakta, daha önce alınmış teşvik ve yatırım indirimi belgelerinin geçersizliğini doğurmaktadır. Bu nedenle satan veya devreden ile satın alan veya devralan kişi ve firmaların, durumu Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bildirmeleri ve yeni belge almaları (ya da eskisinin vizesini istemeleri) gerekmektedir. Aksi takdirde her iki tarafta yatırım indiriminden yararlanamaz ve adlarına cezalı vergi salınır.

şimdi konuyu yatırımın tamamlanıp tamamlanmadığına ve satışın topluca ya da parça parça yapılmış olduğuna göre alıcı ve satıcı açısından ayrı ayrı inceleyelim.

A -Yatırım Tamamlandıktan veya Üretim Faaliyetine Geçtikten Sonra Aktif Değerlerin Satışı veya Devredilmesi:

1 - Satan veya Devreden Yönünden Yapılacak İşlemler:

Yatırım tamamlandıktan sonra yatırıma konu aktif değerlerin topluca satış veya devri halinde satıcı yönünden bir işlem yapılmaz. (G.V.K. Ek. Mad. 5) Çünkü teşvikle güdülen amaç olan, yatırımın tamamlanması gerçekleşmiştir.

Burada satıcının yararlandığı indirim hakkı saklı tutulmuştur. Ancak, satış veya devir tarihine kadar hak kazanılmış fakat uygulanmamış olan indirim miktarı varsa satıştan sonra bu indirimin uygulanmasına olanak yoktur.

2 - Satın veya Devralan Yönünden:

Tamamlanmış bir yatırımı topluca satın veya devir alan kimse yatırım indiriminden yararlanma koşullarına sahip olmak kaydıyla indirimden yararlanır.

Satın veya devir alanın yararlanacağı yatırım indirimi tutarının hesaplanmasında;

- Yatırım indirimi oranının uygulanacağı tutar olarak yeni malikin satın veya devir alma bedeli değil eski malikin hesaplamasına esas teşkil eden bedel,

- Satan veya devreden henüz yararlanmamış olduğu yatırım indirimi miktarı,

- Satan veya devrolana yeni belge ile tanınmış olan indirim oranı esas alınmaktadır (G.V.K. Ek Mad. 5/6).

Örnek 1: İlk malikine 450 milyon TL. mal olan bir tesis, 600 milyon TL'sına bir başkasına satılsa bile, yeni malik ancak 450 milyon TL'sı üzerinden yatırım indirimi uygulayabilecektir.

Örnek 2: Bir anonim şirket kurduğu tarımsal makina ve donatım fabrikasına başka bir anonim şirkete 1988 yılında 3 milyar liraya satmıştır. Anonim şirket 1985 yılında başladığı yatırımı 1987 yılında tamamlamıştır. Yatırımın maliyeti 2,6 milyar lira olup, 2,6 milyar liralık indirim müsadesi ve % 30 indirim oranı tanınmıştır.

Şirket tanınan 780 milyon liralık indirim hakkının 580 milyon liralık kısmını 1987 ve önceki yıl kazançlarından indirmiştir. Tesis devralan şirket 250 milyon lira harcayarak fabrikayı kalkınmada öncelikli bir yöreye nakletmiş ve orada kurmuştur. Yararlanacağı indirim oranı % 100'dür.

Bu durumda;

- a - Aktif değer yatırım tamamlandıktan sonra satıldığından, satan şirketin yararlandığı 580 milyonluk indirim geri istenmeyecektir.

- b - Alıcı şirketin yararlanacağı yatırım miktarı, satıcıya tanınan tutar olan 2,6 milyardır. Alıcı kendine tanınan % 100 indirim oranına göre 2,6 milyar lira indirim hakkı kazanmıştır. Ancak bunun 580 milyon liralık kısmı satıcı tarafından kullanılmış olduğundan alıcı şirketin yararlanabileceği tutar $(2.6 - 0,58) = 2.02$ milyardır.

Örnekten de görüleceği üzere, alıcı yatırımın kendisine olan maliyeti üzerinden değil, satıcıya tanınmış olan indirim müsadesi üzerinden kendi oranına göre yararlanmaktadır.

B - Yatırımın Tamamlanmasından Önce Topluca Satış veya Devir:

1 - Satan veya Devreden Yönünden: Yatırımın tamamlanmadan önce topluca satış veya devri, yatırım indirimi kurumunun konuş nedenine aykırıdır. Bu nedenle satan veya devreden korunmaması ilkesi kabul edilmiştir. Böyle bir durumda yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler tahakkuk ettirilerek tahsil olunur (G.V.K. Ek. Mad. 5/a). Ancak satış topluca olduğundan bu gibi yatırımlardan beklenen amaç geç de olsa parçalanmadan sağlanabilecektir. Bu nedenle ceza yönünden herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Satış veya devir adi şirket, kolektif şirket veya adi komandit şirketler tarafından yapılırsa, şirket kazancında indirim dolayısıyla alınmayan vergilerin ortaklardan tahsili gerekecektir. Bu durumda yıllar itibarıyla ortaklara düşen hisselerin, o yıl ortaklarca beyan edilen gelirlere eklenmesi ve cezasız tarhiyat yapılması gerekir.

2 - Satın veya Devir Alan Yönünden: Tamamlanamamış yatırımı topluca satın veya devir alan kimse yatırım indiriminden yararlanma koşulları var olmak kaydıyla (teşvik belgesi olması kaydıyla) yatırım indiriminden yararlanır. Satın veya devir alanın, yararlanacağı istisna miktarı, satan veya devreden henüz yararlanmamış olduğu yatırım miktarı değil, yararlanabileceği tüm yatırım miktarı esas alınmaktadır. Çünkü satan veya devreden yararlandığı miktar kendisinden geri alınmaktadır.

C - Yatırımın Tamamlanmadan Önce Veya Sonra Parça Parça Satılması:

Yatırım indirimine konu aktif değerlerin (yatırımın hangi aşamasında olursa olsun) yatırımla güdülen amaç dışında parça parça satılması veya Ek 2. maddedeki koşullardan herhangi birinin ihlali halinde, yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır (G.V.K. Ek. Mad. 5/c). Dolayısıyla uygulanmış istisnalar matrah farkı oluşturacağından cezalı tarhiyat yapılması gerekir.

Aktif değerlerin yatırımla güdülen amaç dışında olmamak kaydıyla parça parça satılmasının mümkün olduğu durumlarda vergi ziyayı doğmamış sayılacaktır. Bu tür bir satış ancak yatırımın karakteristik değer ve miktarında değişiklik yaratmayan satışlarda mümkün olabilir. Bu satışlara, yatırım indiriminden yararlanan değerlerin yatırım döneminde yenilenmesi amacıyla yapılan satışlar örnek olarak gösterilebilir.

D - Özel Durumlar:

1 - İşletmelerin Satışı, Şirketlerin Nev'i Değiştirmesi:

Bir şahıs şirketinin başka bir şahıs veya sermaye şirketine devri veya nev'i değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi hukuki varlığını sona erdirdir. Hukuki varlığın sona ermesiyle bu şirketler adına alınan teşvik belgelerinin geçerliliği ortadan kalkmaktadır. Yeni şirketin söz konusu teşvikten yararlanabilmesi için yeni bir teşvik belgesi alınması veya eski belgenin yeni duruma göre vize ettirilmesi gerekir.

İşletmenin satışı, devir ve şekil değiştirme durumlarında yararlanılacak indirim miktarı açısından yatırım konusu aktif değerlerin satışı ile ilgili hükümler aynen geçerlidir.

2 - Adi Ortaklıklar, Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerde Ortak Değişikliği:

G.V.K.'nın Ek: 1. maddesine göre adi, kollektif ve adi komandit şirketler yatırım indirimi bakımından bağımsız bir birim olarak kabul edilmişlerdir. Yeni indirim hak kazanan birim ortaklar değil, ortaklık bütünlüğüdür. Bu nedenle, gerek yatırımın tamamlanmasından önce gerekse yatırım tamamlandıktan sonra ortaklarda veya ortaklık hisselerinde değişiklik olması indirim uygulamasını etkilemez. Yeni giren ortak, eski ortağın henüz yararlanamadığı indirim kısmından yararlanabilecektir.

3 - Ölüm Durumunda:

Ölüm olayı yatırım indirimi uygulaması açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü, ölüm ile ortaya çıkan devir tamamen irade dışıdır.

Gerek sermaye şirketlerinde, gerek şahıs şirketlerinde yatırım karakteristiğini belirleyen teşvik belgesinde ölen ortağın adı yer almıyorsa,

teşvik belgesinde bir değişiklik yapılmayacaktır. Olay ölen kişinin ortaklıktaki payının mirasçılara devri anlamı taşır.

Ancak şahıs işletmelerinde ortaya çıkacak ölüm olayında yatırımı gerçekleştirecek kişinin tamamlanmış ve tamamlanamamış tüm yatırımları mirasçılara devreder. Bu durum, yatırım karakteristiğini değiştirdiği gibi teşvik belgesinin de değiştirilmesini gerektirir.

Ölen kişi açısından bir işlem yapılmayacaktır. Mirasçılar alacakları teşvik belgesinde belirtilen indirim oranı ve ölen kişinin yararlanmamış olduğu yatırım indirim miktarı esas alınarak indirimden yararlanacaklardır.

IV - YATIRIM İNDİRİMİNDE ZAMANAŞIMI:

G.V.K.'nın Ek 5/C maddesi hükmüne göre, şartların ihlali nedeniyle zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.

Bu durumda zamanaşımı yatırıma konu aktif değerlerin yatırımla güdülen amaç dışında parça parça satılmaya başlandığı veya yararlanma koşullarının herhangi birinin kaybedildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlamaktadır.

Örneğin, 1986 yılında başlamış olan ve 1989 yılında tamamlanacak bir yatırım nedeniyle 1986 yılından itibaren harcama esasında yatırım istisnası uygulayan bir mükellef yatırım tamamlanmadan 1988 yılında yatırıma konu aktif değerleri parça parça satarsa, uyguladığı istisna nedeniyle geri alınacak vergiler ve cezalar açısından zaman aşımı 1989 yılı başından itibaren başlayacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar:

- 1 - 1993 Yılı Teşvik Mevzuatı HDTM Yayınları
- 2 - Şükrü KIZILOĞLU "Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması" Savaş Yayınları Ankara, 1989.
- 3 - M. Çetin HACIOSMANOĞLU, "Yatırım İndirimi ve Muhasebesi" Maliye Postası Sayı: 294