

YATIRIM İNDİRİMİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

Mustafa UÇAR*

Mesut BİLGİNER**

1. GİRİŞ

Kalkınmakta olan ülkemizde, diğer pek çok ülkede uygulanan ve kalkınmayı teşvik eder mahiyette olan tedbirler, zaman zaman çeşitli şekillerde yürürlüğe konmaktadır. "Yatırım İndirimi"de bu tedbirlerden biridir.

Kısaca vergi istisnası olarak iade edilebilecek "Yatırım İndirimi Müessesesi" ilk defa 19.12.1963 tarihinde yayımlanan 202 sayılı Kanun'la mevzuâtımıza girmiştir.

Bu çalışmamızda, teşvik tedbirlerinin en önemli kalemi olan yatırım indirimini; mahiyeti; faydalanabilecek mükellefler; faydalanma şartları ve muhasebe kayıtları yönünden inceleyeceğiz. Çalışma hazırlanırken, ilgili mevzuâtın taranması yanında, yatırım indiriminden faydalanan mükelleflerle direkt olarak görüşülmüş ve elde edilen bilgiler aynı zamanda Vergi Denetmenleri'yle de tartışılmıştır.

Çalışmamızın, muhasebecilere ve uygulamacılara yardımcı olacağı kanaatindeyiz.

2. YATIRIM İNDİRİMİNİN MAHİYETİ

Ticari ve zirai kazançlarını bilanço esasına göre tesbit eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri, gerçekleştirdikleri yatırımlarına isabet eden tutarları, gerekli şartları yerine getirmek koşuluyla, tesbit edilen kazançlarından indirebilirler.

3. YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINDAN FAYDALANABİLECEK MÜKELLEFLER

Gelir vergisi mükellefleri olan;

- Gerçek kişiler
- Adi ortaklıklar,

(*) Doç. Dr. KSÜ. İ.İ.B.F.

(**) Öğr. Gör., KSÜ. İ.İ.B.F.

- Kollektif şirketler,
 - Adi komandit şirketler.
- Kurumlar vergisi mükellefleri olan;
- Anonim şirketler,
 - Limited şirketler,
 - Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
 - Kooperatifler,
 - Kamu iktisadi müesseseleri,
 - Dernek ve vakıflara ait işletmeler,
 - İş ortaklıkları,

yatırım indirimi uygulamasından faydalanabilecek mükelleflerdir (1).

4. YATIRIM İNDİRİMİNDEN FAYDALANMA ŞARTLARI

4.1.Yatırım İndiriminin Uygulanacağı Konular ve Sektörler

Yatırım indiriminin uygulanabileceği konular ve sektörler, hazırlanan yıllık programlarda ve Beş Yıllık Kalkınma Planlarında yer alan konular ve sektörler olmalıdır. Her yıl yayımlanan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" da, teşvik edilecek ve yatırım indiriminden faydalanabilecek konular ve sektörler açıklanır. Söz konusu kararda yer almayan konu ve sektörlerde yapılan yatırımlar, teşvik tedbirlerinden yararlanamaz.

4.2 Yatırım İçin İzin Alınması

Yatırımlar, Teşvik Belgesi kapsamında yapılabileceği gibi, Teşvik Belgesi alınmadan da yapılabilir.

4.2.1. Teşvik Belgeli Yatırım

Teşvik Belgeli yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı'na, gerekli bilgi ve belgelerle başvurularak, üzerinde yatırım tutarı, yatırım süresi, yatırım indirimi oranı ve diğer bilgilerin yazılı olduğu Yatırım Teşvik Belgesi alınır.

4.2.2. Teşvik Belgesiz Yatırım

Teşvik Belgesi olmadan yatırım yapmak ve indirimden faydalanabilmek isteyen mükellefler, yatırıma başlamadan önce gerekli bilgi ve belgelerle, bağlı oldukları Vergi Dairesine başvurarak yatırım izni alırlar (2).

4.3.Yatırım İndiriminin Uygulanabileceği Harcamalara

Gerçekleştirilmekte olan yatırıma ait harcamaların, söz konusu indirimden yararlanabilmesi için, yatırıma konu duran varlığın, aktifle ilgili hesaplardan birine kaydedilmesi, bedelinin ödenmesi veya borçlanılması gerekmektedir. Gayri kabili rucû şeklinde bile olsa, akreditif açıldığı halde, ithâli gerçekleştirilemeyen duran varlıklar, yatırım indiriminden faydalanamaz.

Buna göre, yeni olmak şartıyla, makina, tesisat, cihaz, demirbaş ithâl edilmesi veya satın alınması halinde yatırım indirimine konu olabilir. Hazine Müsteşarlığı'nın uygun gördüğü kullanılmış duran varlık ithâli de, yatırım indirimi kapsamındadır. Söz konusu duran varlıkların aktife alınması için yapılan taşıma ve montaj harcamaları da, duran varlığın ma-

liyetine dahil olduğu için, yatırım indiriminden faydalanabilir. Yatırım indirimine konu duran varlıkların iktisap edilmesi için kullanılan kredilerin finansman giderleri ve kur farkları da, duran varlıkların aktive alındığı yılın sonuna kadar olmak şartıyla, yatırım indiriminden faydalanabilir.

4108 sayılı Kanunla, personel lojmanları inşaatı hariç, bina yatırımları da, yatırım indirimi kapsamına alınmıştır. Ancak, kalkınmakta öncelikli yörelerde yapılan personel lojmanları inşaatı da yatırım indirimi kapsamındadır (3).

4.4.Yatırımın Cinsi

Yapılacak yatırım yeni olabileceği gibi, tevsii, modernizasyon, darboğaz giderme, yenileme, kalite düzeltme ve benzeri şekilde de olabilir.

4.5.Yatırım Yapabilecek Yörelere

4.5.1. Teşvik Belgeli Yatırım Yapılacak Yörelere

Teşvik tedbirleri kapsamında, Yatırım Teşvik Belgesi alınarak, Organize Sanayi Bölgelerine, kalkınmada öncelikle yörelerde uygun arsa ve arazilere yatırım yapılabilir.

4.5.2. Teşvik Belgesiz Yatırım Yapılacak Yörelere

Teşvik Belgesiz yatırımlar ise, kalkınmada öncelikli yörelerde ve diğer yörelerin Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerinde yapılabilir. Ancak, tarım ve hayvancılık sektöründe yapılacak yatırımlar için Küçük Sanayi Siteleri ve

Organize Sanayi Bölgelerinde yatırım yapma şartı aranmamaktadır.

4.6.Yatırım Süresi

4.6.1. Teşvik Belgeli Yatırımlarda Yatırım Süresi

Yatırım Teşvik Belgesi alınan yatırımların, ilgili belgede yazılı olan süre içinde tamamlanması gerekmektedir.

4.6.1. Teşvik Belgesiz Yatırımlarda Yatırım Süresi

Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak Teşvik Belgesiz yatırımların, Vergi Dairesine başvuru tarihinden itibaren 2 (iki) yıl içinde, diğer yörelerde yapılacak yatırımların ise 1 (bir) yıl içinde tamamlanması gerekmektedir.

4.7.Yatırım Tutarı

4.7.1. Teşvik Belgeli Yatırımlarda Yatırım Tutarı

Teşvik Belgeli yatırımlarda, yatırım indiriminden faydalanacak proje tutarının, sınai yatırımlarda en az 18 Milyar TL, zirai yatırımlarda en az 3 Milyar TL olması gerekmektedir.

Bu tutarlar, 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren geçerlidir (4).

4.7.2. Teşvik Belgesiz Yatırımlarda Yatırım Tutarı

Teşvik Belgesiz yatırımlarda proje maliyeti, ticari ve sınai yatırımlar için en az 6 Milyar TL, en fazla 12 Milyar TL; zirai yatırımlar için en az 1 Milyar TL en fazla 2 Milyar TL olması gerekmektedir. Söz konusu tutarlar 1996 yılı için geçerlidir.

Bakanlar Kurulu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesi gereği bu tutarları her yıl yeniden belirlemeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini kullanmaması durumunda, yatırım tutarları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu uyarınca belirlenen Yeniden Değerleme Oranı'nda artırılarak yeniden tesbit edilir.

4.8. Yatırım İndirimi Oranları

Yatırımlara uygulanacak indirimin genel oranı %30'dur. Ancak, Bakanlar Kurulu, Kalkınmada Öncelikli Yörelerde yapılacak yatırımlar ile Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda özel önem verilen sektörler ve konularda yapılacak yatırımlarda uygulanacak indirim oranı %30'dan az olmamak şartıyla, %100'e kadar artırılabilir. Bu sebeple bazı sektör ve konularda yapılacak yatırım indirimi oranı %100 olarak belirlenmiştir.

4.9. Yatırım İndiriminde Endeksleme

Gelir Vergisi Kanunu'nda, 4108 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler, hesaplanan fakat indirilmeyen yatırım indirimlerinin enflasyon karşısında erimesini ve teşvik unsuru olmaktan çıkmasını önlemek amacıyla, indirilmeyen yatırım indirimlerinin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri gereği açıklanan Yeniden Değerleme Katsayısı oranında artırılması uygun görülmüştür. Yapılacak bu işleme endeksleme adı verilmektedir (5).

Endeksleme uygulaması, 01.01.1995 tarihinden sonra Yatırım

Teşvik Belgesi alınmış olan yatırımlar için geçerlidir. Hesaplandığı halde kazanç yetersiz olduğundan indirilemediği için gelecek yıllara aktarılan yatırım indirimi tutarları, endekslenerek yeniden hesaplanır. Yatırım yapıldığı yılı izleyen 3 yıl içinde indirilemeyen tutarlar endekslenerek artırılamaz (6).

4.10. Yatırım İndirimi Uygulamasında Vergi Tevkifatı

Kurumlar Vergisi Kanun'un 25. maddesi 2. fıkrasının, 4108 sayılı Kanun'un 31. maddesi ile değiştirilerek, yatırım indiriminin asgari Kurumlar Vergisi'nin matrahından indirilmesi imkânı getirilmiştir.

Bu sebeple, yatırım indirimi tutarı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'un 94. maddesinin 6/b bendinde yer alan tevkifat matrahına dahil edilmiştir. Bu hükümler Kurumlar Vergisi Kanun'un 25. maddesinde yapılan değişikliklerle, 1995 yılı kazançlarına uygulanmıştır. Dolayısıyla, halka açık anonim şirketlerde %10, diğer kurumlarda %15 Gelir Vergisi tevkifatı yapılacaktır. Hesaplanan Gelir Vergisi'nin %10 tutarında da Fon payı tevkif edilecektir.

4.11. Şartların Yerine Getirilmemesi Durumunda Yapılacak İşlem

Teşvik Belgeli ya da Teşvik Belgesiz yapılan bütün yatırımlarda, şartların ihlâl edilmesi halinde, yatırım indirimi uygulaması sebebiyle zamanında tahakkuk ve tahsil edilmeyen vergiler cezalı olarak tahsil edilir (7).

5. MUHASEBE KAYITLARI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'un ek 6. maddesi gereği, mükellefler muhasebelerini yatırım indiriminden faydalandıkları miktarların seneler itibarıyla takibini temin edecek tarzda tanzim ederler.

Her yıl faydalanan yatırım indirimi miktarı, yıllık beyannamelerde ayrıca gösterilir.

Bu sebeple, yapılan yatırımlarda hesaplanan ve faydalanan yatırım indirimleri Envanter Defterinde fakat diğer envanter kayıtlarından ayrı olarak takip edilmelidir (8).

Örnek :

Kalkınmada Öncelikli Yöre'de, toplam 10.000.000.000.- TL. tutarında yatırım yapmak üzere 1995 yılında Yatırım Teşvik Belgesi alan bir A.Ş.'nin hesaplarını ve kayıtlarını inceleyelim:

5.1. 1995 YILI KAYITLARI

Teşvik belgesinde yazılı olan yatırım indirimi oranı %100'dür. A.Ş., 1995 yılı toplam 10.000.000.000.- TL. tutarındaki yatırımını tamamlayarak, makinalarını aktive almıştır.

Akreditif açılarak makina bedeli ödendiğinde;

1) _____ / _____
259 VERİLEN AVANSLAR 10.000.000.000
02 Yurt dışı sipariş avanslar
001 Makina Akreditifleri
102 BANKALAR 10.000.000.000
01 Yatırım Bankası

Makina bedeli ve akreditif masrafları olarak ödenen

_____ / _____

Gümrükten çekilen makinalar aktive alındığında :

2) _____ / _____
253 TESİS MAK.VE CİH. 10.000.000.000
01 Tekstil Makinaları
259 VER.AVANSLAR 10.000.000.000
02 Yurt Dışı Sip.Avanları
001 Makina Akreditifleri
Makinaların aktive alınması

_____ / _____

Makinalar Gümrük'ten teslim alınırken, Gümrük Birliği Giriş Beyannamesi üzerinde; ithâl edilen makina bedeline ilgili oran uygulanarak Katma Değer Vergisi hesaplanır.

Örneğimizde, %15 oranında KDV hesaplanmıştır.

Teşvikli yatırım mallarının ithâlinde, hesaplanan fakat fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen KDV., eğer erteleme 1 yıl için yapılmışsa 192 ve 392 no'lu hesaplarda takip edilir (9).

Ertelene, 1 yıldan daha uzun süre için yapılmışsa:

3) _____ / _____
292 DİĞER KDV 1.500.000.000
01 Teşv.Yatırım.Ertelenen KDV
492 DİĞER KDV 1.500.000.000
01 Teşv.Yatırım.Ertelenen KDV
Makina bedeli üzerinden hesaplanarak ertelenen KDV.

_____ / _____

Ertelenen Katma Değer Vergisinin teminatı olarak, bir bankadan Teminat Mektubu alınarak, Gümrük Müdürlüğü'ne verildiğinde :

4) _____ / _____	
900 NÂZİM HESAPLAR	1.500.000.000
01 Teminat Mektubu Borçluları	
001 Gümrük Müdürlüğü	
492 NÂZİM HESAPLAR	1.500.000.000
01 Alınan Teminat Mektupları	
001 Yatırım Bankası	
Yatırım Bank.dan alınan 1201 no'lu Teminat Mektubunun Gümrük Müd. verilmesi	
_____ / _____	

Tabiidir ki, ertelenen kadar Katma Değer Vergisi, Vergi Dairesine ödendiğinde, teminat mektubu Gümrük Müdürlüğü'nden teslim alınarak bankaya iade edilecek ve yapılan kayıtların tersi yapılacaktır.

1995 yılında yapılan 10.000.000.000.- TL tutarındaki yatırım üzerinden %100 oranında indirim hesaplandığında :

5) _____ / _____	
900 NÂZİM HESAPLAR	10.000.000.000
03 Yatırım İndirimleri	
900 NÂZİM HESAPLAR	10.000.000.000
04 Faydalanılacak Yat.İndirimleri	
Hesaplanan %100 yatırım indiriminin kayıtlara alınması.	
_____ / _____	

Ancak, 1995 yılında kâr edilmediği için hesaplanan yatırım indirimi 1996 yılına devredilecektir.

5.2.1996 YILI KAYITLARI

1996 yılında 7.000.000.000.- TL. kâr edilmiştir. Yatırım indiriminden faydalanılacağı için Kurumlar Vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak faydalanılan yatırım indirimi üzerinden, yani kâr üzerinden %15 oranında Gelir Vergisi ve Gelir Vergisinin %10'u oranında Fon hesaplandığında :

6) _____ / _____	
691 D.KÂRI V.VE D.YAS.YÜK.	1.155.000.000
01 Kurum Gelir Verg.	1.050.000.000
04 Kurum G.V.fonu	105.000.000
370 D.KÂRI V.VE D.YAS.YÜK.	1.155.000.000
03 Kurum Gelir Ver.	1.050.000.000
04 Kurum Ge.Ve.fonu	105.000.000
Yatırım indiriminden faydalanan dönem kârından %15 G.V. ve %10 fon ayrılması.	
_____ / _____	

Yapılan tevkifat, dönem kârından mahsup edildiğinde

7) _____ / _____	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZAR.	7.000.000.000
691 D.Kân Ve.ve D.Yas.Y.	1.155.000.000
01 Kurum Gelir Verg.	1.050.000.000
04 Kurum G.V.fonu	105.000.000
692 D.KÂRI VEYA ZARARI	5.845.000.000
Tevkif edilen G.V. ve Fon'un dönem kârından mahsubu.	
_____ / _____	

Tevkifat sonrası kâr, Dönem Net Kârı hesabına aktarıldığında;

8) _____ / _____	
692 DÖNEM N.KÂRI VEYA ZAR.	5.845.000.000
590 DÖNEM NET KÂRI	5.845.000.000
Tevkifat sonrası kârın, dönem net kâr hesabına devri.	
_____ / _____	

1995 yılında Nâzım Hesaplarda takip edilen, fakat indirilemediği için 1996 yılına devredilen 10.000.000.000.- TL. tutarındaki yatırım indiriminin 1996 yılı Yeniden Değerleme Katsayı olarak belirlenen %72.8 oranında endekslendiğinde (10) :

10.000.000.000.- x %72.8=	7.280.000.000.-
1995 Yatırım İndirimi Tutarı	+10.000.000.000.-
	17.280.000.000.-

Endekslenen 7.280.000.000.- TL.
kayıtlara alındığında;

9) _____ / _____

900 NÂZİM HESAPLAR 7.280.000.000.

03 Yatırım İndirimleri

900 NÂZİM HESAPLAR 7.280.000.000

04 Faydalanılacak Yat.İndirimleri

Endekslenen 1995 yılı yatırım indiriminin mah-
subu.

_____ / _____

Bu kayıtlar neticesinde; he-
saplanan Yatırım İndirimi tutarı
17.280.000.000.- TL. tutarına ulaş-
mıştır.

1996 yılının 7.000.000.000.- TL.
tutarındaki kârın tamamı yatırım in-
diriminden faydalandığı için ya-
pılacak kayıt :

10) _____ / _____

900 NÂZİM HESAPLAR 7.000.000.000

01 Faydalanılacak Yatırım İndirimleri

900 NÂZİM HESAPLAR 7.000.000.000

03 Yatırım İndirimleri

1996 yılı kârının yatırım indiriminden ya-
rarlandırılması.

_____ / _____

5.3.1997 YILI KAYITLARI

Nisan 1997 yılı beyan döneminde,
1996 yılı tevkifatı, ilgili hesaba dev-
redildiğinde :

11) _____ / _____

370 D.KÂRI V.VE D.YAS.YÜK.K. 1.155.000.000

01 Kurum Gelir Verg. 1.050.000.000

04 Kurum G.V.fonu 105.000.000

360 ÖDEVERGİ VE FONLAR 1.155.000.000

03 Kurum Gelir Ver. 1.050.000.000

04 Kurum Ge.Ve.fonu 105.000.000

Ödenecek Gelir Vergisi ve Fon Tevkifatının mah-
subu.

_____ / _____

1996 yılı kârı ilgili hesaplara dev-
redildiğinde;

12) _____ / _____

590 DÖNEM NET KÂRI 5.845.000.000

570 GEÇ.YILLAR KÂRLARI 5.845.000.000

01 1996 Yılı kâr

1996 yılı kârının geçmiş yıllar hesabına intikâli.

_____ / _____

Kazanç olmadığı için 1996 yılına
devredilen 1995 yılı yatırım indirimi
tutarı 10.000.000.000.- TL. ve 1996
yılında endekslleme sonucu he-
saplanan 7.280.000.000.- TL.'ndan,
1996 yılında 7.000.000.000.- TL. in-
dirilmiştir. 1997 yılına devredilen
10.280.000.000.- TL. yatırım indirimi
tutarı, 1997 yılı için açıklanacak olan
Yeniden Değerleme Katsayısı ile en-
dekslenerek yeniden he-
saplanacaktır. Eğer 1997 yılı kazancı
da yetersiz kalırsa, faydalanılacak
yatırım indirimi tutarı, son olarak
1998 yılında da endekslenecektir.
1999 yılına devredilecek yatırım tutarı
endekslenmeden uygulanacaktır.

6. SONUÇ

Bu konuda yapılan çalışmalardan
ve uygulamalardan anlaşılacağı
üzere, yatırım indirimi uygulamasının
muhasabe kayıtlarının nasıl ve ne
zaman yapılacağı konusunda ihtilâf
vardır. Yatırım indiriminin he-
saplanması ve endekslenmesi iş-
lemleri Nâzım Hesaplarda takip edil-
mektedir. Fakat uygulamadaki ihtilâf,
faydalanılan yatırım indirimden ya-
pılacak Gelir Vergisi ve Fon tev-
kifatının hangi dönem yapılacağı hu-
susundadır. Genelde, faydalanılan

yatırım indirimi, faydalandığı yıl sonunda Nâzım Hesaplarda gösterilmekte, fakat tevkifât ertesi yıl beyan döneminde yapılmaktadır. Bu durumda, geçmiş yıl kârlarından yapılan tevkifat sebebiyle hesaplanan kâr, cârî dönem ve önceki dönem karşılaştırmalı bilançolarında farklı tutarlarda yer almaktadır.

Bu çalışmamızda yaptığımız gibi, faydalanılan yatırım indiriminden yapılması gereken tevkifât, o yılın sonunda yapılırsa, söz konusu sakınca ortadan kalkacaktır.

Ayrıca, yapılan bütün hesaplamalar, Envanter Defterine kaydedilirse takibi daha da kolay olacaktır.

KAYNAKÇA

- (1) 187 no'lu G.V. Genel Tebliğ, 03.08.1995 tarih ve 22363 sayılı Resmi Gazete
- (2) 195 no'lu G.V. Genel Tebliği, 20.03.1996 tarih ve 22586 sayılı Resmi Gazete
- (3) 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete
- (4) 200 no'lu G.V. Genel Tebliği, 31.12.1996 tarih ve 22864 sayılı Resmi Gazete
- (5) 187 no'lu G.V. Genel Tebliği, 03.08.1996 tarih ve 22363 sayılı Resmi Gazete
- (6) YILMAZ, Kâzım; *Yatırım İndirimine Konu Olan Aktiflerin Devri Veya Satılmasında Endeksleme*; Yaklaşım; yıl 4; sayı 48; Aralık 1996; Ankara
- (7) DEMİR, Ahmet; Mâli Tablolar; Çağdaş Yayınları, İstanbul 1996
- (8) KIZIL, Ahmet; *Genel Muhasebe*; Der Yayınları, 2. Baskı; İstanbul 1996; Sh. 389
- (9) KAYA, Ömer; *01.01.1994 tarihinden itibaren Uygulamaya Giren Muhasebe Sistemi - 23*; Maliye Sigorta Yorumları; sayı 181; Ağustos 1994; Ankara
- (10) 252 no'lu V.U.K. Genel Tebliği, 10.06.1996 tarih ve 22662 sayılı Resmi Gazete