

YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINDA ŞARTLARIN İHLALİ HALİNDE ZAMANAŞIMI SÜRELERİ

Coşkun ARAS*

I- Giriş

Yatırım indirimi ekonomik kalkınmanın düzenli ve hızlı bir şekilde sağlanması için kalkınma planlarına uygun olarak özel sektör yatırımlarını özendirmek amacıyla Türk Vergi Sistemine konulan bir vergi istisnasıdır.

Devlet, yatırım indirimi uygulaması ile planlı bir kalkınmayı hedef edinmiş ve özel sektör tarafından bu plan dahilinde yapılacak yatırım harcamalarının belirli bir yüzdesini oluşturan miktarın vergiye tabi kazançtan indirilmesini kabul etmiştir.

II- Yatırım İndirimi Uygulamasından Yararlanabilmenin Şartları

A- Yararlanan Mükellefin Kimliği Bakımından

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Ek 1. maddesinde 3946 sayılı Kanunun 7. maddesiyle yapılan değişiklik uyarınca 1.1.1994 tarihinden itibaren yatırım indiriminden;

1. Dar Mükellef Kurumlar,
2. Gelir Vergisi Mükellefleri,
3. Adi Ortaklıklar,
4. Kollektif ve Komandit Şirketler,
5. Kurumlar Vergisi Mükellefleri,
 - a) Anonim Şirketler
 - b) Limited Şirketler
 - c) Eshamli Komandit Şirketler
 - d) Kooperatifler
 - e) Bunlara Benzeyen Yabancı Şirketler
 - f) Anonim Şirket Halinde Kurulan Ortaklıklar

(*) Vergi Denetmeni

g) İktisadi Kamu Müesseseleri

h) İş Ortaklıkları,

yararlanabileceklerdir.

B- Elde Edilen Kazanç Bakımından

Yatırım indirimi yalnızca ticari ve zirai kazançlara uygulanacaktır. Dolayısı ile diğer gelir unsurları yatırım indiriminden yararlanamamaktadır. Örneğin; Serbest Meslek Kazancı, Ücret, GMSİ, MSİ gibi.

Öte yandan, mükellefin ticari veya zirai kazancı yanında diğer gelir unsurlarından elde ettiği kazançta mevcutsa yatırım indirimi uygulaması yalnızca ticari veya zirai kazançta isabet eden miktara uygulanacak, diğer kazançlara indirim uygulanmayacaktır.

Örneklenirse, bir mükellefin 400.000.000 TL. ticari kazancı, 40.000.000 GMSİ ve 20.000.000 TL. ücret kazancı varsa yatırım indirimi sadece ticari kazançta uygulanır.

Yine, yatırım indirimi yalnızca yatırım yapılan sahada elde edilen kazançta uygulanır. Yani mükellefin hem ticari hem zirai kazancı mevcutsa yatırım hangi alanda yapılıyorsa indirim bu kazançla ilişkin olarak uygulanır.

C- Yatırım İndiriminin Uygulanma Şartları

Yatırım indiriminin uygulanmasında (3946 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişen şekli) aşağıdaki şartlar topluca aranacaktır.

1. İndirimin uygulanacağı kazanç (ticari veya zirai) bilanço esasına göre tespit edilmelidir.

2. Yapılacak yatırımlar, kalkınma planı ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektör veya konularda yapılmalıdır.

3. Yapılan yatırımlar 1997 yılı ile ilgili olarak ticari ve sınai yatırımlar için en az 18.000.000.000 TL., zirai yatırımlar için 3.000.000.000 TL. olmalıdır.

4. Yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığına başvurarak gerekli bilgi ve belgelerin tevdi edilmiş ve yukarıdaki şartların mevcudiyeti tasdik edilerek Yatırım Teşvik Belgesi verilmiş olmalıdır. Yatırım Teşvik Belgesi alınmadan yatırım indirimi uygulanacak yatırım türü veya miktarlarını belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı müştereken yetkilidir.

5. Yatırım tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olmalıdır.

D- Yatırım İndirimine Konu Harcama Bakımından

Yatırım indirimine, yatırım harcamalarından, bina, makina, tesisat, araç (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili) ve benzeri amortismanı tabi aktif değerler ile kalkınmada öncelikli yörelerde yapılan personel lojmanları inşasının yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder.

Burada kanun koyucu, yatırımlara belli hedefleri gerçekleştirecek şekilde yeni aktif değerlerin sağlanmasını amaçlamıştır. bu hedefler üretimi genişletme, verimi arttırma, ihracatı geliştirme, mamul ve mahsul kalitesini iyileştirme, kültür düzeyini geliştirme, bilimsel ve teknik çalışmalar ile çalışma güvenliğini sağlama ve yabancı turist çekmeye yöneliktir.

Öte yandan, kuruluş ve örgütlenme gideri, büro demirbaşları, personel lojmanı tefrişi, arsa veya arazi tedarikine yönelik harcamalar, makina, tesisat, teçhizat, taşıma araçları ve benzerlerine yedek parça sağlanması, asıl proje dışında münferit tesisat, makina ve araç mübayedesi için yapılan harcamalar yatırım, indiriminden yararlanamayacaktır.

Bununla birlikte madde metninde yer alan aktif değerlerin "yeni" olması şart koşulmuştur. Yani yurt içi ve dışında daha önce hiç kullanılmamış olması şartı getirilmiş ancak yurt dışında kullanılmış olsa dahi Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca uygun görülen makina ve tesisatın ithali halinde yeni adlonulacağı hüküm altına alınmıştır.

III-Yatırım İndiriminde Zaman Aşımı Süreleri

Bilindiği üzere tahakkuk zaman aşımı süreleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 114. maddesinde hüküm altına alınmış ve yatırım indiriminde zaman aşımı;

"Yatırım indirimi uygulamasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi halinde zaman aşımı ve bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yılbaşından itibaren işlemeye başlar." şeklinde tanımlanmıştır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Ek 5/c maddesinde de zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarından zaman aşımı verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun husule geldiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

Madde hükümlerinden de anlaşılabacağı üzere yasa koyucu yatırım indirimi uygulamasının özelliğini gözönüne alarak şartların ihlali halinde zamanında alınmayan vergi ve cezalar yönünden zaman aşımı süresinde ayrı bir düzenleme yoluna gitmiştir.

Buna göre yatırım indirimi uygulamasında zaman aşımı sürelerinin uygulamasında ortaya farklılıklar çıkmaktadır,

1- Zaman aşımı süresi Ek-5. madde uyarınca şartların ihlali halinde yani yatırım indirimine mevzu aktif değerlerin (yatırımın hangi safhasında olursa olsun) yatırımla güdülen gaye dışında parça parça satılması veya ek 2. madde de ki şartlardan herhangi birinin ihlali halinde, yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı hadise olmuşsa zaman aşımı şartın ihlalini

takip eden yıl başından itibaren başlar.

Örneğin; 1989 yılında başlayıp 1993 yılında tamamlanmış olan bir yatırım unsuru olan aktif değer 1995 yılında şartların ihlalinin kabulünü gerektirecek bir şekilde satılırsa zamanaşımı süresi satışın yapıldığı yıldan başlayarak 5 yıl içinde yani 2000 yılına kadar cezalı tarhiyat yapılabilinecektir.

2- Ek 5. madde de yazılı şartların ihlali durumunun bulunmadığı halde zamanaşımı bakımından genel hükümlere göre işlem yapılması gerekecektir. Bu durumda uzun süre devam eden bir yatırımda içerisinde yeterli kazanç bulunduğunda yatırım indirimi uygulaması birinci yıldan başlayarak yapılacaktır. Ancak zamanaşımı süresini yatırım bitmeden vergi incelemesi yapılmaması durumunda varsa indirim hesabında ki fazlalık nedeniyle vergi ziyai zamanaşımına uğrayacaktır.

Örneğin; 1989 yılında başlayıp 1998 yılında biten bir yatırımda mükellefin 1991 yılında yatırım indiriminin fazla hesaplaması durumunda, vergi incelemesi yatırımın bittiği yılda yapıldığı takdirde ziyaa uğrayan vergi zamanaşımına uğrayacaktır.

3- Yatırım indirimine konu edilmeyecek bir harcamanın yatırım indirimine konu edilmesi suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ise incelemede vergi ve cezanın çıktığı hesap dönemi mi yoksa yatırım indirimine konu edilmeyecek har-

camanın kazançtan düştüğü yıldan itibaren mi zamanaşımı süresinin işlemeye başlayacağı konusu da tereddütlere neden olmaktadır.

Örneğin; 1989 yılında yatırıma başlayan mükellef aynı yıl aldığı bir makinayı yatırım indirimi kapsamında ki işinde değil başka bir işinde kullanıyor bu makineye ait yatırım indirimi tutarını hesaplayıp beyanında gösteriyor, bu mükellefin 1992 takvim yılında indirim ve istisnalar düştükten sonra vergiye tabi kazancı meydana çıkıyor, bu durumda zamanaşımının başlangıç süresi olarak makinanın alınıp yatırım indiriminin uygulandığı ilk yıl yani 1989 yılı mı yoksa vergiye tabi kazancı meydana çıktığı 1992 yılı mı esas alınacaktır?

Yasa koyucu konuya ilişkin yasal düzenleme de zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak vergi ve cezayı gerektiren durumun husule geldiği yılı izleyen yılı esas almıştır. Örneğimizde zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak her ne kadar vergi 1992 yılında da ortaya çıksa, vergi ve cezanın kesilmesi gereken durum 1989 yılında meydana geldiğinden zamanaşımı süresinin 1990 takvim yılından başlaması gerektiği kanaatindeyiz.

4- Hesaplanması yapılmış ilgili hesaplara intikal ettirilmesine karşın kazanç bulunmaması nedeniyle fiilen uygulanmamış indirim bakımından ise, değerlendirme indirimin gerçekleştirildiği dönem itibarıyla yapılır.

Örneğin; 1990 yılında harcaması üzerinden hesaplanmış indirim tutarı

kazanç bulunmaması nedeniyle 1993 yılında vergi matrahından indirilmiş ise zamanaşımı 1994 yılından itibaren başlayacak ve 1998 yılında son bulacaktır.

IV- Önerilerimiz

Kanun koruyucu yatırım indirimi uygulamasında zamanaşımı sürelerini 213 sayılı V.U.K.'nu ve 193 sayılı G.V.K.'nu ile ayrıca düzenleyerek konunun özelliği itibariyle genel uygulama dışında bir düzenlemeye gitmiştir.

Ancak gerek Ek 5. madde kapsamı dışında ki nedenlerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi ile ilgili bir düzenleme yapılmaması, gerekse madde metninde yer alan düzenlemenin uygulamada bir takım sorunlarla karşılaştığı ve yatırım indirimi uygulamasına ilişkin vergi incelemelerinin yatırım tamamlanmasından sonra yapılması nedeniyle

zamanında tahakkuk ettirilmeyen veya eksik tahakkuk ettirilen vergilerin zamanaşımına uğradığı kanaatindeyiz.

Bu nedenle idarenin maddeye ilişkin düzenlemede "verginin tarihi ve ceza kesilmesi gerektiren durumun husule geldiği yıldan itibaren ibaresinin" "verginin çıktığı yıldan itibaren" ibaresiyle değiştirilmesi ve Ek 5. madde dışında kalan durumlar içinde yatırımın tamamlanması beklenmeden, mükellefin beyannamesinde yatırım indirimini gösterdiği yıldan itibaren sadece yatırım indirimi ile ilgili olarak mükellefleri vergi incelemesine alınmasıyla sorun çözüme kavuşturulabilir.

Yararlanılan Kaynaklar

1. 193 ve 213 sayılı kararlar
2. Tebliğler
3. Yılmaz Özbek, Gelir Vergisi Kanunu Yorumu