

1.1.1995 TARİHİNDEN ÖNCE ALINAN YATIRIM TEŞVİK BELGELERİNE İLİŞKİN YATIRIM HARCAMALARINA ENDEKSLEME UYGULANIP UYGULANAMAYACAĞI VE BİR VERGİ MAHKEMESİ KARARI

Bülent YILDIZ*

I- YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME UYGULAMASI

Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması 4108 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek:4. maddesinde yapılan değişiklikle mevzuatımıza girmiştir. 4108 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle, GVK'nun Ek:4. maddesinde yapılan değişiklikle, 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, izleyen ilk üç yılda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacağı hükmü getirilmiştir.

Endeksleme uygulamasının başlangıç tarihi ise 4108 sayılı Kanun'un Geçici 43. maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiş olup anılan madde hükmü aynen şöyledir; "Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kanunla değişik Ek:3. maddesi hükümleri 1.1.1994 tarihinden sonra, Ek:4. maddesi hükmü 1.1.1995 tarihinden sonra, Yatırım Teşvik Belgesine bağlanmış olan yatırımlar için 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanır."

II- 1.1.1995 TARİHİNDEN ÖNCE ALINAN YATIRIM TEŞVİK BELGELERİNE İLİŞKİN YATIRIM HARCAMALARINA ENDEKSLEME UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI

Endeksleme ile ilgili olarak yayınlanan 187 no.lu GVK Genel Tebliği'nde "4108 sayılı Kanun'un geçici 43. maddesine göre endeksleme 1.1.1995 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcamalarına uygulanacağından, bu tarihten önce alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcamalarıyla ilgili olup, yeterli kazancın olmaması nedeniyle 1995 ve müteakip yıllara devrolan yatırım indirimi tutarları, endekslemeye tabi tutulmadan indirim konusu yapılacaktır." denilmektedir.

"Anılan tebliğe göre 1.1.1995 tarihinden önce alınan yatırım belgelerine istinaden yapılacak harcamalara endeksleme yapılamayacaktır. Tebliğde

(*) SMMM, Bağımsız Denetçi

böyle bir hüküm getirilmesinin sebebi, 4108 sayılı Kanunun Geçici 43. maddesinin 1. fıkrasındaki hükmüdür.

Geçici 43. maddede endeksleme uygulamasının 1.1.1995 tarihinden sonra yapılan teşvik belgeli yatırım harcamalarının faydalanabileceği açıkça belirtilmiştir. Eğer böyle bir hüküm konulmamış olsaydı 4108 sayılı Kanun 2.6.1995 tarihinde yayınlandığından kanunların geriye yürümediği ilkesi gereği 1.1.1995 - 2.6.1995 dönemindeki yatırım harcamaları endekslemekten yararlanamayacaktı.

Geçici 43. maddedeki "... 1.1.1995 tarihinden sonra..." ifadesinin sonundaki virgül'e dikkat edilmediği takdirde kanun hükmünün 187 no.lu tebliğdeki gibi anlaşılması normaldir. Virgülden sonraki ifade endekslemenin münhasıran teşvik belgeli yatırımlara uygulanacağını bir kez daha vurgulanmak istenmesindendir."⁽¹⁾

Şahsi görüşümüze göre, Geçici 43. maddedeki Teşvik Belgesinin 1.1.1995 tarihinden önceki bir tarihte alınmış olması halinde endeksleme uygulanamayacağını ifade etmemektedir. Buradaki hüküm endeksleme uygulamasının 1.1.1995 tarihinden sonraki yatırım harcamalarına uygulanacağını ifade etmektedir. Teşvik belgesinin 1.1.1995 tarihinden önceki veya sonraki bir

tarihte alınmış olması halinde de GVK'nun Ek:4. maddesine eklenen fıkra hükmü bu fıkranın yürürlüğe girmiş olduğu 1.1.1995 tarihinden sonra yapılmış olan yatırım harcamalarını da kapsamaktadır. Teşvik belgesinin alınış tarihi 1.1.1995 tarihinden önce de olsa 1.1.1995 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları için de endeksleme uygulanabilmelidir.

"Tebliğde, bize göre ciddi bir hata vardır. Burada, belgenin ne zaman alındığı değil, yatırım indirimi hakkının hangi yılda doğduğu önemlidir. Çünkü, hangi yılda alınmış teşvik belgesi kapsamında olursa olsun, 1995 ve izleyen yıllarda doğan yatırım indirimi hakları, kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamayarak gelecek yıllara devredildiği takdirde, endekslemeye konu edilebilmelidir."⁽²⁾

III- 1.1.1995 TARİHİNDEN ÖNCE ALINAN YATIRIM TEŞVİK BELGELERİNE İLİŞKİN 1.1.1995 TARİHİNDEN SONRA YAPILAN YATIRIM HARCAMALARINA ENDEKSLEME UYGULANABİLECEĞİ YÖNÜNDEKİ BİR VERGİ MAHKEMESİ KARARI

Vergi idaresi 187 no.lu GVK Genel Tebliği ile, 1.1.1995 tarihinden önce alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım har-

(1) Sakıp ŞEKER, "1.1.1995 tarihinden Önce Alınan Yatırım Teşvik Belgelerine İlişkin Yatırım Harcamalarında Endeksleme" Yaklaşım, sayı: 54.

(2) Şükrü KIZILOĞLU, "Yatırım İndiriminde Endeksleme Avantajı" SABAH, "Mali Yaklaşım Köşesi"

camalarıyla ilgili olup, yeterli kazancın olmaması nedeniyle 1995 ve müteakip yıllara devrolan yatırım indirimi tutarlarının, endekslmeye tabi tutulmadan indirim konusu yapılacağı yönünde uygulama getirmiştir.

1.1.1995 tarihinden önce alınmış yatırım teşvik belgesi sahibi bir kurumlar vergisi mükellefi, 1995 yılı yatırım harcamaları dolayısıyla 1996 yılına devreden yatırım indirimi istisnasının GVK'nun Ek:4. maddesindeki endekslleme uygulamasından yararlanabileceği görüşü ile 1996 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesini itirazı kayıtlı bulunduğu vergi dairesine vermiştir. Mükellef daha sonra vergi mahkemesine konu ile ilgili dava açmış olup, davayla ilgili olarak Ankara 1. Vergi Mahkemesi Esas No: 1997/493 Karar No: 1997/1239 kararını vermiştir.

Ankara 1. Vergi Mahkemesinin anılan kararında, Teşvik Belgesinin 1.1.1995 tarihinden önceki veya sonraki bir tarihte alınmış olması halinde de GVK'nun Ek:4. maddesine eklenecek hükmünün, bu fıkranın yü-

rürlüğe girmiş olduğu 1.1.1995 tarihinden sonra yapılmış olan yatırım harcamalarına uygulanabileceği ve Teşvik Belgesinin alınış tarihi 1.1.1995 tarihinden önceki bir tarih olsa da 1.1.1995 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları için ilgili dönem kazancından indirilemeyerek ertesi yıla devreden yatırım indirimi istisnasına yasada yazılı değerlendirme katsayısının uygulanması ile bulunacak yatırım indirimi istisnasının indirimine konu edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

IV-SONUÇ

Yazımızın II. bölümünde açıklandığı üzere, hangi yılda alınmış teşvik belgesi kapsamında olursa olsun, 1.1.1995 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarından kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili yıl matrahından indirilemeyerek gelecek yıla devreden yatırım indiriminin GVK'nun Ek:4. maddesindeki endekslleme uygulamasından yararlanabilmesi gerektiği kanaatindeyim. Ankara 1. Vergi Mahkemesi de konu ile ilgili uyuşmazlıkta aynı yönde karar vermiştir.