

YATIRIM İNDİRİMİ

• İpek GÜLDEN ARDA •

Vergi Denetmen Yrd.

Yatırım bir ülkede bir dönem içinde tüketil-meyerek sonraki döneme bırakılan kısım, ülkenin üretim gücüne yapılan ilave olarak tanımlanabi-lir. Yatırım indirimi tasarruf edilen fonların, yurt ekonomisinin kalkınmasını sağlayacak yatırımla-ra kanalize edilmesine yardımcı olan bir teşvik mekanizması olarak da tanımlanabilir.

Devlet kamu harcamalarını karşılamak için vergi toplar. Ancak günümüzde verginin mali fonksiyonu yanında sosyal ve ekonomik fonksi-yonları da mevcuttur. Devletin yüklenmiş olduğu görevlerin gerçekleştirilmesi bakımından, bu fonksiyonların tamamının büyük bir önemi ve vazgeçilmezliği vardır. Vergi ile ilgili çeşitli düzen-lemelere ve müesseselere yer verilmek suretiyle, söz konusu mali, sosyal ve ekonomik önlem ve politikalar üzerinde etkili olabilmektedir. Yatırım indirimi, aslında vergilendirilmesi gereken bir ma-li güç mevcut iken, bazı ekonomik ve soysal he-defler doğrultusunda, bu mali güçten bazı sınır-lamalar çerçevesinde vergi alınmamasını ön-görmektedir. Amaç, güdülen ekonomik ve sos-yal hedeflere ulaşabilmede katkı sağlamak ba-kımından yatırım indiriminden yararlanmaktır. Kuşkusuz mevcut mali gücün vergilendirilmeme-si dolayısıyla da ortaya katlanılması gereken bir maliyet çıkmaktadır. Yatırım indiriminin amaçları-na ulaşabilmesi, bu maliyet ve faydaların göz önünde tutulması suretiyle uygulamaya yön ve-rilmesine bağlıdır. Bu bakımdan yasa koyucu, her yatırımı yatırım indiriminden yararlandırma-mış, bazı koşullar öne sürülmüştür.

Yatırım indirimi sistemi ile özel sektörün yaptığı harcamalar belirli koşullarda ve tespit edilen oranlarda vergi matrahından indirilmek-te, işletmenin yatırım indirimi miktarı kadar ka-

zancı vergi dışında kalmaktadır. Bu miktara isa-bet eden vergi, işletmeye mali avantaj sağla-makta; indirim konusu yapılamayan kısım ise ye-niden değerlendirme oranına göre endekslemeye tabi tutularak enflasyonun aşındırıcı etkisinden korunmaktadır.¹

1 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 19. MADDESİ ÇERÇEVESİNDE YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI UYGULAMASI

Yatırım indirimi müessesesi 4842 sayılı yasa ile getirilen düzenleme öncesi Gelir Vergisi Kanu-nu'nun EK 1-6 maddelerinde düzenlenmişti. An-cak 4842 sayılı yasanın 37/1-c maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun bahse konu ek maddeleri 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıl-mıştır.

4842 Sayılı kanunun genel gerekçesinde belirtildiği üzere; yatırım indirimi istisnası kanunun 1. maddesi ile yeniden düzenlenmekte ve istisna teşvik belgesi olmaksızın otomatik işler hale geti-rilmekte, bölgesel ve sektörel ayrımlara son veril-mekte, teşvikin daha dar kapsamlı ancak daha etkin ve basit hale getirilmesi amaçlanmıştır. Ya-sanın yatırım indirimi istisnasını düzenleyen 1. maddesinin gerekçesinde ise şöyle denilmekte-dir.

"Daha önce Gelir Vergisi Kanununun Ek 1 - Ek 6 maddelerinde düzenlenmiş olan yatırım in-dirimi istisnası yeni bir anlayışla bu madde de dü-zenlenmektedir.

Yeni düzenlemede temel değişikliklerden birisi, daha önceki uygulamalarda yatırım indiri-mi istisnasından yararlanmak için gerekli olan yatırım teşvik belgesi alma zorunluluğunun kaldı-rılmasıdır. Bu düzenleme çerçevesinde ticarî ve-

ya ziraî kazançları üzerinden gelir vergisine tâbi olan mükellefler, satın aldıkları amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerinin maliyet bedellerinin belirli bir oranını, vergiye tâbi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir.

İstisna tutarının hesaplanmasında esas alınacak bedel amortismanına tâbi iktisadî kıymetin maliyet bedeli olacaktır.

Yatırım indirimi istisnasının uygulanmasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanmakta, istisna tutarının ilk dönemde indirim konusu yapılamaması halinde, istisna tutarı izleyen dönemlerde endekslenmek suretiyle kullanılabilir.2

Yatırım indirimi istisnasından genel olarak amortismanına tâbi iktisadî kıymetler ile ilgili olarak yararlanılabilmekle beraber, yatırım indirimi istisnasına konu olamayacak amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle ilgili bir belirleme de yeni düzenlemede yer almaktadır.

Yatırım indirimi istisnasının uygulanabilmesi için istisnadan yararlanan kıymetin iki tam yıl süreye elden çıkarılmaması gerekmektedir. Bu şartta uyulmadığı takdirde, daha önce yararlanılan istisna tutarı nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler açısından herhangi bir işlem yapılmayacak, ancak daha önce yararlanılamayan istisna tutarının kullanım imkânı kalmayacaktır. Öte yandan, yatırım indiriminden kısmen faydalanmış veya hiç faydalanmamış aktif değerleri devir alan kimselerin, kalan yatırım indiriminden yararlanmalarını sağlayacak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla aktif değerleri devralanların istisnadan yararlanmaları hiçbir durumda mümkün değildir."

4842 sayılı kanunun 1. maddesiyle yatırım indirimi istisnası yeniden düzenlenerek, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde yer almıştır. GVK' nun 19. "Ticari ve Ziraî Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi aşağıdaki gibidir.

"(4842 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen madde; 24.04.2003)1.Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya ziraî kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tâbi

mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif 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 Kanunun 6'ncı maddesiyle 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.²

3. (5024 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle değişen fıkra: Yürürlük;01.01.2004) Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Ancak iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.³

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

- Bedeli 6.000 Yeni Türk Lirasından az olan iktisadî kıymetler (iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadî kıymetler haddin aşılıp

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).

- (5228 Sayılı Kanunun 59/3-a maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 31.07.2004) Gayri maddî haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri⁴ (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 aktife 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 yıl itibariyle takibini yapacak şekilde tutarlar.

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

1.1 YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASINDAN YARARLANACAK OLAN MÜKELLEFLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı kanunla değiştirilen 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım

İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesinin 1. bendi "Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40 ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlardan yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar.

....." şeklindedir.

Buna göre yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecek mükellefler aşağıda yer aldığı gibidir.

Gelir Vergisi Mükellefleri

- Gerçek Kişiler
- Adi Şirketler
- Kolektif Şirketler
- Adi Komandit Şirketler

Kurumlar Vergisi Mükellefleri

- Anonim Şirketler
- Limited Şirketler
- Eşanlı Komandit Şirketler
- Kooperatifler
- İktisadi Kamu Müesseseleri
- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
- İş Ortaklıkları

Ayrıca ilgili maddenin 1. bendinde Dar Mükelleflere de açık bir şekilde yer verilmiştir. Buna göre dar mükellef kişi ve kurumlar da aranan şartları taşımaları halinde yatırım indirimi istisnasından faydalanabileceklerdir.

1.2 YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANACAK KAZANÇLAR VE KAZANÇLARIN TESPİT ŞEKLİ

Yatırım İndirimi Gelir vergisi mükelleflerinin bilanço esasına göre tespit edilen ticari ve zirai kazançlarına uygulanır. Yatırım indiriminden yararlanacak olan mükellefin, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen birden fazla şahsi işletmesi varsa, indirim, sadece yatırımın yapıldığı işletmeden elde edilen kazançta değil, ticari işletmelerden elde edilen "ticari kazançlar toplamına" uygulanacaktır.

Yatırım indirimi istisnasından yararlanacak olan bir mükellefin, kazancının yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapamadığı yatırım indirimi tutarı bulursa dahi, bilanço esasında tes-

pit edilen ticari ve zirai kazanç dışındaki kazançlarına yatırım indirimi uygulanmaz.

Örnek: Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ticari kazanç sahibi Bay (A)'nın;

Ticari kazancı	100.000.000.000-TL
Gayrimenkul Ser. iradı:	5.000.000.000-TL
Menkul sermaye iradı	3.000.000.000-TL

kazanç elde etmiş olsun. Bu durumda yatırım indirimi istisnası yalnızca ticari kazançtan düşülür. Eğer indirilemeyen yatırım indirimi tutarı kalırsa diğer kazançlarından indirilmesi mümkün değildir. Bir sonraki döneme devreder.

Hem ticari hem de zirai işletmesi olan bir mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimi, zirai faaliyetinden sağladığı kazançtan indirimi mümkün değildir. Aynı şekilde, zirai faaliyetle ilgili olarak yapılan yatırımdan dolayı hak kazanılan yatırım indirimi de bu kişinin ticari faaliyetinden sağladığı kazancına uygulanamayacaktır.

Yatırım indirimi uygulaması açısından adi şirketler ile kolektif ve adi komandit şirketler, bağımsız birer ünite olarak kabul edilmişlerdir. Bu nedenle, bunların yaptıkları yatırımlara ait indirim, ortaklığın bünyesi içinde kalacak ve dolayısıyla ortaklar hisselerine isabet eden indirim tutarlarını, vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde yalnızca bu ortaklıktan elde etmiş oldukları ticari kazançlarına uygulayabileceklerdir. Eğer indirim konusu yapamadıkları yatırım indirimi istisnası varsa başka ortaklıktan ve şahsi ticari veya zirai kazançlarından indirilemez.⁵ Aynı şekilde şahsi ticari kazançtan hak edilen yatırım indirimi kolektif veya adi şirket ortaklığından elde edilen kazançtan düşülemez.

Örnek: Bay (A), X Kolektif şirketine %50 oranında ortaktır. Şirket 2004 yılında 100.000.000.000-TL yatırım gerçekleştirmiştir. Yatırım indirimi oranı %40'dır. Şirket aynı yılda 20.000.000.000-TL kazanç elde etmiştir. Bay (A) aynı yılda 20.000.000.000-TL şahsi ticari kazanç elde etmiştir.

Yatırım İndirimi Uygulaması:

Şirketin 2004 takvim yılında yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı;

$$100.000.000.000 \times 0,40 = 40.000.000.000\text{-TL'dir.}$$

Ortağın payına düşen yatırım indirimi tutarı: $40.000.000.000 \times 0,50 = 20.000.000.000\text{-TL}$

Bay (A)'nın 2004 yılında şirket ortaklığından hissesine düşen pay 10.000.000.000-TL'dir. Toplam ticari kazancı ise 30.000.000.000-TL'dir. Mükellefin 20.000.000.000-TL yatırım indirimi uygulama hakkı bulunmakla beraber 2004 yılında sadece 10.000.000.000-TL yatırım indirimi düşebilecektir.

Şahsi Ticari Kazanca	Koll. Şirketten payına isabet eden ticari kaz.	İndirilebilecek Yat. İnd. Tut.	Vergiye Tabi Kazanç	Devreden Yatırım İndirimi Tutarı
20.000.000.000	10.000.000.000	10.000.000.000	20.000.000.000	10.000.000.000

Burada özellik arz eden husus adi komandit şirketlerde ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi adi komandit şirketlerde komanditer ortağın şirketten aldığı kâr payı menkul sermaye iradı olarak kabul edilmekte ve buna göre vergilendirilmektedir. Adi komandit şirketlerde de yukarıda belirtildiği üzere, ortaklar yatırım indiriminden ortaklık payları oranında yararlandıklarından; menkul sermaye iradı elde etmiş kabul edilen komanditer ortaklarda, yatırım indirimi adi komandit şirketten elde ettiği kâr payına uygulanmak durumundadır. Yani yatırım indirimi menkul sermaye iradına uygulanmış olmaktadır. Ancak yatırım indiriminin ticari ve zirai kazançlara uygulanacağı yönündeki kanun ibaresinin aksine bu durum Bakanlıkça da uygun görülmektedir.⁶

Kurumlar Vergisi mükellefleri ise uygulamaya hak kazandıkları yatırım indirimi kurumlar vergisi matrahından düşeceklerdir. Kurumların, her türlü faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların tamamı kurum kazancıdır. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım indirimi uygulanacak kazançlarının tespitinde, kazancın türü bakımından herhangi bir ayırım söz konusu değildir.

1.3 YATIRIM İNDİRİMİ HESAPLANMAYACAK İKTİSADİ KIYMETLER

Kanunun 19/4. maddesinde hangi harcamaların yatırım indirimi kapsamı dışında kaldığı sayılmıştır. Buna göre şu harcamalar yatırım indirimi kapsamı dışında sayılmıştır.

- Bedeli 6000 Yeni Türk Lirasından (2005 yılı için 10.000-YTL) az olan iktisadî kıymetler (iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadî kıymetler haddin aşıp aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)⁷
- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadî kıymetler (yüzer havuzlar ile oniki yaşından küçük gemiler hariç).
- (5228 Sayılı Kanunun 59/3-a maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 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.

Bu harcamalarla ilgili olarak GVK 22. no'lu sirkülerde konuya ilişkin tereddütler de giderilmeye çalışılmıştır. Söz konusu açıklamalar ise şu şekildedir.

1.3.1 Bedell 5 Milyar Liradan (2004 için 6 milyar 2005 için 10.000YTL) az olan iktisadî kıymetler

İktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz

eden iktisadî kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadî kıymetler topluluğu olarak tanımlanabilir.

Örneğin;

- Bir bilgisayar sistemini oluşturan donanım malzemeleri,
 - Bir tekstil işletmesinde yeni bir üretim bandı oluşturulmasında kullanılan makineler,
 - Yazar kasalar ve barkot okuyucu cihazlar,
 - Okul sıra ve masaları,
 - Turistik otel için alınan yatak, yorgan ve battaniyeler,
 - Lokanta işletmesi için alınan tabak, çatal, bıçak ve bardaklar,
- aynı fonksiyona hizmet ettiklerinden, iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük oluşturmaktadır.

Söz konusu iktisadî kıymetlerin yenilenmesi halinde de yapılan harcamalar topluca değerlendirilecek ve tutarı belirlenen limiti aşması halinde yatırım indirimine konu edilebilecektir. Örneğin, sistem bilgisayarlarının bir kısmının ekranlarının değiştirilmesi durumunda, yatırım indirimi uygulamasında satın alınan ekranların toplam bedeli dikkate alınacaktır.

1.3.2 Gayri Maddî Haklar ve Özel Maliyet Bedell

1.3.2.1 Gayri Maddî Haklar

Gayri maddî haklardan sadece, yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları yatırım indirimine konu edilebilecektir. Bu nedenle, bilgisayar programlarının yatırım indiriminden yararlanabilmesi için;

- Programların kullanılacağı iktisadî kıymetlerin yatırım indiriminden yararlanması,
- Programların, iktisadî kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olması,

koşullarının aynı anda sağlanmış olması gerekmektedir.

Bilgisayar programları, işletim sistemleri ve uygulama programları olarak ikiye ayrılabilir. İşletim sistemleri, bilgisayarın kullanılması için mutlaka bulunması gereken programlardır. Uygulama programları ise bilgisayarın kullanımına bağlı olarak çeşitli fonksiyonları yapabilecek programlar olup, bilgisayarların kullanılabilmesi için zorunlu olmamakla birlikte, bazı uygulama programlarının kullanılması, bilgisayar yatırımı yapılarak hedeflenen sonucun elde edilmesi için gerekli olabilir.

Örneğin; bir özel sağlık işletmesinin hasta giriş ve çıkışları ile tıbbi malzeme kayıtlarının izlenmesi amacıyla satın aldığı bilgisayar programları, bilgisayar sisteminin yatırım indirimine konu olması halinde istisna kapsamında değerlendirilecektir. Çünkü işletmenin söz konusu yatırımı yapma amacının gerçekleştirebilmesi için bu programın alınması gerekmektedir. Ancak, aynı işletmenin satın aldığı grafik tasarımı programı veya oyun programları ise sistemi oluşturan bilgisayarların kullanılması için gerekli olmadığından yatırım indirimi kapsamı dışındadır.⁸

1.3.2.2 Özel Maliyet Bedeli

5228 sayılı kanunun 59/3-a maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin 4. bendinde yapılan değişiklikle 31.07.2004 tarihinden itibaren ekonomik ömrü 5 yıldan daha uzun olan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarla ilgili olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanma imkanı bulunmaktadır. Bu konuya ilişkin olarak 32 No'lu Gelir Vergisi sirküsünde ayrıntılı açıklamalar yapılmış, bu açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1.3.2.2.1 Ekonomik Ömrün Tespiti

Özel maliyet bedeline ilişkin ekonomik ömrün hesabında süre, yatırımın tamamlanıp aktife alınması ve kullanılmaya hazır hale getirilmesinden itibaren başlatılacaktır. İşletmenin tamamladığı ve özel maliyet bedeli olarak aktifleştirdiği yatırıma ilişkin harcamalar için yatırımın tamamlanmasından sonraki kullanım süresinin 5 yıldan fazla olması şartıyla, yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

Diğer bir anlatımla, yatırım dönemi olarak

adlandırılan ve iktisadi kıymetin meydana getirilmesi için geçen süre, iktisadi kıymetin ekonomik ömrüne dahil edilmeyecektir. Bu nedenle, yatırım indirimi istisnasından yararlanmaya harcamaların yapıldığı yıldan itibaren başlanacak olmakla birlikte; özel maliyet bedeline ilişkin ekonomik ömür, yatırımın tamamlanıp aktife alınması ve kullanılmaya hazır hale getirilmesinden itibaren hesaplanacaktır.

1.3.2.2.2 Kira Süresinin Uygulamaya Etkisi

Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar, belirli bir yatırım süresi içerisinde gerçekleştirildiğinden ve ekonomik ömrün tespitinde yatırımın tamamlanmasından sonraki süre dikkate alınacağından, uzun süreli kira sözleşmelerinde yatırım tamamlandıktan sonraki kullanıma ilişkin sürenin 5 yıl ve daha fazla olması şartıyla yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırımın tamamlanıp özel maliyet bedelinin aktife alınması ve kullanıma hazır hale gelmesinden sonraki kullanıma ilişkin sürenin 5 yıldan az olması durumunda, daha önce indirim konusu yapılan istisna tutarı nedeniyle haksız yere kazançtan indirim söz konusu olduğundan, indirimden yararlananlar hakkında genel hükümlere göre cezalı tarhiyat yapılacağı tabiidir.

Örnek 1: 49 yıllığına kiralanan bir kamu arazisi üzerine 5 yılda inşa edilen bir otel binasına ilişkin harcamalar, yatırımın tamamlandığı tarihten sonraki kullanıma ilişkin kira süresi 5 yıldan uzun olduğundan, yatırım indirimi istisnasına konu edilebilecektir.

Örnek 2: 10 yıllığına kiralanan bir arsa üzerine mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilen bir bina, 6 yılda tamamlanmıştır. Bu binanın kullanım süresi (ekonomik ömrü), kira sözleşmesine göre 10 yıldan artı kalan 4 yıldır.

Örneğimize göre özel maliyet bedelinin ekonomik ömrünün 5 yıldan az olması nedeniyle, söz konusu harcamaların yatırım indirimi istisnasından yararlandırılması mümkün değildir. Dolayısıyla, mükellef hakkında, söz konusu bina için yapılan ve önceki dönemlerde yatırım indirimi istisnasına konu edilen özel maliyet bedeli niteli-

ğindeki harcama toplamı nedeniyle, haksız yere kazançtan indirimden yararlanıldığından dolayı, genel hükümlere göre cezalı tarhiyat yapılacaktır.

1.3.2.2.3 Bina İnşasına İlişkin Özel Maliyet Bedelli Niteliğindeki Harcamalarda İstisnadan Yararlanma Koşulu

Özel maliyet bedelli niteliğindeki harcamaların bina inşasına ilişkin olması halinde, söz konusu harcamalarla ilgili yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilmesi için anılan binanın mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilmesi gerekmektedir.

1.3.3 Mal ve Hizmet Üretimi ile Doğrudan İlgili Olmayan; Alet, Edevat, Mefruşat ve Büro Demirbaşları

Alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşlarının mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olup olmadığının işletmelerin faaliyetlerine göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. İşletmede sürekli olarak kullanılmasına rağmen üretim sürecine doğrudan katılmayan masa, sandalye, televizyon, daktilo, mutfak ve temizlik aletleri, telefon, faks vb. alet ve araçlar bu kapsamdaki iktisadi kıymetlere örnek olarak sayılabilir. Ancak bazı işletmeler için söz konusu alet ve araçlar, mal veya hizmet üretimi ile doğrudan ilişkili olabilir. Örneğin, otel işletmeciliğinde kullanılan televizyon, masa, sandalye vb. demirbaşlar hizmet üretimi ile doğrudan ilişkili bulunduğundan yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır.

1.3.4 Satın Alma Suretiyle İktisap Edilen veya İnşa Edilen Binalar

Bina harcamalarının yatırım indirimine konu edilebilmeleri için mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilmiş olması şartı aranmaktadır. Bu nedenle satın almak suretiyle iktisap edilen binalar mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılsa dahi yatırım indiriminden yararlanamaz.

Arazi veya arsalar her ne kadar binanın maliyet unsuru içerisinde yer alsa da, Gelir Vergisi Kanununun 19/4-7 maddesinde yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler

arasında sayıldığından, binalar için yatırım indirimi uygulanırken arsa bedeli hariç değerleri dikkate alınacaktır.

Teşvik belgesi kapsamında olmayan, 24/04/2003 tarihinden önce mal ve hizmet üretim yeri olarak inşaatına başlanılan ve bu tarih itibarıyla inşaatı tamamlanmamış bulunan binalar için bu tarihten sonra yapılan harcamalara yatırım indirimi istisnası uygulanacaktır. Ancak, bu tarihten önce yapılan harcamalar istisnadan yararlanmayacaktır.

Mal veya hizmet üretim yeri olarak kullanılmakta olan veya başka amaçla inşa edilmiş olmasına rağmen, mal veya hizmet üretim yerine dönüştürülen binalar için yapılan tadilat, tamirat harcamalarına yeni bir bina inşa edilmemiş olduğundan yatırım indirimi uygulanamaz. Ancak mevcut üretim yerinin genişletilmesi amacıyla yapılan ilave binalara yatırım indirimi uygulanır.

1.3.4.1 Mal Üretim Yeri

6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunundan hareketle mal üretim yeri, bir maddenin vasfı, şekil, hassa ve terkiibini, makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal edilen yerler ile maddelerin çıkarılıp işlendiği yerler olarak tanımlanabilir.

Üretim faaliyetine katkıda bulunan unsurlar arasında sayılan idari bölümler, depo, yemekhane, laboratuvar ve benzerleri, inşa edilen fabrika binası ve müştemilatında yer alıyorsa, mal üretim yeri olarak değerlendirilecektir. Ancak söz konusu bölümler, fabrika binası ve müştemilatının bulunduğu alanın dışında, ayrı bir yerde inşa edilmiş ise, mal üretim yeri olarak değerlendirilemez.

Ayrıca fabrika binası ve müştemilatının bulunduğu alanda yer almasına rağmen, üretime katkısı bulunmayan, lojman, spor salonu, sosyal alanlar vb. de mal üretim yerleri dışındaki alanlardır.

1.3.4.2 Hizmet Üretim Yeri

*Yatırım indirimi uygulaması açısından; eği-

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

tim, sağlık, kültür, spor, turizm, haberleşme, reklamcılık, fuarcılık, vb. faaliyetlerin yapıldığı yerler hizmet üretim yerleridir.

Hizmet üretimiyle ilişkisi dolaylı olmasına rağmen, hizmet üretim yeri kapsamında değerlendirilecek olan bölümlerin belirlenmesinde, mal üretim yerine ilişkin açıklamalar dikkate alınacaktır.

1.3.5 Binek Otomobil ve Benzeri Kara Taşıtları, Yat, Kotra, Tekne, ve Benzeri Motorlu Deniz Araçları ile Uçak ve Helikopter gibi Hava Taşıtları

Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları için yatırım indirimi hesaplanmaz. Ancak, işletmenin esas faaliyet konusunun sayılan taşıtların kısmen veya tamamen işletilmesi olması halinde yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

Bir taşıtın binek otomobili benzeri taşıt olup olmadığı aracın niteliğine göre belirlenecektir. Nitelikleri itibarıyla binek otomobili olarak kullanılacak yapıda olan panel van, kaptıkaçtı (Carry-all, Travel-all, Jeep -station) gibi taşıtlar, binek otomobili benzeri taşıtlar olarak değerlendirilecektir.

Ancak, bu araçların nitelikleri itibarıyla binek otomobili olarak değil de, sadece yük taşımak amacıyla kullanılacak bir yapı arz etmesi durumunda, binek otomobili ve benzeri araçlar kapsamında değerlendirilmeyecektir. Örneğin; bir panel van'ın sadece ön koltuklarının bulunması ve aracın arkasında koltuk ve cam bulunmaması durumunda, bu aracın binek otomobili benzediğinden söz edilemez.

İşletmenin esas faaliyet konusunun, belirtilen taşıtların kısmen veya tamamen işletilmesi olması halinde, yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

Örneğin;

- Taşıt kiralama konusunda faaliyet gösteren şirketlerin kiralanmak üzere aktifine aldığı binek otomobilleri,
- Yük veya yolcu taşımacılığı faaliyetinde

yada ilaçlama faaliyetinde bulunan firmaların kullandığı uçaklar

- Yat turizmi faaliyetinde bulunan firmaların aktifine kayıtlı yatları,

yatırım indirimi istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

Esas faaliyet konusu, yukarıda belirtilen taşıtların kısmen veya tamamen işletilmesi olmayıp, başka alanlarda faaliyet göstermekte olan işletmelerin satın aldığı bu taşıtlar yatırım indirimi istisnasından yararlanamazlar.

Örneğin;

- Sigara veya ilaç satış, dağıtım ve pazarlaması yapan mükellefin, işletmesinde kayıtlı olan, dağıtım ve pazarlama faaliyetinde kullanmak üzere satın aldığı binek otomobili,
- Dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan mükellefin işletmesine kayıtlı olan binek otomobili,
- Otel işletmesinin aktifinde kayıtlı olan ve müşterilerini gezdirmek amacıyla satın aldığı yatı,
- İşçilerinin servisi için satın alınan panel van,
- Otomobil alım-satımı faaliyetinde bulunan şirketin, satış öncesi test sürüşü yaptırmak amacıyla satın aldığı binek otomobilleri,

işletmelerin faaliyetlerinde kullanılmış olsa bile, işletmelerin esas faaliyeti söz konusu araçların işletilmesi olmadığından, yatırım indirimi istisnası uygulanmayacaktır.

Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları dışında kalan kamyon, kamyonet, otobüs, minibüs, tır, tanker gibi araçlar, işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınmış olması halinde, yukarıdaki kısıtlamalara tabi olmaksızın, yatırım indirimi istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

Örneğin; meşrubat dağıtım ve pazarlama işi ile uğraşan firmanın ürünlerinin dağıtım amacıyla satın aldığı kamyon veya kamyonet bu kapsamdadır.

1.4 YATIRIM İNDİRİMİNİN ORANI VE KONUSU

Yatırım indiriminin konusu ve oranı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin 1. fıkrasında

şu şekilde ifade edilmiştir: "...faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar. "

Bu durumda mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanı tabi olanlardan yeni olanlarıdır. Oranı ise bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40'ıdır.

Deneme üretim maliyetleri ve malzeme bedelleri amortismanı tabi iktisadi kıymet niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden yatırım indirimine konu edilemez.

Ayrıca Petrol Kanunu ve Maden Kanunu'na 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.⁹

1.5 YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASININ BAŞLANGICI

Yatırım indirimi uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların 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 yatırım indirimi istisnası, harcamaların yapılmaya başlandığı yıldan itibaren uygulanır.

1.6 YATIRIM İNDİRİMİNE KONU MAL VE HAKLARDA MALİYET BEDELİ

Yatırım indirimine konu olabilen malların maliyet bedelleri toplamı, yapılan yatırımın toplam tutarını oluşturur. Maliyet bedeli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin harcamalar toplamı olarak tanımlanmıştır. Yatırım indirimine konu olacak makine tesisat ile diğer aktif değerlerin maliyet bedelleri anılan kanunun hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.¹⁰

Maliyet bedelinin tanımı çerçevesinde mutlaka maliyete dahil edilmesi gereken harcamalar şunlardır:

- İmal ve inşa giderleri ile satın alma giderleri,
- Gümrük vergileri,
- Nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut binanın satın alınıp yıkılması halinde yıkım ve arsa tasfiye giderleri,
- Yatırım mevcut bir sabit kıymetin revizesine yönelik ise, bu sabit kıymetin maliyetine ilavesi gereken (normal tamir bakım niteliğinde olmayan) harcamalar.

Noter masrafı, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, taşıt alım giderleri, tapu harcı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesi uyarınca doğrudan gider yazılabileceği gibi, ilgili sabit kıymetin maliyetine de eklenebilir. Maliyete ekleme tercihinde bulunulmuşsa bu giderler de yatırım indirimine konu olacaktır. Doğrudan gider yazıldığı takdirde indirim konusu olamayacağı tabiidir.¹¹

1.7 HARCAMA ESASI

1.7.1 Genel Olarak Harcama

Bu uygulama bakımından "harcama", ya-

tırım indirimine konu iktisadi kıymetlere ilişkin beldelin ödenmesi ya da borçlanılması, bu iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifindeki herhangi bir hesaba kaydedilmesi ve iktisadi kıymetlere yatırımcı tarafından tasarruf edilebilir duruma gelmesi anlamına gelmektedir.

Yurt dışından sağlanacak yatırım konusu malların akreditif (gayri kabili rücu akreditif olsa dahi) tutarlarının iktisadi kıymetlerin kat'i ithalleri yapılmadan harcama kabul edilerek yatırım indirimi uygulamasında nazara alınması mümkün değildir.

Buna göre, yurt dışından sağlanacak yatırım mallarının kat'i ithalleri yapıp gümrükten çekilerek işletmenin aktifindeki bir hesaba alınması halinde, bunlara ait harcamalara yatırım indirimi uygulanması mümkündür.

1.7.2 Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Durumu

Yatırım indirimi konusuna giren aktif değerlerin finansmanında kullanılan krediler nedeniyle doğan kur farkları ve faizler, yatırıma konu iktisadi kıymetlerin maliyet unsuru olduğundan¹², yatırım indirimi kapsamına girmektedir. Buna göre, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanır.

Ancak yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktifleştirilerek üzerinden amortisman ayrılabilir hale geldiği dönemi izleyen dönemden itibaren, bunlarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanması mümkün değildir.¹³

1.8 YATIRIM KONUSU İKTİSADİ KIYMETLERİN FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA EDİNİLMESİ

Finansal Kiralama Kanununun 28 inci 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.

Dolayısıyla 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden teşvik belgesine bağlanmış yatırımlara konu iktisadi kıymetlerin tamamının veya bir kısmının, 24/04/2003 tarihinden sonra, finansal kiralama yoluyla edinilmesi halinde, kiralayan (Finansal kiralama şirketi) bu iktisadi kıymetler ile ilgili olarak yatırım indiriminin yararlanabilecektir. Yararlanılabilecek istisna tutarı, kiracının Geçici 61. madde kapsamında yararlanabileceği istisna tutarı olacaktır.

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.¹⁴

1.9 İKTİSADİ KIYMETLERİN ELDEN ÇIKARILMASI

Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinin 5 inci fıkrasında, "yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkaran mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası 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, yararlanılamayan 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.¹⁵

2 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN GEÇİCİ 61. MADDESİ ÇERÇEVESİNDE YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI UYGULAMASI

Yatırım indirimi istisnası, 4842 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenirken, bu düzenleme öncesi alınmış olan yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 24.04.2003 tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümlerin uygulanmasına yönelik bir düzenleme Geçici 61. maddede yapılmıştır.

24.04.2003 tarihinden itibaren yatırım indirimi uygulamasında teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılmış, bölge ve sektör ayırımına dayalı farklı yatırım indirimi oranı uygulamasına son verilmiştir. Yatırım indirimi oranı da % 40 olarak belirlenmiştir. Ayrıca yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden yapılan Gelir Vergisi tevkifatı kârın dağıtım aşamasına çekilmiş ve tevkifat oranı düşürülmüştür.

2.1 YAPILAN DÜZENLEMENİN AMACI

24.04.2003 tarihine kadar teşvik belgesi almak için müracaatta bulunmuş olan mükelleflerin;

• Bu yatırımlarını 24.04.2003 tarihinden önce geçerli olan hükümler çerçevesinde tamamlayabilmelerine

• Mükelleflerin hak kayıplarını önlemek,

2.2 4842 SAYILI YASA İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

2.2.1 Yatırım İndiriminin Mahiyeti

4369 sayılı yasa ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olan ve 24.04.2003 tarihine kadar yürürlükte kalan Gelir Vergisi Kanunu'nun 36.maddesini müteakip Ek-1. maddesi aşağıdaki gibidir.

"Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticarî veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil), yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları bu bölümde yazılı şartlar dahilinde ilgili kazançlarından indirilir.

Yatırım Teşvik Belgesi aranmaksızın yapılan yatırımlarda yatırım indirimi, harcamanın yapıldığı yıl kazancından başlayarak uygulanır."

Buna göre 01.01.1999 tarihinden önce alınmış yatırım teşvik belgesi sahibi olan mükellefler, izleyen yılda yapılması öngörülen yatırım harcamaları üzerinden indirim uygulamayacaklardır.

Kanunda yer alan bu düzenleme ile mükelleflerin yapmayı öngördükleri bir sonraki yıl yatırım harcaması tutarı esas alınarak hesaplanacak yatırım indirimi tutarının, cari yıl kazancından indirilmesi mümkün kılınmıştır. Yatırıma başlanılan yıl içerisinde ise, gerek cari yılın yatırım harcamaları gerekse bir sonraki yılın öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanacak olan yatırım indirimi tutarı indirim konusu yapılabilecektir.¹⁶

2.2.2 Yatırım İndiriminden Yararlanacak Olan Mükellefler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19.maddesinde yer alan uygulamada olduğu gibi 4842 sayılı yasa öncesindeki düzenlemeden de Tam ve Dar mükellefiyete tabi Ticari veya Ziraî kazançları bilanço esasına göre tespit edilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükellefleri yararlanabilecekler.

2.2.3 Yatırım İndiriminden Yararlanma Şartları

24.04.2003 tarihinden önce yatırım indiriminden yararlanacakların yerine getirmesi gereken şartlar Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek-2. maddesinde düzenlenmişti. Söz konusu şartlar aşağıda yer aldığı gibidir.

"Yatırım indiriminin uygulanmasında aşağıda yazılı şartlar topluca aranır;

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

1. İndirimin uygulanacağı ticarî ve zirai kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır.

2. Yatırımlar, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektörler veya konularda yapılmalıdır.

3. Yapılan yatırım ticarî ve sınai yatırımlar için en az 280 milyar lira, zirai yatırımlar için en az 57 milyar lira olmalıdır. (2003 yılı için) Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarların yarısı dikkate alınır.

4. Yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığına başvurularak gerekli bilgi ve belgelerin tevdi edilmiş ve yukarıda belirtilen şartların mevcudiyeti tasdik edilerek Yatırım Teşvik Belgesi verilmiş olmalıdır. Şu kadar ki, Yatırım Teşvik Belgesi aranmaksızın yatırım indirimi uygulanacak yatırım türü veya miktarlarını (bu fıkranın 3 numaralı bendinde yer alan miktarları aşmamak ve bu miktarların yarısından aşağı olmamak üzere) yöreler veya sektörler itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve bu hükmün uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı müştereken yetkilidir.

Araştırma, plan ve proje masrafları ile arazi temini için yapılan giderler hariç olmak üzere, yatırımla ilgili her türlü harcamalar yatırıma başlandığı gösterir.

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

Tasdik edilen şartlarda meydana gelecek değişikliklerin ve sürelerde doğabilecek gecikmelerin vukuundan itibaren üç ay içinde Hazine Müsteşarlığına bildirilmesi ve onayının alınması şarttır.

Müracaatın zamanında yapılmaması veya değişikliklerin kabul edilmemesi halinde, evvelce yapılan tasdik hükümsüz addolunur ve yatırım indiriminden yararlanma hakkı ortadan kalır.

Hazine Müsteşarlığı, yukarıdaki şartlar çerçevesinde vereceği Yatırım Teşvik Belgesinin bir örneğini Maliye Bakanlığı'na gönderir. Belgedeki vize ve iptaller de ayrıca bildirilir.

Yatırım indiriminden yararlanma şartları ve uygulama esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı'nca müştereken belirlenir."

Belirtilen şartlardan herhangi birisinin yerine getirilmemesi halinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanılması mümkün değildir.

2.2.4 Yatırım İndirimi Oranları

2.2.4.1 01.01.1999 Tarihinden Önce Alınan Teşvik Belgelerinde Geçerli Olan Oranlar

23.02.1998 tarih ve 98/10755 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen 01.01.1999 Tarihinden Önce Alınan Teşvik Belgelerine bağlanan yatırım harcamalarına uygulanacak yatırım indirimi oranları şu şekildedir.

- Genel oran:%30
- Kalkınmada öncelikli yörelerde:%100
- Özel önem taşıyan sektörlerde yapılan yatırımlar için:%100

2.2.4.2 01.01.1999 Tarihinden İtibaren Geçerli Olan Oranlar

Söz konusu tarihten itibaren geçerli olan oranlar şu şekildedir.

- Genel oran:%40
- Kalkınmada öncelikli yörelerde:%100
- Organize sanayi bölgelerinde :%100
- Özel önem taşıyan sektörlerde yapılan yatırımlar için:%100

• Ülkemize uluslararası rekabet gücü kazandıracak, ileri teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek vergi gelirleri ve istihdam artırıcı özelliklerinden en az ikisini içeren 250 milyon ABD doları karşılığı Türk Lirasını aşan sınai yatırımlar için : %200

Ancak Bakanlar Kurulu Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 3'üncü maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak, çeşitli tarihlerde yatırım indirimi oranlarını yeniden belirlemiştir.¹⁷

2.3 DÜZENLEMENİN GEÇERLİ OLDUĞU TEŞVİK BELGELERİ

Düzenleme 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenmiş teşvik belgelerini kapsamaktadır. Bu müracaat-

lara ilişkin teşvik belgelerinin düzenlenme tarihinin uygulama açısından pek bir önemi bulunmamaktadır.

2.4 DÜZENLEMENİN GEÇERLİ OLDUĞU DÖNEM

Hak kazanılan yatırım indirimi tutarlarının tamamen kullanılacağı tarihe kadar geçerli olacaktır.

2.5 DÜZENLEME KAPSAMINDA YER ALMAYAN YATIRIMLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61.maddesinin 1.fıkrasının parantez içi hükmünde "teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç " denilmektedir. 24.04.2003 tarihinden sonra teşvik belgesinde yer almayan iktisadi kıymetlerin teşvik belgesine ilavesi söz konusu olduğunda bu Geçici 61.madde kapsamına girmemektedir.

Ancak 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 ispat edilebilecektir. Bunların saklanması önem taşımaktadır.

Teşvik belgelerine ilave edilecek ve dolaşısıyla 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.

2.6 YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANMA ŞARTLARININ GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

Geçici 61.madde kapsamında uygulanacak yatırım indirimi istisnası temel olarak 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1-6. maddelerinde belirlen-

miş olan ilkeler çerçevesinde yürütülecektir. Bu bağlamda, yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmesi Ek-2. maddede belirlenmiş şartlara uyulmasını gerektirmektedir.

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.

Yatırım teşvik belgesi alınmasına yönelik diğer mevzuatta değişiklik işleminin bildirilmesi için farklı süreler tanınmış olsa da yatırım indirimi uygulaması açısından meydana gelen değişikliklerin 3 ay içerisinde Hazine Müsteşarlığına bildirilmesi önem taşımaktadır. Aksi halde teşvik belgesi kapsamındaki yatırım ile ilgili istisna hakkı kaybedilecektir. Hazine Müsteşarlığının onay tarihinin uygulama açısından önemi yoktur. Ancak, onay verilmemesi halinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Yatırımın tamamlanıp tamamlanmadığına bakılmaksızın belge üzerinde kapatma işleminin yapıldığı durumlarda, amacına uygun olarak gerçekleşmemiş yatırım kapsamında yapılmış olan harcamalar ile ilgili olarak yatırım indiriminin uygulanması mümkün değildir.

2.7 ÖNGÖRÜLEN YATIRIM HARCAMALARI

Yatırım indirimi istisnasına yönelik Geçici 61.madde hükmü çerçevesinde 01/01/1999 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, öngörülen harcamalar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanabilecektir.

Üzerinden yatırım indirimi hesaplanan öngörülen yatırım harcamalarının, indirim uygulanan hesap dönemini izleyen dönemde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Öngörülen yatırım harcaması üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarının indirim konusu yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemi izleyen dönemde, gerçekleşen yatırım tutarının öngörülen yatırım tutarından düşük olması

halinde, gerçekleşen yatırımlar üzerinden yatırım indirimi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Yapılması öngörülen yatırım harcamasının % 10 undan daha az bir tutarda yatırım harcamasının eksik gerçekleştirilmesi durumunda, gerçekleştirilemeyen harcama tutarı üzerinden hesaplanarak indirim konusu yapılan yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, faizsiz ve cezasız olarak ödenecektir.

Yapılması öngörülen yatırım harcamasının % 10 undan daha fazla bir tutarda yatırım harcamasının eksik gerçekleştirilmesi durumunda ise;

- Gerçekleştirilemeyen harcama tutarının öngörülen harcama tutarının %10 una kadar olan kısmı üzerinden hesaplanarak indirim konusu yapılan yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler faizsiz ve cezasız olarak,

- Gerçekleştirilemeyen harcama tutarının öngörülen harcama tutarının %10 unu aşan kısmı üzerinden hesaplanarak indirim konusu yapılan yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ise tecil faizi ile birlikte ve cezasız olarak,

ödenecektir.

Gerçekleştirilmeyen yatırım harcamaları ile ilgili olarak hesaplanan yatırım indirimi istisnası üzerinden Gelir Vergisi Kanununa göre yapılan tevkifatlar hesaplanan vergiden mahsup edilecek ve tecil faizi mahsupattan sonra kalan kısım için hesaplanacaktır.¹⁸

Tecil faizi 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında kanununun 48. maddesiyle düzenlenmiştir.

Örnek:12.03.2003 tarihli yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımla ilgili olarak 2005 yılında yapılması öngörülen 10.000.000-YTL harcama üzerinden (yatırım indirimi oranı %40'dır.) 4.000.000-YTL tutarında yatırım indirimi hesaplanmış ve 2004 yılına ilişkin olarak verilen beyannamede indirim konusu yapılmıştır. Söz konusu yatırım ile ilgili olarak ;

a) 9.250.000-YTL (indirim konusu tutar $9.250.000 \times 0,40 = 3.700.000$)

b) 7.500.000-YTL (indirim konusu tutar $7.500.000 \times 0,40 = 3.000.000$)

yatırım harcaması gerçekleştirildiği varsayılmıştır.

a) Buna göre öngörülen yatırım harcaması, yapılan yatırım harcamasından fazla olduğu için 2005 yılında gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden ayrıca yatırım indirimi hesaplanmayacaktır. Gerçekleştirilemeyen harcama tutarı üzerinden hesaplanan $(4.000.000 - 3.700.000=)$ 300.000-YTL tutarındaki yatırım indirimi, öngörülen harcama tutarının %10'unu olan 400.000-YTL'yi $(4.000.000 \times \%10 = 400.000)$ aşmamaktadır. Bu durumda gerçekleştirilemeyen harcama tutarı olan 300.000-YTL üzerinden hesaplanan yatırım indirimi dolayısıyla 2004 yılına ilişkin olarak alınamayan vergi mükelleften tecil faizi ve ceza uygulanmaksızın geri alınacaktır.

b) Buna göre öngörülen yatırım harcaması, yapılan yatırım harcamasından fazla olduğu için 2005 yılında gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden ayrıca yatırım indirimi hesaplanmayacaktır. Gerçekleştirilemeyen harcama tutarı üzerinden hesaplanan $(4.000.000 - 3.000.000=)$ 1.000.000-YTL tutarındaki yatırım indirimi, öngörülen harcama tutarının %10'unu olan 400.000-YTL'yi $(4.000.000 \times \%10 = 400.000)$ aşmaktadır.

- Bu durumda gerçekleştirilemeyen yatırım indiriminin %10'una kadar olan 400.000-YTL'lik kısım için alınamayan vergi mükelleften tecil faizi ve ceza uygulanmaksızın geri alınacaktır.

- Geriye kalan 600.000-YTL'lik kısım için zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ise 6183 sayılı AATUHK' un 48'inci maddesine göre hesaplanacak tecil faizi ile birlikte ve cezasız olarak mükelleften geri alınacaktır.

2.8 YATIRIMA KONU İKTİSADİ KIYMETLERİN SATIŞI

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 kaldırılan ek 5. maddede yazılı esaslar geçerli

olacaktır. Yatırıma konu iktisadi kıymetlerin satışı halinde yapılacak işlemler aşağıda belirtilmiştir.

2.8.1 Topluca Satış

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 satış gerçekleştirdiği vergilendirme döneminden önce kullanamadığı yatırım indirimi tutarlarını satışın yapıldığı veya daha sonraki vergilendirme dönemlerinde kullanma imkanı bulunmamaktadır.

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.

2.8.2 Kısmen Satış

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.

Yatırımın bünyesinde kalan diğer iktisadi kıymetlere ilişkin olarak kullanılmış veya kullanılacak yatırım indirimi tutarları ile ilgili olarak herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

2.9 YATIRIM İNDİRİMİNE KONU AKTİF KIYMETLERİN SATIN ALINMASI

24/04/2003 tarihinden önce yapılan mura-

caatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgesi bulunan bir mükelleften, belge kapsamındaki yatırımın kısmen veya tamamen satın alması halinde, satın alan satın aldığı iktisadi kıymetler için 4842 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmış olan Gelir Vergisi Kanununun ek 5'inci maddesinde belirlenmiş ilkeler çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanma hakkı bulunmaktadır.

4842 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmış olan Gelir Vergisi Kanununun ek 5'inci maddesinde "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."

Alicinin 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 ilave iktisadi kıymetler, Gelir Vergisi Kanununun 19.maddesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar, 24/04/2003 tarihinden önceki muraatlar için düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında satın alınmış iktisadi kıymetlerin devri halinde geçerli olup, belge

devri niteliğindeki uygulamalar için geçerli olmayacaktır.

2.10 YENİ DÜZENLEMEDEN YARARLANILMASININ TALEP EDİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61 inci maddesinde yapılan düzenlemede isteyen mükelleflere, 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamaları için yatırım indirimi istisnasından Gelir Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yararlanabilmelerine imkan tanınmıştır.

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 teşvik belgelerinin tamamı için yapılması şarttır. Ancak 5024 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 65. madde hükmü gereğince bu süre uzatılmıştır. Buna göre kanunun yayım tarihi olan 30.12.2003 tarihinden sonra verilmesi gereken ilk geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar bağlı bulundukları vergi dairesine bildirimde bulunmak suretiyle tercihlerini değiştirebileceklerdir.

Bu durumda, 24/04/2003 tarihinden itibaren yapılacak harcamalar için Gelir Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesi hükmü çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır. Ancak, 24/04/2003 tarihinden sonra yapılmış olmakla birlikte yapılması öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar için yeniden istisnadan yararlanma imkanı bulunmamaktadır.

Tercihin yeni düzenlemeden yana kullanılması halinde 24/04/2003 tarihinden önce gerçekleştirilen harcamalar için eski hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaya devam edilecektir. Bu kapsamda edinilen iktisadi kıymetlerin daha sonra elden çıkarılması halinde de geçici 61 inci madde kapsamında 24/04/2003 tarihinden önce geçerli olan hükümler uygulanmaya devam edecektir.

Bir iktisadi kıymetin maliyet bedelini oluşturan harcamanın bir kısmı 24/04/2003 tarihine kadar yapılmış ise, yeni düzenlemenin seçilmesi halinde maliyet bedeline dahil olacak bu tarihten sonra yapılacak harcamalar yeni düzenleme çerçevesinde yatırım indirimine konu olacaktır.

2.11 4842 SAYILI YASA İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Gelir Vergisi Kanununda 4842 sayılı yasa ile getirilen hükümler çerçevesinde yatırım indirimi müessesesinde yapılan değişiklikler başlıklar halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1. Teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır.
2. Bölge ve sektör ayırımına dayalı farklı yatırım indirimi oranı uygulamasına son verilmiş ve yatırım indirimi oranı %40 olarak belirlenmiştir.
3. Yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı karın dağıtımı aşamasına çekilmiş ve tevkifat oranı düşürülmüştür.
4. Öngörülen yatırım indirimi kaldırılmıştır.
5. Yatırım İndiriminden yararlanmış iktisadi kıymetlerin satılması yada devredilmesi durumunda satın yada devir alanlara ilişkin değişiklikler yapılmıştır.

3 YATIRIM İNDİRİMİ UYGULANMA SIRASI

Belirli bir vergilendirme döneminde yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı, önceki dönemlerde yapılmış harcamalar üzerinden hesaplanmış ancak kazancın yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu dönemde indirim konusu yapılamamış, cari dönemde gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan veya öngörülen harcamalar üzerinden hesaplanan tutarlardan oluşabilmektedir. İstisnanın tamamının ilgili dönemde kullanılamaması halinde istisna tutarının hangi sırayla kullanıldığı önem taşımaktadır.

İstisna tutarının tamamının kullanılamaması durumunda ilgili dönemde indirim konusu yapılacak olan istisna tutarının tespitinde;

- Öncelikle, önceki dönemlerde yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan ancak ka-

zancın yetersizliği dolayısıyla indirimi mümkün olmadığı için cari dönemde dikkate alınabilecek yatırım indirimi tutarları,

- Daha sonra beyannamenin ilgili olduğu yılda gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarları,

- Son olarak, beyannamenin ilgili olduğu yılı takip eden yılda yapılması öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarları (24.04.2003 tarihinden önceki yasa hükmünden yararlananlar için),

dikkate alınacaktır.

Birden fazla teşvik belgesi olması halinde aynı gruba giren yatırım indirimi tutarlarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgelerinin tarihi esas alınarak indirim sırası belirlenecektir.

Bu sıraya uyulması yıllık beyanname üzerinde yararlanılan yatırım indirimi tutarının ve esasen kullanılmayarak devreden yatırım indirimi tutarlarının kaynağını belirlemek açısından önemlidir.

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.

4 YATIRIM İNDİRİMİNDE VERGİ TEVKİFATI

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi hükümlerine göre yararlanılan yatırım indirimi tutarları üzerinden aynı kanunun 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Tevkifat kâr dağıtım aşamasında yapılacaktır.

Yine kurumlar vergisi mükellefleri açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi hükmüne dayanarak yararlanılan yatırım indirimi tutarları ile 2002 ve öncesi yıllardan devreden ve kurum kazancı üzerinden indirim konusu yapılan tutarlar üzerinden bu kazançlar dağıtılmasın %19,8 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılacaktır.

5 YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSELEME

Yatırım indiriminde endeksleme ilk kez

1995 yılında 4108 sayılı kanunla getirilmiştir. Endeksleme; yatırım indiriminin, kazanç yetersizliği nedeniyle uygulanmayan kısmının, izleyen yıllarda yeniden değerlendirilme oranına göre arttırılarak dikkate alınmasını sağlayan bir düzenlemedir.¹⁹

Endeksleme uygulaması yatırım indiriminin ilk düzenlemelerinde yer almamaktaydı. İlk olarak 4108 sayılı kanunla 01.01.1995 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar için 3 yıla sınırlı olarak getirilmiştir. Daha sonra 4369 sayılı kanun ile, 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcamaları için geçerli olmak üzere 3 yıllık sınır kaldırılmıştır. 4842 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde yapılan yatırım indirimi istisnasına ilişkin düzenlemelerde de maddenin 3. bendinde görüleceği üzere süre sınırı konulmadan endeksleme yapılmaktadır.

Ayrıca 4842 sayılı yasa ile yeniden değerlendirilme yapılması için teşvik belgesi alma zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır.

5024 sayılı Kanunla 193 sayılı GVK'nın 19. maddesinin 2 ve 3 numaralı fıkralarında yapılan değişiklik ile 01.01.2004 tarihinden itibaren yatırım indiriminde endeksleme uygulamasında yeniden değerlendirilme uygulamasının yerini TEFE'deki artış oranı almıştır.

5.1 01.01.1995 TARİHİNDEN ÖNCEKİ UYGULAMA

01.01.1995 tarihinden önce alınan teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırım harcamaları ne zaman yapılırsa yapılsın, hak kazanılan yatırım indirimleri endekslenmeyecektir.

Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması ilk defa 4108 sayılı kanunla düzenlenerek gelir vergisi kanununda yerini almıştır

Örnek: Bir A.Ş. 'nin 15.05.1994 tarihli yatırım teşvik belgesi kapsamında 1999 hesap yılında yaptığı ve ilgili yıl kazancından indiremediği 105 milyar lira yatırım indirimi mevcuttur. Söz konusu yatırım harcamalarının bağlı bulunduğu teşvik belgesi 15.05.1994 tarihinde alınmıştır. Dolayısı ile bu yatırım indirimi tutarı için hiçbir dönemde endeksleme yapılamayacaktır. 2000 hesap dönemi kurum kazancından indirilebilecek yatırım indirimi tutarı hesaplanırken 15.05.1994 tarihli yatı-

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

rim teşvik belgesi kapsamında hak edilen 105 milyar lira yatırım indiriminin aynı tutarıyla dikkate alınması gerekir.

5.2 YATIRIM İNDİRİMİNDE 3 YILLA SINIRLI ENDEKSELEME DÖNEMİ

Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması ilk defa 4108 sayılı kanunla getirilmiş olup Gelir Vergisi Kanununun Ek 4. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre yatırım indiriminde endekslemeyi düzenleyen 2. fıkrasının 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki halinde "ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarı, izleyen ilk 3 yılda VUK. Hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. (Teşvik belgesiz yatırımlar bu maddedeki yeniden değerlendirme hükümlerinden faydalanamaz)" şeklindeydi.

Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması; 4108 sayılı Kanun ile uygulamaya konmuş ancak endeksleme 3 yılla sınırlanmıştır. Bu kanunda açıkça görüldüğü gibi, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarı, izleyen ilk 3 yılda VUK. Hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır. 3 yılla sınırlı olarak getirilen endeksleme uygulaması 01.01.1995 tarihinden sonra 31.12.1997 tarihine kadar teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için geçerli olacaktır.

Örnek: Met A.Ş. nin 19.08.1995 tarihli yatırım teşvik belgesi kapsamında 1998 hesap döneminde 100 milyar TL'lik yatırım indirimini ilgili yıl kazancından indirememiştir. Söz konusu yatırım harcamaları 19.08.1995 tarihli yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılmıştır. Kurum izleyen ilk üç yılda kazanç elde etmemiştir. Dolayısıyla bu yatırım indirimi tutarı Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 4. maddesi uyarınca ancak izleyen ilk 3 yılda endeksleneyecektir. Endeksleme uygulaması aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir. (yeniden değerlendirme oranı:%40 alınacaktır.)

Yıl	Yeniden Değerleme Oranı	Düzeltilme Katsayısı
1999	%40	140.000.000.000
2000	%40	196.000.000.000
2001	%40	274.400.000.000

Söz konusu yatırım indirimi için 2001 hesap döneminden sonraki dönemlerde endekslenme yapılmayacaktır. Çünkü teşvik belgesinin tarihi nedeniyle endeksleme 3 yılla sınırlıdır. 2002 hesap dönemi kurum kazancından indirilebilecek yatırım indirimi tutarı hesaplanırken 19.08.1995 tarihli teşvik belgesi kapsamında 1998 yılında hak edilen 100 milyar TL. yatırım indiriminin endekslenmiş tutarı olan 274.400.000.000.TL. dikkate alınacaktır.

5.3 01.01.1998 TARİHİNDEN SONRA TEŞVİK BELGESİNE BAĞLANAN YATIRIMLARDA ENDEKSELEME

GVK.'nın 4842 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılan ek 4. maddesinin 2. fıkrası " (bu fıkra 4369 sayılı kanunun 86/1 hükmü gereği, 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcamaları için geçerli olmak üzere 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir.) yapılan yatırım harcamalarının ilgili yıl kazancından indirilemeyen kısmı, izleyen yıllarda VUK. Hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. (teşvik belgesiz yatırımlar bu maddedeki yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlanamaz.)" demiş, cari yılda kullanılmayan yatırım indirimi hakkının gelecek yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılarak endeksleme yapılmasına imkan tanınmıştır. 4369 sayılı kanun ile 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine istinaden yapılacak yatırımlar için endeksleme uygulaması bakımından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

4842 sayılı kanun ile getirilen 24.04.2003 tarihinden itibaren gelir vergisi kanunu'nun 19. maddesinde yer alan yatırım indiriminin endekslenmesine ilişkin uygulamada 4369 sayılı kanun ile aynı yönde olup 19. maddenin 3. bendinde "yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeni ile dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır." hükmü yer almaktadır. Yani

değişiklik sonrasında yatırım indirimi endekslemesinde yine süre sınırı bulunmamaktadır. 4842 sayılı kanunla endeksleme uygulamasında değişen tek şey ise endekslemenin teşvik belgesine bağlı olma şartının kaldırılmasıdır.²⁰

5.4 5024 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI ENDEKSLEME

Gelir Vergisi Kanununun 19.uncu maddesinde, 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, endeksleme de yeniden değerlendirme oranının yerine toptan eşya fiyat endeksinde meydana gelen artış oranı esas alınmıştır.

Yeni düzenlemeye göre endekslemelerde kullanılacak oranın tespitinde de, yeniden değerlendirme uygulamasındaki Kasım-Ekim dönemi yerine, hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler açısından Ocak-Aralık dönemi, özel hesap dönemine sahip olan kurumlar vergisi mükellefleri açısından ise kendi özel hesap dönemleri baz alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 19.uncu maddesi kapsamındaki istisna hesaplaması 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olduğundan, TEFE artış oranı kullanılmak suretiyle yapılacak ilk endeksleme, 2003 yılına ilişkin olarak verilecek beyannamelemler üzerinden yararlanılmayan tutarların 2004 yılına ilişkin beyanlarda (geçici vergi uygulaması dahil) indirim konusu yapılmasında söz konusu olacaktır.

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki harcamalar (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç) harcamanın yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahından indirilecek, ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Eski teşvik belgelerine 24.04.2003 tarihinden sonra yeni ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamaların vergi matrahından indirilemeyen kısmı izleyen dönemlerde TEFE oranında artırılarak dikkate alınacaktır.²¹

Örn: (X) İşletmesi Ankara ilinde bilanço usulüne göre defter tutmakta olup; 2004, 2005 ve 2006 yıllarındaki yatırım miktarları yıllık ticari kazanç miktarları ve yıllar itibarıyla TEFE artış miktarları aşağıdadır.

Dönemi	Yıllık Yatırım Miktarları	Yıllık Ticari Kazancı	TEFE Miktarları
2004	100 Milyar	20 Milyar	1000(Aralık-2004)
2005	200 Milyar	40 Milyar	1100(Aralık-2005)
2006	50 Milyar	100 Milyar	1250(Aralık-2006)

2004 Yılı:

- Yatırım Harcaması: 100 Milyar
- Yatırım İndirimi oranı: %40
- Yatırım İndirimi: 40 Milyar
- 1) Ticari Kazanç: 20 Milyar
- 2) Yatırım İndirimi: 40 Milyar
- 3) Gelir Vergisi Matrahı: -
- 4) Devreden Yatırım İndirimi: 20 Milyar
- (2-1)

2005 Yılı

- Devreden Yatırım İndirimi: 20 Milyar

*Endekslenmiş Tutar:

-Endekslenmiş Tutar: 20 Milyar x 1100
Devreden Yat. İnd. x Aralık/05 TEFE
1000

Aralık/04 TEFE

= 22 Milyar

-2005 Yılı Yatırım Harcaması: 200 Milyar

-Yatırım İndirimi Oranı: %40

-2005 Yatırım İndirimi Tutarı: 80 Milyar

1) Ticari Kazanç (2005 Yılı): 40 Milyar

2) Yatırım İndirimi (2004 devreden endekslenmiş): 22 Milyar

3) 2005 yılı Yatırım İndirimi: 80 Milyar

4) Toplam: 102 Milyar

5) Gelir Vergisi Matrahı: -

6) Devreden Yatırım İndirimi: 62 Milyar

(4 - 1)

2006 Yılı

-Devreden Yatırım İndirimi: 62 Milyar

*Endekslenmiş Tutar:

-Endekslenmiş Tutar: 62 Milyar x 1250
Devreden Yat. İnd. x Aralık/06 TEFE

1100

Aralık/05 TEFE

= 70,454 Milyar

-2006 Yılı Yatırım Harcaması: 50 Milyar

-Yatırım İndirimi Oranı: %40

-2006 Yatırım İndirimi Tutarı: 20 Milyar

1) Ticari Kazanç (2006 Yılı): 100 Milyar

2) Yatırım İndirimi (2005 devreden endekslenmiş): 70, 454 Milyar

3) 2006 yılı Yatırım İndirimi: 20 Milyar

4) Toplam: 90,454 Milyar

5) Gelir Vergisi Matrahı: 9.548.000.000-TL

6) Devreden Yatırım İndirimi: - (1 - 4)

Kanun hükmünde yapılan değişiklikle yatırım indiriminde enflasyon muhasebesine geçilmiş, yeniden değerlendirme uygulamasının yerini TEFE artış oranı almış endeksleme uygulamasında süreyle ilgili bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak 5024 sayılı Kanunla GVK' ya 30 Aralık 2003 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen Geçici 65. maddede "Geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnası uygulamasını seçmiş olan mükellefler, bu tercihlerini bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra verilmesi gereken ilk geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar bağlı bulundukları vergi dairesine bildirimde bulunmak suretiyle değiştirebilirler. Bu şekilde tercihlerini değiştiren mükellefler, 24.4.2003 tarihinden itibaren yaptıkları harcamalar (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için 19. maddede yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Tercihlerini değiştirmeyen mükellefler ise, yatırım indirimi istisna tutarlarının tespitinde, enflasyon düzeltmesi uygulaması sonucu yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak oluşan düzeltme farklarını dikkate almazlar. 19. madde kapsamında yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 1.1.2004 tarihine

kadar yapılan harcama tutarları düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınmaz" demek suretiyle, tercihlerini değiştirmeyip eski hükümlere göre yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi uygulamasından yararlanamayacaklarını açık bir şekilde belirtmektedir.

6 YATIRIM İNDİRİMİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin 3. fıkrasında "enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisna tutarının hesaplanmasında amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır. Ancak iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi hesaplanmayacağı" belirtilmiştir.

Buna göre;

- Enflasyon düzeltmesi uygulayan mükellefler yatırım indirimi istisna tutarını hesaplarken, amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değerini dikkate alarak hesaplayacaklardır.

- İktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 65. maddesi uyarınca, yatırım indirimi istisnası tutarları tespit edilirken 1.1.2004 tarihine kadar yapılan harcama tutarları düzeltilmiş değerleriyle dikkate alınamayacaktır. 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan yatırım indirimine konu harcamalar, yatırım indiriminin hesabında düzeltilmemiş değerleriyle dikkate alınacaktır.

6.1 YATIRIM İNDİRİMİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİNİN ÖRNEK YARDIMIYLA AÇIKLANMASI

Mükellefler enflasyon düzeltmesi yaparlarken, devam eden yatırım harcamalarının kay-

dedildiği 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ile aktive alınmış yatırım indirimine konu iktisadi kıymetlerini defterlerine kayıt tarihlerini dikkate alarak, düzeltme katsayısını kullanarak düzeltceklerdir.

Örnek: (X) AŞ'nin 2004 takvim yılında 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının detayı ve yapılan düzeltmeler aşağıdaki gibidir. (Harcamalar arasında finansman gideri yoktur.)

Defterlere Kayıt Tarihi	Harcama Tutarı	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Harcama Tutarı
8 Ekim 2004	50.000.000.000	1,04209*	52.104.500.000
10 Kasım 2004	55.000.000.000	1,02723**	56.497.650.000
17 Kasım 2004	75.000.000.000	1,02723	77.042.250.000
1 Aralık 2004	54.000.000.000	1	54.000.000.000
15 Aralık 2004	172.000.000.000	1	172.000.000.000
27 Aralık 2004	250.000.000.000	1	250.000.000.000
	656.000.000.000		661.644.400.000

(*) Aralık TEFE / Ekim TEFE

(**) Aralık TEFE / Kasım TEFE

Mükellefin 258-Yapılmakta olan yatırımlar hesabı yapılan harcamaların defterlere kayıt tarihi esas alınarak düzeltilmiştir. Mükellef kurum yatırım indirimi tutarı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 19/3 maddesi gereğince düzeltilmiş tutar üzerinden yatırım indirimi hesaplayacaktır. Buna göre;

$$661.644.400.000 \times 0,40 = 264.657.760.000\text{-TL}$$

Mükellefin yararlanacağı yatırım indirimi tutarı enflasyon düzeltmesi yapılmadan hesaplanmış olsaydı;

$$656.000.000.000 \times 0,40 = 262.400.000.000\text{-TL}$$

olacaktı.

Görüleceği gibi mükellefin yararlanacağı yatırım indirimi tutarı;

$$264.657.760.000 - 262.400.000.000 = 2.257.760.000\text{-TL artmıştır.}$$

Dönem içinde aktifleştirilen yatırım harcamaları ile doğrudan aktive alınan yatırım indirimi-ne konu iktisadi kıymetler üzerinden, yatırım indirimi, bu iktisadi kıymetlerin dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri esas alınarak hesaplanacaktır.

Örnek: Söz konusu mükellefin Ekim 2004 tarihinde işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili bir

aracın 67.000.000.000-TL'ye satın aldığı kabul edilirse, kurumun 31.12.2004 tarihindeki düzeltilmiş değeri ile bu değer üzerinden hesaplanacak yatırım indirimi tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Düzeltilme Katsayısı:	8680,7/8330,1 = 1,04209 (1)
Düzeltilmeye Esas Tutar	67.000.000.000-TL (2)
Düzeltilmiş Tutar	69.820.030.000-TL (3=2*1)
Yararlanılabilecek yatırım indirimi	27.928.012.000-TL (4=3*0,40)

Her iki örnekte hesaplanan yatırım indirimi tutarları, 2004 takvim yılı kazancından indirilecek, indirilemeyen kısım olursa 2005 yılına devredecektir. 2005 takvim yılında söz konusu devreden yatırım indirimi tutarları TEFE oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

6.2 2004 TAKVİM YILINDA YAPILAN YATIRIM HARCAMALARININ 2005 VE İZLEYEN YILLARDA ENFLASYON DÜZELTİLMESİNE TABİ TUTULMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19/3. fıkrasında "iktisadi kıymetin aktive alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi hesaplanmayacağı" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre yukarıdaki bölümde yer alan örneğimizdeki mükellef kurumun 2005 yılında da yatırım harcaması yaptığını ve ilgili hesaba kaydettiğini varsayalım. (Enflasyon düzeltme şartlarının oluşmuş olduğu varsayımı altında)

Bu durumda mükellef gerek 2004 yılından devreden yatırım harcamaları, gerekse 2005 yılında yapılan yatırım harcamaları enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Ancak yatırım indirimi hesaplanırken, 2004 takvim yılına ait harcamaların (2004 yılı sonunda düzeltilmiş tutarlarının) 2005 yılında düzeltilmesinden kaynaklanan değerler yatırım indirimi açısından dikkate alınmayacaktır. Nedeni ise mükerrer endekslemeyi engellemektir. Zira 2004 yılında yapılan yatırım harcamasından kaynaklanan yatırım indirimi tutarı, 2004 takvim yılı kazancından indirilecek, indirile-

meyen bir miktarın bulunması durumunda bu miktar 2005 yılına devredecektir. 2005 yılında söz konusu devreden yatırım indirimi tutarı TEFE oranında arttırılarak dikkate alınacaktır. Bu şekilde TEFE kullanılarak arttırılan yatırım harcamasının izleyen yıllarda enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kısımlarının yatırım indiriminin hesabında dikkate alınması, mükerrer bir endekslemeyi beraberinde getirecektir.

Defterlere Kayıt Tarihi	Harcama Tutarı	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Harcama Tutarı
2004 Yılı Devir	661.644.400.000	1,4*	926.302.160.000
15 Mart 2005	470.000.000.000	1,1353	533.591.000.000
	1.131.644.400.000		1.459.893.160.000

(*) Taşıma Katsayısı : Mali tablonun ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksi / Düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ilişkin fiyat endeksi

Kurumun 2004 yılından devreden yatırım harcaması taşıma katsayısı kullanılarak, 2005 yılında yapılan yatırım harcaması ise defterlere kayıt tarihi esas alınarak, düzeltme katsayısı ile düzeltilmiştir. 2005 yılında (ilk geçici vergi döneminde enflasyon düzeltme şartlarının olduğu varsayımı altında) yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarı hesaplanırken 2005 yılında yapılan yatırım harcamasından kaynaklanan tutarın düzeltilmiş tutarı dikkate alınacaktır.

Buna göre 2005 yılı harcamasından kaynaklanan yatırım indirimi tutarı;

$533.591.000.000 \times 0,40 = 213.436.400.000\text{-TL}$ olacaktır.

2004 yılından gelen 661.644.400.000-TL'nin taşıma katsayısı ile düzeltilmesinden kaynaklanan

$(926.302.160.000\text{-TL} - 661.644.400.000\text{-TL}) = 264.657.760.000\text{-TL}$ üzerinden yatırım indirimi hesaplanmayacaktır.

6.3 ESKİ HÜKÜMLER DAHİLİNDE YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANAN MÜKELLEFLERİN ENDEKSLEME VE ENFLASYON DÜZELTMEŞİ KARŞISINDAKİ DURUMU

4842 Sayılı kanunun yürürlük tarihinden önce düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1 - Ek 6'ncı maddelerinde yer alan yatırım indirimi uygulamasına ilişkin hükümler uygulanacaktır. Ancak, yatırım teşvik bel-

gesi 4842 sayılı kanunun yürürlük tarihinden önce alınmış olsa dahi, söz konusu yatırım teşvik belgelerine 4842 sayılı kanunun yürürlük tarihinden sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalara, yatırım indirimi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenen yeni hükümler uygulanacaktır.

Elinde teşvik belgesi olan ve tercihlerini değiştirmeyen mükellefler kazançlarının yetersiz olması nedeniyle yararlanamadıkları yatırım indirimi tutarlarını izleyen yıllarda, gerek geçici vergiye tabi kazançtan gerekse ilgili hesap dönemi kazancından yeniden değerlendirilerek artırarak indirebileceklerdir.

Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 65. maddesi uyarınca bu mükellefler enflasyon düzeltmesi uygulamaları durumunda, yaptıkları yatırım harcamalarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan farkları yatırım indiriminin hesabında dikkate alamayacaklardır. Bu durum eski hükümlere yatırım indiriminden yararlanan mükellefleri yeni hükümler dahilinde yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerden ayıran hususlardan biridir.²²

7 YATIRIM İNDİRİMİNDE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19/6. maddesinde "Mükellefler kayıtlarını, hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnası tutarlarının yıllar itibarıyla takibini yapacak şekilde tutarlar." denilmektedir.

Eski hükümlere yada yeni hükümlere göre yatırım indirimi istisnasından faydalanılması muhasebe kayıtları açısından herhangi bir farklılık arz etmemektedir.

Yatırım indirimi istisnasından faydalanan mükelleflerin yapacakları muhasebe kayıtları aşağıda belirtildiği gibi olacaktır.

7.1 YATIRIM TAMAMLANANA KADAR YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI

Bu dönemde yapılan harcamalar "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenir. Bu dönemde yüklenilen KDV ilgili dönemde indirim konusu yapılır. (bu örnekte KDV göz ardı edilmiştir.)

-----/-----

258 YAP.OLAN YATIRIMLAR	500.000.000.000
01 A Fabrikası Yatırımı	500.000.000.000
001 Ana Fabrika Bina İnşaatı	375.000.000.000
002 Makine Maliyetleri	125.000.000.000
- Makine Maliyeti	100.000.000.000
- Montaj Maliyeti	5.000.000.000
- Falz ve Farkı	20.000.000.000
100/102/HESAPLAR	500.000.000.000
-----/-----	

7.2 YATIRIM TAMAMLANARAK İŞLETMEYE ALINDIĞI TARİHTEKİ MUHASEBE KAYDI

-----31.12.2000-----	
252 Binalar	375.000.000.000
001 Fabrika Binası	375.000.000.000
253 Tesis Makine Ve Cihazlar	125.000.000.000
001 Fabrika Mak. ve Teç.	125.000.000.000
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	500.000.000.000
001 Fabrika binası maliyeti	375.000.000.000
002 Makine Maliyeti	125.000.000.000
Yatırım tamamlanması nedeniyle aktifleştirme	
-----/-----	

7.3 KURUMLAR VERGİSİ VE GELİR VERGİSİ STOPAJ MATRAHININ HESAPLANMASI - VERGİ KARŞILIKLARININ MUHASEBE KAYDI

Kurumlar Vergisi Matrahının Hesaplanması

- İstisna ve İndirimlerden Önceki	
Kurum Kazancı	200.000.000.000
- İndirimler	200.000.000.000
Yatırım İndirimi	200.000.000.000
- Kurumlar Vergisi Matrahı	0

Gelir Vergisi (Stopaj) Matrahının Hesaplanması

- Kullanılan Yatırım İndirimi	200.000.000.000
- Gelir Vergisi Stopajı (%19,8)	39.600.000.000

-Vergi Karşılıklarının Muhasebe Kaydı

-----31.12.2000-----	
690 Dönem Karı Veya Zararı	200.000.000.000
691 Dönem Karı Vergi Ve Diğer	
Yasal Yüküm. Karşılığı	39.600.000.000
692 Dönem Net Karı	160.400.000.000
-----/-----	
691 Dönem Karı Vergi Ve Diğer	39.600.000.000
Yasal Yüküm. Karşılığı	
370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer	
Yasal Yüküm. Karşılığı	39.600.000.000
-----/-----	

7.4 YATIRIM İNDİRİMİNİN MUHASEBE KAYDI

Hak edilen yatırım indirimi ve yararlanılan yatırım indirimi ayrı ayrı nazım hesaplarda izlenir. Örneğimizde;

- Hak edilen yatırım indirimi tutarı 500.000.000.000
- Yararlanılan yatırım indirimi tutarı ise 200.000.000.000

Muhasebeleştirirken hak edilen yatırım indirimi "Yararlanılacak Yatırım İndirimi" hesabında yararlanılan yatırım indirimi "Yararlanılmış Yatırım İndirimi" hesabında izlenir.

Her iki hesabın karşılık hesabı ise "Yatırım İndirimi Alacaklı Hesabı" dır.

-----31.12.2000-----	
940 YAR. YATIRIM İND.	500.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı	500.000.000.000
943 YATIRIM İNDİRİMİ ALACAKLI HS.	500.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı	500.000.000.000
Hak Edilen Yatırım İndiriminin Muhasebe Kaydı	
-----/-----	
942 YARARLANILAN YATIRIM İNDİRİMİ	200.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı	200.000.000.000
940 YARARLANILACAK YATIRIM İND.	200.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı	200.000.000.000
Yararlanılan Yatırım İndiriminin Muhasebe Kaydı	
-----/-----	

7.5 YATIRIM İNDİRİMİNİN ENDEKSLENME VE

MUHASEBE KAYDI

Örneğimizde verilere göre endeksleme aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

- Yatırım İndirimi Tutarı	500.000.000.000
- 2000 Yılı Karı	200.000.000.000
- 2001 Yılı Karı	100.000.000.000
- 2002 Yılı Karı	300.000.000.000
- 2003 Yılı Karı	600.000.000.000
- Yeniden Değerleme Oranları	
- 2001 Yılı	% 60
- 2002 Yılı	% 60
- 2003 Yılı	% 60

ENDEKSLEME

2001 Yılı:

-Önceki yıldan devreden	
yatırım indirimi	300.000.000.000
-Yeniden değerlendirme oranı	%60
-Endekslenmiş tutar	480.000.000.000
-Kurum Kazancı	100.000.000.000
-Devreden yatırım indirimi	380.000.000.000

2002 Yılı:

-Önceki yıldan devreden	
yatırım indirimi	380.000.000.000
-Yeniden değerlendirme oranı	%60
-Endekslenmiş tutar	608.000.000.000
-Kurum Kazancı	300.000.000.000
-Devreden yatırım indirimi	308.000.000.000

2003 Yılı:

-Önceki yıldan devreden	
yatırım indirimi	308.000.000.000
-Yeniden değerlendirme oranı	%60
-Endekslenmiş tutar	492.800.000.000
-Kurum Kazancı	600.000.000.000
-Devreden yatırım indirimi	—

Bu örnekte devreden yatırım indiriminin tamamı 2003 yılı kurum kazancından indirilmiştir.

Kurum kazancı 2003 yılında yetersiz olsaydı artan yatırım indirimi istisnası izleyen yıllarda endekslemeye tabi tutulacak ve ilgili yıl kurum kazancından indirilecekti.

- 2001 Yılı Endeksleme Sonucu Artan Yatırım İndirimi Muhasebe Kaydı

-----31.12.2001-----
940 YARARLANILACAK YATIRIM İND. 180.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı 180.000.000.000
943 YATIRIM İNDİRİMİ ALACAKLI HS. 180.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı 180.000.000.000
-----/-----

- Kullanılan Yatırım İndirimi İstisnası Kaydı

-----/-----
942 YARARLANILAN YATIRIM İND. 100.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı 100.000.000.000
940 YARARLANILACAK YATIRIM İND. 100.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı 100.000.000.000
-----/-----

2002 Yılı

- Endeksleme ile Artan Yatırım İndirimi

-----31.12.2002-----
940 YARARLANILACAK YATIRIM İND. 228.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı 228.000.000.000
943 YATIRIM İNDİRİMİ ALACAKLI HS. 228.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı 228.000.000.000
-----/-----

Kullanılan Yatırım İndirimi İstisnası Kaydı

-----/-----
942 YARARLANILAN YATIRIM İND. 300.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı 300.000.000.000
940 YARARLANILACAK YATIRIM İND. 300.000.000.000
001 A Fabrikası Yatırımı 300.000.000.000
-----/-----

- 2003 Yılı

- Endeksleme ile Artan Yatırım İndirimi

-----/-----

940 YARARLANILACAK YATIRIM İND. 184.800.000.000

001 A Fabrikası Yatırımı 184.800.000.000

943 YATIRIM İNDİRİMİ ALACAKLI HS. 184.800.000.000

001 A Fabrikası Yatırımı 184.800.000.000

-----/-----

Kullanılan Yatırım İndirimi

-----/-----

942 YARARLANILAN YATIRIM İND. 492.800.000.000

001 A Fabrikası Yatırımı 492.800.000.000

940 YARARLANILACAK YATIRIM İND. 492.800.000.000

001 A Fabrikası Yatırımı 492.800.000.000

-----/-----

2003 Yılı Kurum Kazancı 600.000.000.000 lira olduğu için şirket 492.800.000.000 lira yatırım indirimi istisnası indirmiş kalan tutardan ise vergi ödeyecektir. Yatırım indirimi istisnasının tamamı indirildiği için 943 nolu hesabın borcu karşılığında 942 nolu hesap alacalandırılarak nazım hesaplar karşılıklı olarak kapatılacaktır.²³

-----/-----

943 YATIRIM İNDİRİMİ ALACAKLI HESABI

942 YARARLANILAN YATIRIM İNDİRİMİ

-----/-----

8 YATIRIM İNDİRİMİ VE GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ KAZANÇTAN DÜŞÜLME SIRASI :

Uygulamada sorun yaratan konulardan biri olan zarar ve yatırım indiriminin bir arada bulunması durumunda bunlardan hangisine öncelik verileceğidir.

8.1 GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN :

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gelir vergisi kanununda sayılan gelir unsurları üzerinden alınmaktadır. Yine gelir vergisi kanununda farklı gelir unsurlarından oluşan vergiye tabi kazancın toplanmak suretiyle vergilendirilmesi ve geçmiş yıl zararlarının ise toplanan bu kazançlardan mah-

subu öngörülmektedir.

Gelir vergisinde, mükellefler yatırım indirimi istisnasını sadece ticari ve zirai kazançlarda kullanabilmekte, diğer gelir unsurlarında ise bu istisnadan yararlanamamaktadır.

Buna göre;

Ticari ve zirai kazancın tespitinde ilk önce yatırım indirimi istisnası düşülür. Tüm gelir unsurları toplandıktan sonra ise geçmiş yıl zararı bu toplamdan indirilir.

Kısaca gelir vergisinde geçmiş yıl zararı, yatırım indirimi istisnasından sonra düşülür.

8.2 KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/7. maddesinde, geçmiş yıl zararları beş yıldan fazla nakletilmemek koşuluyla, kurum kazancından indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Bu durumda geçmiş yıl zararları açısından bir zarar mahsubu değil, bir gider unsuru olma niteliği ortaya çıkmaktadır.

Yatırım indirimi safi kurum kazancına uygulanıyorsa indirim bu kurum kazancının tespitinden, yani geçmiş yıl zararları gider olarak indirildikten sonra uygulanacaktır.

Sonuç olarak, kurumlarda öncelikle geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra, yatırım indirimi uygulanır. Yani mükellefler, hak kazandıkları indirim tutarını, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra kalan kazançlarına uygulanacaktır. Kısaca vergi konusu ve matrah hesabında, vergi konusu öncelik taşıdığından ilk önce zarar mahsubu yapılır.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi bir şahıs sadece ticari kazanç elde etmektedir. Yatırım teşvik belgesi kapsamında yaptığı harcamalar için, 2001 yılında 50 milyar, 2002 yılında 150 milyar lira yatırım indirimi istisnası uygulama hakkı vardır. Mükellef 2000 yılında 40 milyar lira zarar etmiş, 2001 yılında 50 milyar, 2002 yılında ise 170 milyar lira kar elde etmiştir. Buna göre mükellefin yararlanacağı yatırım indirimi tutarı ve vergiye tabi gelirleri aşağıdaki tablodadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri ilk önce geç-

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Yıl	Ticari Kazanç (Zarar)	Önc. Dön. Devreden Zarar	Önc. Dön. Devreden Yatırım İndirimi	Yararlanılan Yatırım İndirimi	Vergiye Tabi Matrah	Kalan ve Sonraki Döneme Devreden Yatırım İnd.	Sonraki döneme dev. zar. tutarı	Yeniden değerleme oranı	Endekslenmiş sonraki döneme dev. yat. indirimi
2000	(40 Milyar)	--	--	--	--	--	--	--	--
2001	50 Milyar	40 Milyar	--	50 Milyar	--	--	40 Milyar	%50	--
2002	170 Milyar	40 Milyar	--	150 Milyar	--	--	20 Milyar	%50	--

Tabloda görüleceği üzere gelir vergisi uygulamasında yatırım indirimi istisnası geçmiş yıl zararlarından önce düşülmüştür.

Bu örnek gelir vergisi mükellefi için değil kurumlar vergisi mükellefi için olsaydı.

Yıl	Ticari Kazanç (Zarar)	Önc. Dön. Devreden Zarar	Önc. Dön. Devreden Yatırım İndirimi	Toplam Yatırım İndirimi	Yararlanılan Yatırım İndirimi	Vergiye Tabi Matrah	Kalan ve Sonraki Döneme Devreden Yatırım İnd.	Sonraki döneme dev. zar. tutarı	Yeniden değerleme oranı	Endekslenmiş sonraki döneme dev. yat. indirimi
2000	(40 Milyar)	--	--	--	--	--	--	--	--	--
2001	50 Milyar	40 Milyar	--	50 Milyar	10 Milyar	--	40 Milyar	--	%50	60 Milyar
2002	170 Milyar	--	60 Milyar	210 Milyar	170 Milyar	--	40 Milyar	--	%50	60 Milyar

miş yıl zararını düştükleri ve devreden yatırım indirimi yeniden değerlendirme oranında arttırıldığı için yukarıdaki tabloda da görüleceği gibi vergisel olarak avantajlıdır.

9 YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Ankara'da birinci sınıf tacir olarak faaliyet- te bulunan Bay Ali Mayıs/2003 döneminde yeni bir yatırıma başlamış olup, yatırımla ilgili olarak aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

-Arsa satın alınması 50 Milyar TL

-Satın alınan arsa üzerine idare binası yapımı 100 Milyar TL

-Satın alınan arsa üzerine fabrika binası in-
şaatı 200 Milyar TL

-Fabrikada (imalatta) kullanılacak makine
alımı 45 Milyar TL – Montajı 5 Milyar TL

Mükellefin 2003 takvim yılı kazancı 150 Mil-
yar TL olup, yatırım indirimi oranı %40'dır.

Yatırım indirimi tutarını ve gelir vergisi mat-
rahını bulunuz.

Yatırım İndirimi Tutarının Bulunması:

Satın alınan arsa bedeli 50 Milyar TL ve ar-
sa üzerine yapılan idare binası yapım bedeli 100
Milyar TL GVK 19/4. maddesine göre yatırım in-
dirimine konu olamayacaktır.

-Satın alınan arsa üzerine fabrika binası in-

şaatı 200 Milyar TL

-Fabrikada (imalatta) kullanılacak makine
alımı 45 Milyar TL – Montajı 5 Milyar TL yatırım in-
dirimine konu olacaktır.

-Fabrika Binası İnşaatı 200.000.000.000.-TL

-Makine alımı ve montajı 50.000.000.000.-TL

Yatırım İndirimine Esas Tutar 250.000.000.000.-TL

Yatırım İndirimi Oranı %40

Yararlanılabilecek Yatırım İndirimi

100.000.000.000.-TL

Gelir Vergisi Matrahının Hesaplanması:

Ticari Kazanç 150.000.000.000.-TL

Yatırım İndirimi 100.000.000.000.-TL

Gelir Vergisi Matrahı 50.000.000.000.-TL

NOTLAR

1. Ticari Kazanç-Zirai Kazanç-Yatırım İndirimi konulu araştırma raporu, 2002 promosyonu vergi denetmen yardımcısı tezi, Fatih Şahin-Tuğrul Ceylan- Mehmet Tank- Necmettin Koçak
2. (Değişmeden önceki şekli) 2. Yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanı tabi iktisadi kıymetin maliyet be-
deli esas alınır.
3. (Değişmeden önceki şekli) 3. Yatırım indirimi istisnası uygulama-
sına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldı-
ğı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam
olunur. Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahı-
nın tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alın-

- mayan istisna tutarı, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.
4. (Değişmeden önceki şekli) Gayrimaddi Haklar
 5. 187 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
 6. Gelir Vergisi Rehberi – Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını – 4.Baskı, Ankara, Şubat 2004
 7. 2004/8295 sayılı BKK ile 2005 takvim yılında uygulanmak üzere 10.000 Yeni Türk Lirası olarak tespit edilmiştir.
 8. 187 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
 9. 22 no'lu Gelir Vergisi Sirküsü
 10. 187 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
 11. BDK 2004 - 2. Baskı
 12. Kredilere ilişkin olarak oluşan kur farkları ve kredi faizlerinin 163 Seri No'lu Vergi Usul Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilmesi zorunlu olan harcamalardır.
 13. 187 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
 14. 1 No'lu Gelir Vergisi Sirküsü
 15. 22 no'lu Gelir Vergisi Sirküsü
 16. Gelir Vergisi Rehberi – Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını – 4.Baskı, Ankara, Şubat 2004
 17. BDK-2005
 18. 1 no'lu Gelir Vergisi Sirküsü
 19. 15 Aralık 2004 tarihli 583 sayılı Maliye Postası Dergisi Yzr : Soner Ülgen- Ali Tuğlu
 20. Ticari Kazanç-Zirai Kazanç-Yatırım İndirimi konulu araştırma raporu, 2002 promosyonu vergi denetmen yardımcıları tezi, Fatih Şahin-Tuğrul Ceylan- Mehmet Tank- Necmettin Koçak
 21. 22 no'lu Gelir Vergisi Sirküsü
 22. 15 Aralık 2004 tarihli 583 sayılı Maliye Postası Dergisi Yzr : Soner Ülgen- Ali Tuğlu
 23. Ticari Kazanç-Zirai Kazanç-Yatırım İndirimi konulu araştırma raporu, 2002 promosyonu vergi denetmen yardımcıları tezi, Fatih Şahin-Tuğrul Ceylan- Mehmet Tank- Necmettin Koçak