

1.1.2006 TARİHİNDEN SONRA YAPILAN HARCAMALARDA YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI

ŞİBLİ GÜNEŞ (*)

1 - GİRİŞ

Vergi sistemimize dahil edilmiş olan “yatırım indirimi” müessesesi, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, 5479 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, 01.01.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla ilgili kazanılmış haklara yönelik olarak, GVK’na eklenen Geçici 69’uncu madde hükümleri (geçiş düzenlemesi) düzenlenmiştir.

Bu geçiş düzenlemesine göre, mükellefler; 2006 yılına devreden yatırım indirimi haklarını; 24.4.2003 tarihinden önce yaptıkları müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yaptıkları yatırımlar (GVK md. Ek:1-6) nedeniyle doğan yatırım indirimi haklarını; GVK md.19 kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başladıkları yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip 1.1.2006 tarihinden sonra yaptıkları yatırımları nedeniyle doğan yatırım indirimi haklarını, 31.12.2005 tarihindeki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler

dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebileceklerdir. Ancak, yatırım indirimine ilişkin bu haklar, bu yıllarda kullanılamaz ise ortadan kalkacaktır.

Bu çalışmamızda, GVK md. 19 kapsamında 1.1.2006 – 31.12.2008 tarihleri arasında yapılacak yatırım harcamalarının, yatırım indirimine konu edilebilmesi şartları ve bu bağlamda özellikle “dahil” önce başlayan yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmesi” hususu tartışılacaktır.

2- GVK’NUN 19. MADDE KAPSAMINDA 1.1.2006 TARİHİNDEN SONRA YAPILAN HARCAMALARA İLİŞKİN YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASININ ESASLARI

2.1- Yararlanma Şartları

GVK md. 19 kapsamında 1.1.2006 – 31.12.2008 döneminde yapılan yatırımların, yatırım indiriminden faydalanabilmesi için, GVK md. Geçici 69’a göre aslında iki temel koşul vardır: İlki yapılan yatırımların GVK md. 19’da belirtilen koşulları sağlamaları, ikincisi ise 1.1.2006 tarihinden önce başlamış olan yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arz etmeleridir.

(*) Vergi Denetmeni

2.1.1- Yatırımların 1.1.2006 Tarihinden**Önce Başlamış Olması:**

GVK 19. maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarının, yatırım indiriminden faydalanması için, 1.1.2006 tarihinden önce başlamış olan yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arz etmesi gerekmektedir. Burada önemli olan ilgi kurulacak yatırımların 1.1.2006 tarihinden önce başlamış olduğunun ispatıdır.

Bazı haller, yatırımın 1.1.2006 tarihinden önce başladığını göstermektedir. Bu bağlamda, 3 no'lu KVK Sirkülerinde bu hallerden bazıları sayılmış ve bunların, yatırıma başlanmış bulunduğunu ve bir bütünlük içerisinde tamamlanması gerektiğini tevsik eden işlemler olduğu kabul edilmiştir. Anılan sirkülerde yapılan açıklama şöyledir:

“...mükelleflerce, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 1/1/2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanması, yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine bilgi verilmiş olması gibi haller bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunu tevsik eden işlemler olarak kabul edilecektir.”

Yukarıda sayılan işlemlerden anlaşılacağı üzere, yatırıma başlandığının tek göstergesi, yatırıma fiilen başlanmış, harcamaların yapılmış olması değildir. Yatırıma başlama niyetinin varlığı da, yatırıma başlamanın bir göstergesi olarak kabul edilmiştir ki, bu son derece isabetlidir.

Ayrıca, bir sabit kıymetin alımı ya da inşası 1.1.2006 tarihinde önce başlamışsa, bu sabit kıymetin tamamlanmasına yönelik 1.1.2006 tarihinden sonraki harcamaların yatırım indiriminden

faydalanacağı açıktır. Buradaki bağlantı aslında iktisadi ve teknik bütünlük değildir; ancak, iktisadi ve teknik bütünlükten de daha sıkı bir bağdır. Örneğin bir binanın inşasına 1.1.2006 tarihinden önce başlanmışsa, inşaatın devamı için 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan harcamalar, doğrudan o sabit kıymetin tamamlanmasına yönelik olduğundan, bu yatırımla ilgisi, iktisadi ve teknik bütünlük bağlantısının dahi aranmasına gerek olmayacak kadar açıktır.

2.1.2- Yapılan Yatırımların 1.1.2006**Tarihinden Önce Başlayan Yatırımlarla****İktisadi ve Teknik Bütünlük Arzetmesi:****a) “ İktisadi Ve Teknik Bütünlük” Kavramı:**

Vergi Kanunlarımızda “iktisadi ve teknik bütünlük” kavramı başka konularda da temel koşul olarak gündeme gelmekle birlikte, yasalarda bu kavramın neyi ifade ettiği açıklanmamıştır.

22 Seri no'lu GV Sirkülerinde iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler; “Bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime her hangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu” olarak tanımlanmıştır.¹

Sirkülerde bu kavramla ilgili şu örneklerle ve açıklamaya yer verilmiştir : “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 bardakları, aynı fonksiyona hizmet ettiklerinden, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturmaktadır.”

¹ 3 seri no.lu KVK Sirkülerinde de aynı tanıma yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi Vergi İdaresi, “aynı fonksiyona hizmet etme” kriterini ön plana çıkarmış olup, buna göre aynı fonksiyona hizmet eden sabit kıymetler iktisadi ve teknik bütün oluşturmaktadır.

b) Yeni Uygulamada İktisadi ve Teknik Bütünlük Kavramına Yer Verilmesinin Nedeni:

Yatırım indirimi 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu tarihten itibaren yeni bir yatırım yapmayı planlayan mükellefler yatırım indirimini dikkate almadan bu işe girişeceklerdir. Ancak, yatırım indirimine ilişkin hükümler yürürlükteyken, bunu esas alarak yatırım indiriminden yararlanacakları inancı ile plan ve programlarını yapıp, yatırıma başlamış olan mükelleflerin, istisna hakkının sınırlanması hatta tamamen ortadan kaldırılması, hukukun temel kurallarına ve Anayasa’nın Türkiye Cumhuriyeti’nin bir hukuk Devleti olduğunu belirten 2’nci maddesi hükmüne aykırıdır.

Dolayısıyla, 1.1.2006 tarihinden önce başlamış olan yatırımların “devamı niteliğindeki” harcamaların yatırım indirimine dahil edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. İşte buradaki “devamı niteliğinde” olup olmadığı bağlantısı, GVK Ek:1-6 kapsamında yapılan yatırımlarda yatırım teşvik belgesi, GVK 19. maddesi kapsamında yapılan yatırımlarda ise “iktisadi ve teknik bütünlük” ile kurulmaya çalışılmaktadır.

Sonuç itibarıyla, burada üzerinde durulması gereken husus, yapılan harcamanın daha önce planlanan ya da yapılmasına başlanan yatırımla ilgisinin var olup, olmadığıdır.

4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önce, GVK md. Ek: 1-6. çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için bu hususta herhangi

bir araştırmaya gerek yoktur. Çünkü bu yatırımlar, yatırım teşvik belgesine bağlı olarak yapıldıklarından ve teşvik belgesi de yatırımın çerçevesini çok iyi ortaya koyduğundan neyin planlanmış olduğu ve yapılan yatırımın, planlanan yatırımla ilgisinin bulunup bulunmadığı açıktır.

Ancak, GVK md. 19 kapsamında yapılan yatırımlar da ise teşvik belgesine bağlılık gerekmediğinden, yatırımcının “yatırım indirimi istisnasının varlığını göz önünde bulundurarak” ne kapsamda bir yatırımı gerçekleştirmek için plan, program yaptığı ve uygulamaya koyduğu bilinememektedir. Dolayısıyla, buradaki yatırımın çerçevesini ortaya koymak güçlük arz etmektedir. İşte bu noktada “iktisadi ve teknik bütünlük” kavramı devreye girmektedir.

2.2- Vergi İdaresinin Özelgeler ile Belirttiği Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Yatırım indiriminin bu yeni uygulaması özellikle iktisadi ve teknik bütünlük kavramının belirsizliği nedeniyle yoğun tereddütlere yol açmaktadır. Vergi İdaresinin tereddütlerin giderilmesinde **Özelge** bazında ortaya koyduğu yaklaşım, eski yatırımlara yönelik olarak kısmen ortadan kalan yatırım indirimi hakkının, iyice sınırlandırıldığı izlenimini vermektedir. Bu yaklaşımlardan bazıları ve görüşlerimiz şöyledir:

2.2.1- Ek Bina Yapımı ve Kapasite Artırımı Nedeniyle Yapılan Yatırımlar:

Bir başka Özelge’de², imalatçı bir Şirkette, 2005 yılında kapasite artırımına karar verilerek, mevcut fabrikaya ek yeni bina yapımı ve üretimde kullanılan makine ve teçhizat alımına başlanıldığı, ek fabrika binasının 2006 yılı içinde

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.7.2006 Tarih ve 14655 sayılı Özelgesi

tamamlanıp, fabrika içinde üretimde kullanılan gerekli makine, alet ve edevat yapım ve satın alımının 2008 yılı sonuna kadar tamamlanacağı belirtilmiş ve söz konusu bina yatırımı ve üretim araçları yatırımlarının yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı sorulmuştur. İdare yasa hükmü ve 3 seri no.lu Sirkülerdeki açıklamalara yer verdikten sonra şu şekilde görüş belirtmiştir:

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69. maddesinin (b) fıkrası hükümleri, 01.01.2006 tarihinden önce başlanan, komple yada entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olarak ve bu yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlara uygulanacaktır. Buna göre şirketinizce 01/01/2006 tarihinden önce yapımına karar verilen ve başlanılan ek fabrika binası ile fabrika içinde üretimde kullanılacak fırın, pres ve gerekli makine, alet ve edevat için bu tarihten sonra yapılan yatırımların 01/01/2006 tarihinden önce başlanan yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmemesi nedeniyle, söz konusu harcamalara ilişkin olarak yatırım indiriminden yararlanmanız mümkün değildir.”

Bu Özelge’de, ek bina yatırımı açısından açıklanan görüş bizce doğru değildir. Zira, bina yatırımlarının 2005 yılında başladığı açıktır. Mükellef yatırım indiriminden faydalanacağını düşünerek böyle bir yatırıma başlamıştır. Diğer taraftan, 3 seri no.lu Sirkülerde 1.1.2006 tarihinden önce mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına

başlanmasının, bu tarihten önce yatırıma başlandığını tevsik eden bir işlem olduğu kabul edilmiştir.

2.2.2- Bina Yatırımlarının 1.1.2006’dan Önce Başlandığını Gösteren Kriter:

Başka bir Özelge’de³, 15.11.2005 tarihinde bir arsa satın alındığı ve fabrika binası yapılması planlandığı hatta bina inşaatında kullanılmak üzere 2005 tarihinde malzeme alımı yapıldığı, ancak fabrika inşaatı yapmak üzere Belediyeden 01.03.2006 tarihinde inşaat ruhsatı aldığı, bu durumda 2006 – 2008 yıllarında bu kapsamda yapılan yatırım harcamalarının yatırım indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı sorulmuştur. İdare, şu şekilde görüş belirtmiştir :

“Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69. maddesinin (b) fıkrası hükümleri 01.01.2006 tarihinden önce başlanan, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olarak ve bu yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlara uygulanacaktır. Bu durumda 15.11.2005 tarihinde satın aldığınız arsa üzerinde Belediyeden alınan 01.03.2006 tarihli “inşaat ruhsat” onayından sonra yapımına başlanılan fabrika inşaatı için yapılacak harcamalar nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanmanız mümkün değildir.”⁴

Bu olayda, mükellef bina yatırımına başlamak için 2005 yılında bir arsa satın almış, hatta inşaat

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 29.6.2006 Tarih ve 13022 sayılı Özelgesi

⁴ Bu konuda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 31.10.2006 Tarih ve 20685 sayılı Özelgesi de benzerlik göstermektedir. Buna göre, 2005 yılında fabrika binası için projenin başladığı ve proje hizmetleri için harcamaların 2005 yılında yapılıp, 2005 yılında yatırım indiriminden yararlanıldığı bir durumda, inşaat projesine ait tasarım ve mühendislik hizmetlerine ilişkin yapılan harcamaların, inşaat başlama olarak değerlendirilmeyeceği ve 01.01.2006 tarihinden itibaren yapılan harcamaları nedeniyle yatırım indirimi istisnasından faydalanmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir.

kullanacağı bir kısım malzemeyi 2005 yılında tedarik ettiğini belirtmiştir. Ancak, inşaat ruhsatını ise 2006 yılında almıştır. Yukarıdaki Özelge, bina yatırımlarının 2006 yılından önce başladığının kabulü için “inşaat ruhsat” onay tarihinin 2006 yılı öncesine ait olması gerektiğini ortaya koymaktadır. 2006 yılı öncesinde inşaatla başlama belirtileri olsa da “inşaat ruhsat” onay tarihinin 2006 yılına tekabül etmesi nedeniyle yatırım indiriminden faydalanılamayacaktır.

2.2.3- 24.4.2003 Tarihinden Sonra Alınan Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları:

Bir diğer Özelge’de⁵ ise, 03.08.2004 tarihli Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında 2004 yılında makine alımına başlandığı, 2006 ve 2007 yıllarında yatırımların devam edeceği belirtilerek, 2006 ve 2007 yıllarında belge kapsamında yapılan alımlar nedeniyle yatırım indiriminden faydalanıp faydalanmayacağı sorulmuştur. Vergi İdaresi şu şekilde görüş beyan etmiştir:

“GVK’nun Geçici 69. maddesinin (b) fıkrası hükümleri, 01.01.2006 tarihinden önce başlanan, komple yada entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olarak ve bu yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlara uygulanacaktır. Bu durumda, 03.08.2004 tarihli Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında 2006 ve 2007 yıllarında alınacak makineler nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun mülga 19’uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanılamayacaktır.”

Öncelikle, burada açıklanan yatırım GVK md. 19 kapsamında yapıldığından, 2006 ve takip

eden yıllarda yapılan harcamaların, 1.1.2006 tarihinden önce yapılmış yatırımlarla iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz edip etmediği bu Özelge’de tartışılmadan, sadece teşvik belgesinin taşıdığı tarih 24.4.2003 sonrası olduğu için yapılan harcamaların yatırım indiriminden faydalanmayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, bu yatırım GVK 19. maddesi kapsamında yapılıyor olmakla birlikte, teşvik belgesine de bağlanmış olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum, bu belge kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, “iktisadi ve teknik bütünlük” koşulu aranmadan yatırım indiriminden faydalanabilmesi gerekmektedir. Bu nedenlerle, bu Özelge’de açıklanan görüşe katılabilmek mümkün bulunmamaktadır.

3- SONUÇ

Uzun yıllardır devam eden “yatırım indirimi” müessesesinin kaldırılması yatırımcıların açısından çok ciddi şekilde tartışılmaktadır. Sermaye temerküzünün oldukça yetersiz olduğu ülkemizde bu müessesesinin kaldırılması ile, yatırımcılar için yatırım yapmanın vergisel avantajının pek kalmadığı ifade edilmektedir.

GVK’nun 19. maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başlanılmış yatırımlara ilişkin 2006 ve sonraki yıllarda yapılan harcamaların belli şartlar dahilinde yatırım indiriminden faydalanması mümkün bulunmaktadır. Ancak, Vergi İdaresinin Özelge’lerde açıkladığı görüşlerin bu haktan yararlanılmasını çok ciddi şekilde sınırlandırdığı anlaşılmakta olup, bu durum özellikle yatırım yapan, istihdam yaratan, vergisini ödeyen mükellefler açısından netice yaratmakta; kayıt dışı çalışan işletmelere hiçbir etkisi bulunmamaktadır.

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.5.2006 Tarih ve 9832 sayılı Özelgesi