



YATIRIM İNDİRİMİNDE GELİNER SON DURUM ve KAR DAĞITIMI

Fevzi BULUT^(*)

1 - GİRİŞ

Yatırım indirimi oldukça eski bir uygulamadır. Uygulama, ekonomik gelişmelere ve maliye politikalarına paralel olarak birçok defa değiştirilmiş, en son yapılan değişiklikle müessese GVK'nın 19. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme de 5479 sayılı Kanunun 2. maddesiyle 1.1.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak bu yürürlükten kaldırma yatırım teşvikinin sonu olmayıp, yeni yatırımlar bu defa KVK'nın 32/A maddesinde düzenlenen vergi indirimi uygulamasıyla teşvik edilmiştir. KVK'da yapılan bu düzenleme ile konu daha modern bir anlayışla yeniden ele alınmıştır.¹

Yatırım indirimi teşviki kapsamındaki yatırımların önemli bir kısmı uzun dönemli yatırımlar-

dır. Bu şekildeki uzun vadeli yatırımların anıldığı gibi sıkça değiştirilen bir mevzuatla idare edilmesinde elbette, devam eden yatırımlarla ilgili olarak eski (yatırıma başlanıldığı yatırım teşvik belgesi alındığı dönem) hükümlerin yürürlüğünün sağlanması gerekliliği doğmuştur. Geçici düzenlemelerle gerek GVK'nın 19.maddesinde yer alan hükümler, gerek aynı Kanunun Ek 1 - 6. maddelerinde yapılan düzenlemelerin yürürlüğü, bu kanunların yürürlük dönemlerinde başlanılan yatırımlarla sınırlı olmak kaydıyla sürdürülmüştür.²

5479 sayılı yasa ile yatırım indirimi 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona erdirilmiştir. Bunun yerine yukarıda da belirttiğimiz üzere kurumlar vergisi mükelleflerine Bu Kanunun 32 /A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi teşviki sağlanmıştır. 5479 sayılı yasa ile yatırım indirimi teşviki sonlandırılmasına rağmen devam eden yatırımlarla ilgili olarak anılan kanunun ge-

^(*) Vergi Denetmeni

¹ Muzaffer Küçük, Vergi Dünyası, Sayı 351, Kasım 2010

² Agm

çici 69 maddesinde düzenleme yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ise Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Bu makalede yatırım indirimi teşvikine yönelik Anayasa Mahkemesi kararı ve Maliye Bakanlığının Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca yapmış olduğu düzenleme ve bu düzenlemelerin kar payı dağıtımını nasıl etkileyeceği hususları üzerinde durulmuştur.

2- 5479 SAYILI YASA İLE GETİRİLEN DÜZENLEME

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69. maddesinin 6009 sayılı yasa ile değişmeden önceki hükmü aşağıdaki gibidir;

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müraaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde **sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından** indirebilirler.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve

esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Bu maddeye ilişkin olarak Maliye Bakanlığı anılan kanun maddesinin verdiği yetkiye dayanarak KVK-3 /2006-3 /Yatırım İndirimi sirküleri ile aşağıdaki açıklamaları yapmıştır;

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesi; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde yer alan % 30 kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

2006 veya 2007 yıllarında Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunmayan veya bulunmakla birlikte bu yıllarda tercihlerini yatırım indirimi uygulamama yönünde kullanan mükelleflerin, 2008 yılında yatırım indirimi uygulamaları halinde, geçmiş söz konusu yıllar için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

5479 sayılı yasanın 6009 sayılı yasa ile değişmeden önceki Geçici 69. maddesi ve bu maddeye ilişkin yayınlanan sirkülere göre;

• Yatırım indiriminden sadece 2006, 2007, 2008 yıllarında faydalanılabilir.

• Yatırım indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri; kurumlar vergisi oranını %30 olarak dikkate almak durumundadır.

3- YATIRIM İNDİRİMİ TEŞVİKİNE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı: 2006/95 ve Karar Sayısı: 2009/144 nolu karar ile anayasa mahkemesi konu ile ilgili olarak özetle;

"1- "... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE,

2- "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE," şekilde karar vermiştir; Bu kararın gerekçesi ise aşağıdaki gibidir;

"Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz."

"Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler, 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 08.04.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yılla sınırlandırılması önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yılla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır."

"... dava konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

4- 6009 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME

6009 sayılı Yasada yapılan düzenleme sonrası Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69. maddesi aşağıdaki gibidir;

"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müraaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, **(6009 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010)**yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.

(6009 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle eklenen cümleler Yürürlük; 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010)Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

4.1- 6009 Sayılı Yasaya İlişkin Maliye Bakanlığının Yayınlamış Olduğu Tebliğ

6009 sayılı yasanın maliye bakanlığına vermiş olduğu yetkiye dayanarak maliye bakanlığının çıkarmış olduğu 276 Sıra No.lu GVK Genel Tebliği aşağıdaki gibidir;

“23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun² geçici 69 uncu maddesinde yapılan değişiklik üzerine, yatırım indirimi istisnası uygulamasına ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

1. Yasal Düzenleme

30/3/2006 tarihli ve 5479 sayılı Kanunun³ 2 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun “Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası” başlıklı 19 uncu maddesi 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup anılan Kanunun 3 üncü maddesiyle de Gelir Vergisi Kanununa geçici 69 uncu madde eklenmek suretiyle “Yatırım İndirimi İstisnası”nın kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar sayılı Kararıyla⁴ da 5479 sayılı Kanunun;

“B- 3. maddesiyle 193 sayılı Yasaya eklenen 69 uncu maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan;

...

2- “... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...” ibaresinin Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE,

C- 15. maddesinin;

...

2- (2) numaralı bendindeki “2” rakamının Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE,” karar verilmiştir.

Öte yandan, 6009 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesinde değişiklik yapılmış olup söz konusu değişiklik sonrasında anılan geçici maddenin son hali aşağıda yer almaktadır.

“Geçici Madde 69 - Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müraaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6’ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Söz konusu değişiklik hükmü, 2010 takvim yılı kazançlarından itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

2. Yatırım İndirimi İstisnasına Konu

Yatırım Harcamaları

6009 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun geçici 69'uncu maddesinde yapılan değişiklik sonrasında, yatırım indirimi istisnasına konu harcamalara ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

2.1. 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup devreden yatırım indirimi istisnası tutarları

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, kazancın yetersiz olması nedeniyle indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını (2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlandıkları tutarlardan kalan kısmı), Tebliğin (3) numaralı bölümünde yapılan açıklamaları da dikkate alarak ve endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

2.2. 1/1/2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnası

2.2.1. 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnası uygulaması

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,

- 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için, belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapmış oldukları yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte

bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31/12/2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile

- Bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını

Tebliğin (3) numaralı bölümünde yapılan açıklamaları da dikkate alarak ve endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

2.2.2. Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnası uygulaması

- Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarından 31/12/2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile

- Bu yatırımlar kapsamında olup bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını

Tebliğin (3) numaralı bölümünde yapılan açıklamaları da dikkate alarak ve endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

2.3. 1/1/2006-8/4/2006 tarihleri arasında yeni başlamış yatırımların durumu

Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar sayılı Kararıyla, 5479 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin (2) numaralı bendindeki “2” rakamı iptal edilmiş bulunmaktadır.

Bu çerçevede, 1/1/2006-8/4/2006 tarihleri arasında Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecektir. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren Tebliğin (3) numaralı bölümünde yapılan açıklamalar da dikkate alınarak ve endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, 8/4/2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 1/1/2006-8/4/2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 8/4/2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

3. Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması

3.1. İndirime konu yatırım indirimi istisnasının hesaplanması

Bu Tebliğin (2) numaralı bölümünde yer alan yatırım indirimi tutarları, 31/12/2005 tarihinde

yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (Gelir Vergisi Kanununun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilebilecektir.

Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamayacaktır. İlgili dönemde yatırım indirimi istisnası uygulanacak kazanç ise yatırım indirimi uygulanmadan önceki zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutar olacaktır.

3.2. Yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin kazançlarına uygulanacak vergi oranı

İlgili dönemler itibarıyla yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarına gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde yürürlükte bulunan vergi tarifesi; kurumlar vergisi mükellefleri ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁵ 32’nci maddesinde yer alan % 20 kurumlar vergisi oranını uygulamak suretiyle yatırım indirimi istisnasından yararlandıkları dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Diğer taraftan, 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 ncı maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun geçici 61 inci maddesi uyarınca yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtıl-

sın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

4. 2010 Hesap Dönemi I. ve II. Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulanan Yatırım İndirimi İstisnası Sonucunda Yapılacak İşlemler

Anayasa Mahkemesince verilen 15/10/2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar sayılı Karar sonrasında, 2010 hesap döneminin I. ve II. geçici vergi dönemlerinde yatırım indirimi istisnasından yararlanan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi beyannamelerinde beyan etmiş oldukları kazançlarının tamamı üzerinden yatırım indirimi istisnasından yararlanıp, istisna uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarı üzerinden ise 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi oranları üzerinden vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Anılan dönemlerde bu şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin ilgili geçici vergi beyanlarını düzeltmeleri söz konusu değildir. Söz konusu mükellefler, 2010 hesap döneminin III. geçici vergi dönemiyle birlikte, bu dönemde beyan etmiş oldukları kazançları üzerinden Tebliğin (3) numaralı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabileceklerdir.

5. Kazancın Bulunmasına Rağmen Herhangi Bir Dönemde Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanılmaması Durumu

Yatırım indirimi istisnasından, kazancın elverişli olduğu yılda yararlanılabilmekte, ilgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması halinde, mükelleflerce yararlanılmayan bu indirim tutarlarının daha sonraki yıllara ait kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda

(2006, 2007 ve 2008) kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indirim konusu yapabilmeleri mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Ancak, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını, endekslenmiş değerleri ile birlikte daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.”

6009 sayılı yasa sonucu yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69. maddesi ve bu maddenin verdiği yetkiye dayanarak maliye bakanlığının yayınlamış olduğu 276 Sıra No.lu GVK Genel Tebliği'ne göre;

- **Yatırım indirimden faydalanmaya ilişkin olarak yıl sınırı bulunmamaktadır.**
- **Yatırım indiriminden faydalanmak isteyen kurumlar vergisi mükellefleri genel oranda (%20) kurumlar vergisini uygulayabilecektir**
- **Yatırım indiriminden faydalanmak için ilgili yıl kazancının en fazla %25'ine kadar bir oranda yararlanılabilir.**

5-YATIRIM İNDİRİMİ TUTARININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Örnek; Bulut A.Ş'nin 2010 yılına ilişkin olarak; Kurum Ticari Kazancı 90.000 TL, KKEG, 20.000 TL, İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası 10.000 TL Kurumun yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 50.000 TL (Yatırım İndirimi tutarının yarısı GVK 19. maddesi kapsamında 2004 yılın-

da yapılan harcamalar ile ilgilidir, diğer yarısı ise anılan Kanunun geçici 61. maddesi kapsamında 2002 yılında yapılan yatırımla ilgilidir.) Ödenen geçici vergi; 10.000 TL'dir. Bu bilgilere göre Kurumun faydalanabileceği yatırım indirimi tutarını bulalım;

	TL
Kurum Ticari Kazancı	90.000
KKEG	20.000
Kazanç ve İlaveler Toplamı	110.000
İştirak hissesi Satış Kazancı İstisnası	10.000
-Yatırım İndirimi Toplam	50.000
Kurumun yararlanabileceği yatırım indirimi 100.000*%25	25.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	75.000
Hesaplanan Kurumlar vergisi (75.000* %20)	15.000
Ödenen Geçici Vergi	10.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	5.000
Sonraki Döneme Devreden Yatırım İndirimi	25.000

6- KAR PAYI DAĞITIMI

193 sayılı GVK' nın 98'inci maddesine göre, 94'üncü madde uyarınca vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Beyan edilen bu tevkifat beyannamenin verildiği ayın 26'ncı günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır.

GVK'nın 94/6-b maddesinde;

i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin 2. fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) (2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) % 15,

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin 2. fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) (% 15,

iii) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden % 10, oranında vergi kesintisi yapılacağı" hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre; Bulut Anonim Şirketi'nin ödenmiş sermayesi 100.000 TL, ayrılmış yedek akçe toplamı 10.000 TL ve Şirketin iki gerçek ortağı olduğu Karahan BULUT % 50, Ahmet

ŞİMŞEK %50 oranında ortak olduğu(Anonim şirketlerde en az beş ortak olması gerekmesine rağmen soruda kolaylık olması açısından iki ortak olduğu varsayılmaktadır.),

Kurum Ticari Kazancı 90.000 TL, KKEG, 20.000 TL, İştirak Hissesi Satış Kazancı 10.000 TL Kurumun yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 50.000 TL(Yatırım İndirimi tutarının GVK 19 madde kapsamında 2004 yılında yapılan harcamalar ile ilgilidir, diğer yarısı ise anılan kanununun geçici 61. maddesi kapsamında 2002 yılında yapılan yatırımla ilgilidir.) Ödenen geçici vergi; 10.000 TL olduğu,

Bu bilgilere göre Kurumun faydalandığı yatırım indirimi sonrası kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifat tutarını bulalım;

Kurumun kurumlar vergisi bir önceki bölümde de hesaplandığı üzere aşağıdaki gibidir:

	TL
Kurum Ticari Kazancı	90.000
KKEG	20.000
Kazanç ve İlaveler Toplamı	110.000
İştirak hissesi Satış Kazancı İstisnası	10.000
-Yatırım İndirimi Toplam	50.000
Kurumun yararlanabileceği yatırım indirimi 100.000*%25	25.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	75.000
Hesaplanan Kurumlar vergisi (75.000* %20)	15.000
Ödenen Geçici Vergi	10.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	5.000
Sonraki Döneme Devreden Yatırım İndirimi	25.000

Kurumun ilgili yılda faydalanmış olduğu yatırım indirimi tutarı 25.000 TL'dir. Bu tutarı yarısı(25.000/2= 12.500) GVK 19. maddesi kapsamındadır. Bu kapsamda faydalanılan yatırım indirimi sonucu elde edilen kazanç için kar dağıtım aşamasında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Gelir vergisi kanunu geçici 61. maddesi kapsamında faydalanılan (25.000/2=12.500) 12.500 TL için kar dağıtım aşamasından önce dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre kurumlar vergisi hesaplanırken (12.500* %19,8) 2.475 TL tevkifat yapılmalıdır. Dolayısıyla geçici 61. madde kapsamında kar dağıtım aşamasından önce tevkifat yapılan bu tutar üzerinden kar dağıtım aşamasında ikinci bir kez tevkifat yapılmaz. Bu işlem sonrasında kurumun vergi yükü; hesaplanan kurumlar vergisi(15.000) ile geçici 61. madde kapsamında yapılan tevkifat (2.475 TL) toplamından oluşur.(15.000+2.475=17.475) Bu açıklamalardan sonra kurumun dağıtabileceği kurum kazancı aşağıdaki gibi olmaktadır;

1	Ticari Bilanço karı	90.000
2	Ödenecek Vergiler toplamı(-)	17.475
3	Vergi Sonrası Kar (1-2)	72.525
4	I. Tertip Yedek Akçe (-) ³⁴	3.626,25
5	Net Dağıtılabilir Kar (3-4)	68.898,75
6	I.Temettü ⁵	5.000
7	II.Tertip Yedek Akçe(-) ⁶	5.808,98
8	II.Temettü ⁷	58.089,78
9	Dağıtılabilir Kazanç (1. Tertip Temettü + 2. Ter. Temettü)	63.089,77

Gelir vergisi kanunu geçici 61. maddesine göre kar dağıtım aşamasından önce gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu tevkifat yapıldıktan sonra kar dağıtım aşamasında ikinci bir kez tevkifat yapılmadan dağıtılacak net kar payı yapılması gereken gelir vergisi tevkifat tutarı aşağıdaki tablodaki gibidir;

KAR DAĞITIMI VE TEVKİFAT TABLOSU					
Ortaklar	Hisse Oranı	Brüt Kar Payı	Vergi Tevkifatına Tabi Kazanç	Vergi Tevkifatı	Dağıtılacak Net Kar (TL)
Karahan BULUT	50%	31.544,89	19.044,89	2.856,74	28.688,15
Ahmet ŞİMŞEK	50%	31.544,89	19.044,89	2.856,74	28.688,15

7- SONUÇ

5479 sayılı yasa ile yatırım indirimi 01.01.2006 tarihi ile sona erdirilmiştir. Bunun için devam eden yatırımlar yönünden Gelir Vergisi Kanunu Geçici 69. maddesi hükmü getirilmiştir. Bu hükme göre; 01.01.2006 tarihinden önceki yatırımlara ilişkin olarak bu tarihten sonra yatırım indiriminden sadece 2006-2007-2008 yıllarında faydalanılabileceği ve yatırım indiriminden faydalanan mükellefler %30 oranında kurumlar vergisi oranını uygulamak zorunda olduğu belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu Geçici 69. maddesi hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Anayasa mahkemesinin iptal kararı üzerine Maliye Bakanlığı 6009 sayılı yasa ile Gelir vergisi Kanunu geçici 69. madde hükmünde değişiklik yapmıştır. Yapılan bu değişiklik; yatırım indiriminden faydalanmak için yıl sınırlaması sona erdirilmekte buna karşın yatırım indiriminin uygulanmasında tutar sınırlaması getirilmekte ve kurumlar vergisi oranı genel oranda yani %20 olarak uygulanması sağlanmaktadır. Yatırım indiriminden faydalanmak için yeni düzenleme kar dağıtımını da etkilemektedir. Biz de bu makalede; 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar ile ilgili olarak yararlanılabilecek yatırım tutarını ve yatırım indirimi sonrasında kar dağıtımının nasıl olacağını ele almaya çalıştık.

³ I. Tertip Yedek Akçe, (Dönem dağıtılabilir Kazanç)*%5; (72.525*%5= 3.626,25) TL

⁵ I. Tertip temettü ödenmiş sermayenin %5' (100.000*%5= 5.000)

⁶ II. Tertip Yedek Akçe; Dağıtılabilir kazanç- (I tertip yedek akçe- I tertip temettü) 10/110; (63.898,75*10/110=) 5.808,98 TL

⁷ II. Tertip temettü; Dağıtılabilir kazanç- I tertip yedek akçe-I Tertip temettü-II. Tertip yedek akçe: 58.089,78