



YATIRIM İNDİRİMİ

Levent KAVAK(*)

1 - GİRİŞ

Ülkemizin iktisadi ve teknolojik kalkınmasına yardımcı olmak ve istihdam yaratmak amacıyla vergi politikası aracı olarak kullanılan “yatırım indirimi müessesesi”, 19.02.1963 tarih ve 202 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK’ya eklenen ek maddelerde düzenlenerek Türk Vergi Sistemine girmiştir.

Yatırım indirimi istisnası, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesinde yeniden düzenlenmiş ve GVK’nın Ek-1, 2, 3, 4, 5, 6. maddelerinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası 4842 sayılı Kanunun 37/1-c maddesiyle 24.04.2003 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. 4842 sayılı Kanunun 17. maddesi ile GVK’na geçici 61. madde eklenerek 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına GVK’nın kaldırılan Ek-1, 2, 3, 4, 5, 6. maddelerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

5479 sayılı Kanunun 2. maddesiyle GVK’nın mülga 19. maddesi hükmü kaldırılmış ve yatırım indirimi uygulamasına son verilmiştir. 5479 sayılı Kanunun 15. maddesiyle yatırım indirimi istisna uygulamasını kaldırarak 2. maddenin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. 5479 sayılı Kanunun 3. maddesiyle GVK’ya geçici 69. madde eklenmiş ve bu madde hükmüyle, mükelleflerin bazı şartlarla 31.12.2005 tarihi itibarıyla devreden yatırım indirimi tutarı ile 01.01.2006 tarihinden önce başlanmış ve halen devam etmekte olan yatırımlar dolayısıyla hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının 2006, 2007 ve 2008 yılı kazançlarından indirilebilmeleri kabul edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, 08.01.2010 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 2006/95 Esas no ve 2009/144 sayılı Kararında; GVK’nın geçici 69. maddesinde düzenlenen ya-

(*) Vergi Müfettişi

tırım indirimi istisnasının yalnızca 2006, 2007 ve 2008 kazançlarından indirilebileceği hükmünü iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi aynı kararda ayrıca, 5479 sayılı Yasa'nın 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki, aynı yasanın yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 2. maddesinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğine ilişkin "2" rakamını Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararları çerçevesinde 6009 sayılı Kanunun 5. maddesiyle GVK'nın geçici 69. maddesinde yer alan yatırım indirimi istisnasının uygulanacağı yıllara ilişkin sınırlama kaldırılmıştır. 6009 sayılı Kanun ile GVK'nın 69. maddesine yeni bir fıkra eklenerek "...vergi matrahının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak olan tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz." hükmüyle yatırım indirimi istisnasına yeni bir sınırlama getirilmiştir.

2- GVK GEÇİCİ 61. MADDE KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

Yatırım indirimi istisnası, 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde yeniden düzenlenirken, bu düzenleme öncesi alınmış olan yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun 24.04.2003 tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümlerinin uygulanmasına yönelik bir düzenleme, geçici 61'inci maddede yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde yatırım indirimi istisnası yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda yatırım indirimi uygulamasında, teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılmış, bölge ve sektör ayırımına dayalı farklı yatırım indirimi oranı uygulamasına son verilmiş ve yatırım indirimi oranı % 40 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı karın dağıtımı aşamasına çekilmiş ve tevkifat oranı düşürülmüştür.

Geçici 61'inci maddede yer alan düzenleme ise, 24.04.2003 tarihine kadar teşvik belgesi almak üzere müracaatta bulunmuş olan mükelleflerin, bu yatırımlarını 24.04.2003 tarihinden önce geçerli olan hükümler çerçevesinde tamamlayabilmelerine ve daha önceki dönemlerde hak kazandıkları ancak ilgili yıllarda kazançlarının yetersiz olması dolayısıyla indiremedikleri istisna tutarlarını kullanabilmelerine olanak sağlamak üzere yapılmıştır.

2.1- Düzenlemenin Geçerli Olduğu Teşvik Belgeleri

Düzenleme 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenmiş teşvik belgelerini kapsamaktadır. Bu müracaatlara ilişkin teşvik belgelerinin düzenlenme tarihinin uygulama açısından bir önemi bulunmamaktadır.

24.04.2003 tarihinden itibaren yapılacak müracaatlara ilişkin olarak düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırımlara konu iktisadi kıymetler Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesi hükmü çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanacaktır.

2.2- Düzenlemenin Kapsamına Giren Yatırımlar

Daha önce de belirtildiği üzere, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden teşvik belgesine bağlanmış yatırımlara konu iktisadi kıymetler geçici 61'inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklardır.

Bununla birlikte, söz konusu yatırımların kapsamına 24.04.2003 tarihinden itibaren ilave edilen iktisadi kıymetler, geçici 61'inci madde uygulamasının kapsamı dışında bırakılmışlardır. Maddede geçen "ilave edilen iktisadi kıymetler" ibaresi 24/04/2003 tarihinden önce yatırım kapsamında yer almayan iktisadi kıymetlerin teşvik belgelerine ilavesi olarak anlaşılmalıdır. Buna karşın, 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 ispatlanabilecektir. Bu nedenle, teşvik belgesine konu yatırımlarla ilgili global listelerin saklanması önem taşımaktadır.

Teşvik belgelerine ilave edilecek ve dolayısıyla geçici 61'inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak iktisadi kıymetler için (yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler kapsamında olmaması koşuluyla) yeni düzenleme kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır.

2.3- Yatırım İndiriminden Yararlanma Şartlarının Gerçekleştirilmesi

Geçici 61'inci madde kapsamında uygulanacak yatırım indirimi istisnası temel olarak 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan Gelir Vergisi Kanununun ek 1-6 maddelerinde belirlenmiş olan ilkeler çerçevesinde yürütülecektir. Bu bağlamda, yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilmesi ek 2'nci maddede belirlenmiş şartlara uyulmasını gerektirmektedir.

Bu şartlardan birisi de teşvik belgesine konu yatırımın tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dâhilinde 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 indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

2.4- Yatırım Tutarındaki Farklılıklar

Gerçekleşen yatırım harcamalarının teşvik belgesinde belirtilen tutardan fazla olması halinde, hangi tutara kadar gerçekleşen harcama üzerinden herhangi bir revize işlemi aranmadan yatırım indiriminden yararlanılabileceği konusunda, bugüne kadar geçerli olan uygulama devam edecektir.

Buna göre yapılan harcamanın belgede yer alan tutarın ilgili yıldaki yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucu bulunan tutarı aşmayan kısmı üzerinden revize koşulu aranmaksızın yatırım indiriminden yararlanılacaktır.

Teşvik belgesinin düzenlendiği yıldan sonraki yıllarda, bir önceki yılda yapılan değerlendirme sonucu bulunan tutar o yıla ilişkin olarak yapılacak değerlendirme işleminde esas alınacaktır. Harcamanın, yenisinden değerlendirme oranının kullanılması suretiyle bulunan tutarı aşması durumunda aşan kısım için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması revize koşuluna bağlı olacaktır. Revizenin, fazla harcamanın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihten daha sonraki bir tarihte yapılması halinde istisnadan revizenin yapıldığı dönemde yararlanılabilecektir.

2.5- Yatırım İndiriminin Uygulanma Sırası

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 tespiti;

- Öncelikle, önceki dönemlerde yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan ancak kazancın 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 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 arasında hangisine öncelik vereceğini mükellef kendisi belirleyecektir.

2.6- Devreden Yatırım İndiriminin Endekslenmesi

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili yatırım indirimi istisnası uygulamasında gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan istisna tutarının, izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınmasına yönelik hükümler uygulanmaya devam edecektir. Teşvik belgesi düzenleme tarihi itibarıyla yapılması gereken farklı uygulamalar aşağıda belirtilmiştir.

01.01.1998 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ancak indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları, izleyen yıllarda yeniden

değerleme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınabilmektedir. Endekslemede herhangi bir süre sınırı bulunmamaktadır.

01.01.1995-31.12.1997 tarihleri arasında teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, gerçekleşen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının, kazancın yetersiz olması dolayısıyla indirim konusu yapılamadığı durumda indirilemeyen yatırım indirimi tutarları üç yılla sınırlı olmak üzere endekslenerek dikkate alınabilmektedir.

01.01.1995 tarihinden önce teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak ilgili yılda indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarlarının endekslenmesi söz konusu değildir.

Öngörülen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak ilgili yılda kazanç yetersizliği dolayısıyla dikkate alınamayan yatırım indirimi tutarlarının endekslenmesi söz konusu değildir.

Bir teşvik belgesi kapsamında alınmış iktisadi kıymetin, başka bir teşvik belgesine konu yatırıma devrinde, endeksleme süresi ilk belgenin tarihi dikkate alınarak belirlenecek, endeksleme ise devir tarihinden geçerli olmak üzere uygulanacaktır.

2.7- Öngörülen Harcamalar Üzerinden Yatırım İndirimi İstisnası Hesaplanması

Yatırım indirimi istisnasına yönelik geçici 61'inci madde hükmü çerçevesinde 01.01.1999 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, öngörülen harcamalar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanabilmektedir.

01.01.1999 tarihinden önce teşvik belgesine bağlanan yatırımlar kapsamında yapılması öngörülen harcamalar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanması mümkün bulunmamaktadır.

2.8- Öngörülen Yatırım Harcamalarının Gerçekleştirilememesi

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 mahsuptan sonra kalan kısım için hesaplanacaktır.

2.9- Yatırıma Konu İktisadi Kıymetlerin Satışı

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 kaldırılmış olan ek 5 inci madde de yazılı esaslar geçerli olacaktır. Yatırıma konu iktisadi kıymetlerin satışı halinde yapılacak işlemler aşağıda belirtilmiştir.

a) 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 satışı gerçekleştirdiği vergilendirme döneminden önce kullanmadığı yatırım indirimi tutarlarını satışın yapıldığı veya daha sonraki vergilendirme dönemlerinde kullanma imkânı 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.

b) 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.

2.10- Yatırım İndirimine Konu Aktif Kıymetlerin Satın Alınması

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara ilişkin olarak düzenlenmiş teşvik belgesi bulunan bir mükelleften, belge kapsamındaki yatırımının kısmen veya tamamen satın alınması halinde, satın alanın 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 kaldırılan ek 5'inci maddede "yatırım indiriminden kısmen faydalanan 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.”

Alicının 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 diğer iktisadi kıymetler, Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar, 24.04.2003 tarihinden önceki müracaatlar için düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamında satın alınmış iktisadi kıymetlerin devri halinde geçerli olup, belge devri niteliğindeki uygulamalar için geçerli olmayacaktır.

2.11- Yatırım Konusu İktisadi Kıymetlerin Finansal Kiralama Yoluyla Edinilmesi

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 indiriminden yararlanabilecektir. Yararlanılabilecek istisna tutarı, kiracının geçici 61’inci 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.

2.12- Yeni Düzenlemeden Yararlanılmasının Talep Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 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 Kanununun 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.

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 imkânı bulunmamaktadır.

Tercihin yeni düzenlemeden yana kullanılması halinde 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleştiren 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.

2.13- GVK Geçici 61. Madde Kapsamında Vergi Tevkifatı

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım indiriminden yararlanan kazançlar ile 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.

3- GVK MÜLGA 19. MADDE KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

Yatırım indirimi istisnası, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesinde yeniden düzenlenmiş ve GVK'nın Ek-1, 2, 3, 4, 5, 6. maddelerinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası 4842 sayılı Kanunun 37/1-c maddesiyle 24.04.2003 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

4842 sayılı Kanunla yapılan en önemli değişiklik yatırım indiriminin teşvik belgesine bağlı bir uygulama olmaktan çıkarılmasıdır. Başka bir ifade ile yatırım indiriminden yararlanabilmek için yatırım teşvik belgesi alınması zorunluluğu kaldırılmıştır. Yatırım teşvik belgesi verilmeye devam edilecek ancak bu belge yatırım indirimi dışındaki teşvik unsurlarından (KDV istisnası, vergi, resim, harç istisnası gibi) yararlanmak için alınacaktır.

4842 sayılı Kanunla yapılan ikinci önemli değişiklik yatırım indirimi oranının %40 olarak belirlenmesidir. Değişiklik öncesinde genelde %100 oranı uygulanıyordu.

4842 sayılı Kanunla GVK'nın 94/6-b-ii maddesinde yer alan istisna kazançlara ilişkin gelir vergisi tevkifatı hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanan mükelleflerin istisna tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunmamaktadır.

GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasına ilişkin hususlar bu bölümde açıklanmaktadır.

3.1- Yatırım İndiriminin Konusu ve Oranı

Yatırım indiriminin konusu, dar mükellefiyete tabi olanlar dâhil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden yeni olanlarıdır. Oranı ise, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40'ıdır.

Ayrıca, Petrol Kanunu ve Maden Kanununa 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.

3.2- Yatırım İndirimi Uygulanacak Kazançlar

Yatırım indirimi istisnası, bilanço esasına göre tespit edilen ticari veya zirai kazançlara uygulanır. Diğer bir ifade ile "İşletme Hesabı Esası" veya "Basit Usulde" tespit edilen ticari veya zirai kazançta yatırım indirimi istisnası uygulanması mümkün değildir.

Mükelleflerin kazancı bilanço esasına göre tespit edilen birden fazla şahsi işletmesi varsa, yatırım indirimi "ticari kazançlar toplamına" uygulanacaktır. Ancak, bilanço esasına göre tespit edilen hem ticari hem de zirai işletmesi olan bir mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimini, zirai faaliyetinden sağladığı kazançtan indirmesi mümkün değildir.

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.

Kurumlar vergisi mükellefleri uygulamaya hak kazandıkları yatırım indirimini kurum kazancından indireceklerdir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım indirimi uygulanacak kazançlarının tespitinde, kazancın türü bakımından herhangi bir ayırım söz konusu değildir.

3.3- Yatırım İndirimi Uygulamasının Başlangıcı

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.

3.4- Yatırım İndirimi Hesaplanmayacak İktisadi Kıymetler

Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında yatırım indirimi hesaplanmayacak iktisadi kıymetler belirtilmiş olup madde hükmünde belirtilen kıymetler aşağıdaki gibidir:

- Bedeli 5 milyar liradan (01.01.2005 tarihinden itibaren 10.000.-TL) az olan iktisadi kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılp aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)

- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadî kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç).

- Gayri maddi 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.

3.5- İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması

Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu 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.

3.6- Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde, 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, endekslemeye yeniden değerlendirme oranının yerine toptan eşya fiyat endeksinde meydana gelen artış oranı esas alınmıştır. Türkiye İstatistik Kurumu toptan eşya fiyat endeksi yerine üretici fiyatları endeksini getirmiş olup, endekslemeye üretici fiyat endeksi (ÜFE) dikkate alınacaktır.

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 arttırılarak dikkate alınacaktır.

4- 5479 SAYILI KANUN İLE 193 SAYILI GVK'YA EKLENEN GEÇİCİ 69. MADDE KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

5479 sayılı Kanunun 2. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış, 3. maddesi ile de Gelir Vergisi Kanununa geçici 69. madde eklenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 69. maddesi Anayasa Mahkemesinin aldığı kararlar çerçevesinde çıkarılan 6009 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramıştır. Bu bölümde değişiklik öncesi uygulama anlatılacak olup değişiklik sonrasındaki uygulama bir sonraki bölümde açıklanacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 69. maddesinin, 6009 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramadan önceki hali, aşağıdaki gibidir.

"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 müracaatlara 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 (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

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

Gelir Vergisi Kanunu geçici 69. madde hakkında 07.08.2006 tarih ve KVK-3/2006-3/Yatırım İndirimi-2 sayılı Sirküler çıkarılmış olup, madde hakkında açıklamalar yapılmıştır.

4.1-Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanmayı Tercih Eden Mükellefler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 5479 sayılı Kanunla eklenen geçici 69'uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakılmıştır. Mükellefler bu tercihlerini 2006, 2007 ve 2008 yıllarının tamamı için kullanabilecekleri gibi bu yılların herhangi biri için de kullanabileceklerdir. Ancak mükelleflerin kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Diğer taraftan, 2006 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2006 yılının ikinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe (14.08.2006) kadar tercihlerini belirlemeleri gerekmektedir. 2006 yılı birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin, ikinci geçici vergilendirme döneminde bu istisnadan yararlanmamayı tercih etmeleri halinde, birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin olarak herhangi bir işlem yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

2007 ve 2008 yıllarında ise mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin, yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkân bulunmamaktadır.

4.2- Yatırım İndirimi Uygulaması

4.2.1- Devreden Yatırım İndirimi

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını, endeksleme uygulamasına tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

4.2.2- 01.01.2006 Tarihinden Sonra Yapılacak Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi Hesaplanması

4.2.2.1- 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

Mükellefler, söz konusu yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için, belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırım harcamaları dolaşısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir. İndirim konusu yapılamayan tutarların müteakip yıllarda endekslemeye tabi tutulacağı tabiidir.

4.2.2.2- Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19. Maddesi Kapsamında 01.01.2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar

Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen mükellefler, 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 yapılan yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Buna göre mükelleflerce, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 01.01.2006 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.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur.

4.3- Yatırım İndirimi Uygulayan Mükelleflerin Kazançlarına Uygulanacak Vergi Oranı

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.

4.4- GVK Geçici 69. Madde ile İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı

GVK geçici 69. maddede mükelleflerin yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. 2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır. Anayasa mahkemesi, GVK geçici 69. maddede yer alan yıl sınırlamasını, 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 2009/144 sayılı kararı ile iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin iptale ilişkin gerekçesi aşağıdaki gibidir:

“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 yıla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yıla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.”

Anayasa Mahkemesi aynı kararda ayrıca, 5479 sayılı Yasanın 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki, aynı yasanın yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 2. maddesinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğine ilişkin “2” rakamını Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin iptale ilişkin gerekçesi aşağıdaki gibidir.

“193 sayılı Yasanın 19. maddesinde arananlar dışında herhangi bir koşula ve sınırlamaya bağlı olmaksızın 01.01.2006 ile 08.04.2006 tarihleri arasında yapılmasına başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırım indiriminden yararlanması gereken yükümlüler, diğer bir anlatımla yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilerek ve bunun gereklerini yerine getirerek yatırıma başlayan yükümlüler, yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin kuralın geriye yürütülmesi nedeniyle, öngöremedikleri

bir durumla karşılaşmışlardır. Yasa koyucu, 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69. maddeyle 24.04.2003 ve 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar için indirim hakkı getirdiği halde, 01.01.2006 ile 08.04.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar için indirim hakkı getirmeyerek hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, 5479 sayılı Yasa'nın 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki, aynı Yasanın yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 2. maddesinin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğine ilişkin "2" rakamı Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir."

Anayasa Mahkemesinin geçici 69. madde hakkındaki kararı 08.01.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürümediği ve karar 08.01.2010 tarihinde yayımlandığı için 2009 yılında yatırım indirimi uygulaması mümkün olmamıştır.

Anayasa Mahkemesinin Gelir Vergisi Kanununun geçici 69. maddesi ile ilgili iptal kararı ile mükellefler;

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 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.

5- 6009 SAYILI KANUN SONRASINDA GEÇİCİ 69. MADDE KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

Anayasa Mahkemesinin kararı doğrultusunda 6009 sayılı kanun ile GVK'nın geçici 69. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Geçici 69. maddenin son hali 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 müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 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.”

6009 sayılı kanun sonrasında geçici 69. maddede yapılan değişiklikler hakkında Maliye Bakanlığınca 276 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayınlanmıştır.

5.1- Yatırım İndirimi İstisnasına Konu Yatırım Harcamaları

5.1.1- 31.12.2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası 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), endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

5.1.2- 01.01.2006 Tarihinden Sonra Yapılan Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi İstisnası

5.1.2.1- 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,

- 24.04.2003 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 01.01.2006 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,

Endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

5.1.2.2- Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19. Maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması:

- Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 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

Endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

5.1.3- 01.01.2006-08.04.2006 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, 01.01.2006-08.04.2006 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 endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, 08.04.2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 01.01.2006-08.04.2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

5.2- Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması

5.2.1- İndirime Konu Yatırım İndirimi İstisnasının Hesaplanması

Önceki bölümde 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.

5.2.2- Yatırım İndirimi İstisnası 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 Kanununun 32'nci maddesinde yer alan % 20 kurumlar vergisi oranını uygulamak suretiyle yatırım indirimi istisnasından yararlandıkları dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Diğer taraftan, 24.04.2003 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 dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

5.3- 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 mükelleflerin, 2010 hesap döneminin III. geçici vergi dönemiyle birlikte, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı kazanç tutarının %25'ini aşamayacaktır. Kazanç tutarı zarar mahsubu dahil giderler ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki kazanç tutarıdır.

5.4- 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.

6- 2011 YILI KAZANÇLARINA UYGULANACAK YATIRIM İNDİRİMİNE İLİŞKİN ÖRNEK

XYZ Ltd. Şti.'nin 2011 yılına ilişkin mali bilgileri aşağıdaki gibidir.

Ticari Bilanço Karı	5.000.000,00 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)	500.000,00 TL
Geçmiş Yıl Zararları	3.000.000,00 TL
İştirak Kazancı İstisnası	700.000,00 TL

XYZ Ltd. Şti. 2006, 2007 ve 2008 yıllarında zarar beyan etmiştir.

XYZ Ltd Şti'nin 24.04.2003 öncesi GVK mülga Ek 1-6. maddeleri kapsamında 2005 yılında 500.000,00.-TL, 24.04.2003 sonrası GVK mülga 19. madde kapsamında 2005 yılında 4.500.000,00.-TL yatırımı bulunmaktadır.

Yatırım İndirimi Türü	Devreden Yatırım İndirimi
24.04.2003 öncesi (Mülga Ek1-6 / yeniden değerlendirme)	500.000,00 TL
24.04.2003 sonrası (GVK Mülga 19 / ÜFE)	4.500.000,00 TL
Genel Toplam	5.000.000,00 TL

XYZ Ltd. Şti.'nin yararlanabileceği en yüksek yatırım indirimi tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurum Kazancı (+)	5.000.000,00 TL
KKEG (+)	500.000,00 TL
Geçmiş Yıl Zararları (-)	3.000.000,00 TL
İştirak Kazancı İstisnası (-)	700.000,00 TL
%25'i Hesaplanacak Tutar	1.800.000,00 TL
Yararlanılabilecek Yatırım İndirimi Tutarı	450.000,00 TL

XYZ Ltd Şti.'nin 24.04.2003 öncesi mevzuat hükümleri çerçevesinde, 2005 yılında gerçekleştirdiği 500.000,00 TL yatırımı bulunmaktadır. Bu yatırım indirim tutarının 2011 yılı kazançlarına uygulanması amacıyla bulunacak endekslenmiş değeri aşağıdaki gibidir.

Yatırım İndirim Tutarı	Yıl	YDO	Endeksleme Farkı	Endeksleme Sonucu Ulaşılan Tutar
500.000,00 TL	2006	7,80%	39.000,00 TL	539.000,00 TL
	2007	7,20%	38.808,00 TL	577.808,00 TL
	2008	12,00%	69.336,96 TL	647.144,96 TL
	2009	2,20%	14.237,19 TL	661.382,15 TL
	2010	7,70%	50.926,42 TL	712.308,57 TL
	2011	10,26%	73.082,86 TL	785.391,43 TL

XYZ Ltd Şti.'nin 24.04.2003 sonrası, 2005 yılında gerçekleştirdiği 4.500.000,00 TL yatırımı bulunmaktadır. Bu yatırım indirim tutarının 2011 yılı kazançlarına uygulanması amacıyla bulunacak endekslenmiş değeri aşağıdaki gibidir.

Yatırım İndirim Tutarı	Yıl	ÜFE	Endeksleme Farkı	Endeksleme Sonucu Ulaşılan Tutar
4.500.000,00 TL	2006	11,58%	521.100,00 TL	5.021.100,00 TL
	2007	5,94%	298.253,34 TL	5.319.353,34 TL
	2008	8,11%	431.399,55 TL	5.750.752,89 TL
	2009	5,93%	341.019,65 TL	6.091.772,54 TL
	2010	8,87%	540.340,22 TL	6.632.112,76 TL
	2011	13,33%	884.060,63 TL	7.516.173,39 TL

Bu durumda mükellefin toplam 785.391,43 TL + 7.516.173,39 TL = 8.301.564,82 TL yatırım indirimi tutarı vardır; ancak vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamayacağından mükellef 450.000,00 TL yatırım indirim tutarı beyan edecek ve 7.851.564,82 TL'de devreden yatırım indirimi tutarı olacaktır.

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.

Yatırım indirimi indirildikten sonra kalan 1.350.000,00 TL matrah üzerinden %20 oranında 270.000,00 TL kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

7- SONUÇ

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup kazançlarından indirmedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar,

- Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 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 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar, için hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarını 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre kazançlarından indirebileceklerdir.

6009 sayılı kanun ile Anayasa Mahkemesinin kararı doğrultusunda yatırım indirimi uygulamasında süre sınırlaması kaldırılmıştır. Süre sınırlamasını kaldıran 6009 sayılı Kanun ile oran sınırlaması getirilmiş olup vergi matrahının tespitinde mükelleflerin yararlanabileceği yatırım indirimi istisnası kazancın %25'ini aşamayacaktır. Yatırım indirimi istisnası uygulanacak kazanç tutarı, zarar mahsubu dahil giderler ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki kazanç olacaktır.

Yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarına, gelir vergisi mükelleflerince yatırım indirimi istisnası uygulanacak dönemde yürürlükte bulunan vergi tarifesi, kurumlar vergisi mükelleflerince ise %20 kurumlar vergisi uygulanacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Gelir Vergisi Sirküleri/1
- Gelir Vergisi Sirküleri/22
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3
- 276 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 2009/144 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı