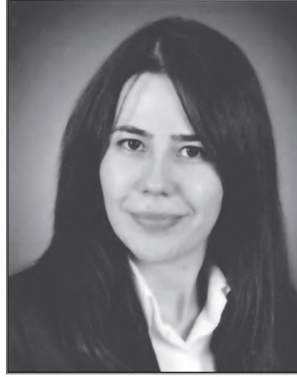


Hadiye Deniz HORZUM^(*)Mehtap ERGEN^(**)Arif GÜNER^(***)

YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASINDAKİ %25'LİK KISITLAMANIN ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN İPTAL EDİLMESİNİN SONUÇLARI

CONSEQUENCES OF THE CONSTITUTIONAL COURT'S REVOKING DECISION ON THE 25% LIMITATION IN INVESTMENT DEDUCTION EXEMPTION

ÖZ

Yatırım indirimi, yatırım harcamalarının teşvik edilmesine yönelik bir uygulama olarak, ilk kez 19.02.1963 tarih ve 202 Sayılı Kanun ile vergi mevzuatımıza girmiş olup, söz konusu uygulamaya 5479 Sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren son verilmiştir. Mükelleflerin kazanılmış haklarının korunmasına yönelik olarak da aynı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'na Geçici 69'uncu madde eklenmiştir. Bu maddeye göre; geçmiş dönemlerden devreden yatırım indirimi ile 01.01.2006 tarihinden sonra belirli şartlar kapsamında yapılan yatırımlardan kaynaklanan yatırım indirim tutarlarını kullanma hakkı 2006, 2007 ve 2008 yılları ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu düzenlemede yer alan süre sınırlamasının Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmesi üzerine, Maliye Bakanlığı yeni düzenleme ile yatırım indirimi istisnası olarak indirilecek tutarın ilgili kazancın %25'ini geçemeyeceği yönünde oransal sınırlamaya gitmiştir. Ancak bu oransal sınırlama da Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş ve bu sayede mükelleflere yatırım indirimi istisnası olarak, ilgili kazancın tamamını vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapma imkanı sağlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yatırım indirimi istisnası, GVK geçici 69. madde, anayasa mahkemesi iptal kararları

^(*) Vergi Müfettişi

^(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

^(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

ABSTRACT

Investment deduction is an incentive promoting investments, which entered into force on 19 February 1963 by the Law no. 202, and revoked on 1 January 2006 by the Law no. 5479. In order to protect taxpayers' acquired rights, Temporary Article 69 was added to Income Tax Law. According to this Article, those who had had investment deduction residuals from previous tax periods, and those who had, under certain conditions, made investments as of 1 January 2006, had the right to continue to deduct only in 2006, 2007 and 2008. Because the Constitutional Court found these time limitations noncompliant with the Constitution, and revoked the said Article accordingly, the Ministry of Finance then changed the legislation and brought a percentage right which is 25%. Therefore, the amount of investment deduction cannot exceed the 25% of the investment amount. The Court, nonetheless, revoked this proportional limitation too, thereby allowing taxpayers to be able to deduct all the amount of their investment on their tax returns.

Keywords: Investment deduction exemption, ITL Temporary Article 69, revoking decisions of the Constitutional Court

1- GİRİŞ

Yatırım İndirimi istisnası, ticari ve zirai kazançlar ile kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, belirli şartlar dahilinde yapılan harcamaların belli bir tutarının, vergiye tabi matrahın hesabında indirilmesine olanak sağlayan bir teşvik ve koruma müessesesidir.¹ Mevzuatımızda yer bulduğu 1963 yılından itibaren birçok kez değişikliğe uğramış olan söz konusu uygulama zaman içerisinde güncelliğini yitirmiş ve 2006 yılında yatırım indirimi uygulamasına son verilmiştir. Kazanılmış hakların korunması amacıyla yürürlüğe konulan GVK geçici 69. madde yer alan düzenlemelere ise Anayasa Mahkemesi tam tersine hak mahrumiyetine sebep olunduğu gerekçesiyle, süre ve oransal kısıtlamalara ilişkin olarak, iki kez iptal kararı vermiş ve bu sayede güncelliğini yitirmiş bir konunun tekrar canlanmasını da sağlamıştır. Bu çalışmamızda, Anayasa Mahkemesinin Yatırım İndirimi İstisnasına getirilen %25'lik sınırlamaya ilişkin iptal kararının sonuçları, 2006 yılı sonrası süreç ile birlikte ele alınarak değerlendirilecektir.

2- 5479 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN DÜZENLEMELER ve ANAYASA MAHKEMESİNİN YAPILAN DÜZENLEMELERE İLİŞKİN KARARLARI

Vergi Mevzuatımıza 19.02.1963 tarih ve 202 sayılı Kanun ile giren yatırım indirimi uygulamasına 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde yer alan "193 sayılı Kanunun 19'uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır." hükmüyle 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere son verilmiştir. Aynı Kanun'un 3'üncü maddesiyle, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen GVK geçici 69'uncu madde ile yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinde:

"Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri 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

¹ Mehmet Altındağ, Yatırım İndirimi İstisnasında Yeni Uygulamalar, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1997, s.190

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 usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde metninden de görüleceği üzere; yukarıdaki yatırım indiriminden yararlanma koşullarına sahip olan mükelleflere 2006, 2007 ve 2008 yıllarında olmak üzere üç yılla sınırlı olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanma imkanı sağlanmıştır. Söz konusu madde ile 31.12.2008 tarihi itibarıyla yatırım indirimi hakkını kullanamayan mükelleflerin hakları ortadan kalkmaktadır. Bu kanundaki yatırım indirimi istisnasından yararlanan kişilerin kazanılmış haklarının elinden alınması nedeniyle Anayasaya aykırılık teşkil ettiği iddiasıyla 118 milletvekili tarafından "...sadece 2006,2007,2008 yıllarına ait " ibaresinin iptali talep edilmiştir. Anayasa Mahkemesi yatırım indirimine ilişkin süre sınırlamasını 15.10.2009 gün, 2009/144 Karar ve 2006/95 Esas sayılı gerekçeli Kararı ile iptal etmiştir.²Anayasa mahkemesinin iptal kararıyla birlikte 2008 dönemi sonunda yararlanılamamış istisna hakkında 2009 ve izleyen yıllarda da yararlanma imkanı sağlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi iptal kararının gerekçesinde "Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlülerin 5479 sayılı Yasanın yayımlandığı 08.04.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı aldıkları ve yatırıma başladıklarını, bu yükümlülerin indirimin yılla sınırlanacağını önceden bilmediklerini, yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yılla sınırlandırılmasının verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturduğu" görüşünü belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesinin süre sınırlamasına ilişkin iptal kararının ardından 6009 Sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle GVK Geçici Madde 69 aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

"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 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

² 08/01/2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. (Ek cümleler: 23.7.2010-6009/5 md.) 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 usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Yeni yapılan bu düzenleme sonucunda yatırım indirimi istisnasına süre yönünden değil oransal olarak sınırlama getirilmiştir. 5479 sayılı Kanunda “yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.” kısmı 6009 sayılı Kanunda “ yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanun’un geçici 61’inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.” şeklinde değiştirilmiş ve “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.” kısmı eklenmiştir.

6009 sayılı Kanunun genel gerekçesinde “Yatırım indirimine yönelik süre kısıtlaması ortadan kaldırılarak, mükelleflerin yararlanılacak yatırım indirimi tutarlarını, döneme ilişkin kazanç tutarının %25’ini aşmayacak şekilde indirebilmelerine imkan tanınmaktadır.” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

6009 Sayılı Kanunun A-5 maddesiyle 193 sayılı Kanunun Geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz.” cümlesinin Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne dava açılan dava sonucu Yüksek Mahkeme 09.02.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararıyla %25’lik sınırlama getiren cümleyi iptal etmiştir. Mahkeme, bu cümlelerin uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete’de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulmasına, karar vermiştir.³

3- ANAYASA MAHKEMESİNİN İPTAL KARARLARININ SONUÇLARI

Anayasa Mahkemesi bir kanun hükmünü iptal ettiğinde Anayasa’ya aykırı olduğu öne sürülen kural hukuk düzeninden çıkar. Hukuk düzeninden çıkış, kazanılmış hakların korunması yönünden geriye yürümeyecek olup iptal kararları kesindir ve bağlayıcıdır.⁴ Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının yürürlüğe gireceği tarihi hukuki bir boşluk doğmasını önlemek amacıyla ileri bir tarih olarak ayrıca belirleme yetkisine de sahiptir. Anayasa Mahkemesi kararlarının yürürlüğe gireceği tarih Resmi Gazete’de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez. Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararlarının gerekçesi yazılmadan Resmi Gazete’de yayımlanması mümkün değildir.

Anayasa Mahkemesinin verdiği yatırım indirimi istisnasındaki %25’lik yasal sınırlama ile ilgili olarak, “Yürütmenin Durdurulması” kararı da vermiş olduğundan mükelleflerin 2011 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyanında bu hükümden faydalanması gerekmektedir. Bu durumda yıl içinde ödenen 4 adet geçici vergi farkları yıl sonu kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesini takiben ilgili vergi dairesinden mahsup/iade şeklinde talep edilmelidir. Eğer bu talep vergi dairesince reddedilirse yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılacaktır.

³ 26/07/2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

⁴ <http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ankarabarosu/tekmakale/1976-6/9.pdf> Erişim Tarihi: 01 Temmuz 2015

6009 Sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle GVK Geçici Madde 69'uncu maddeye eklenen vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın, ilgili kazancın %25'ini geçemeyeceği yönündeki hüküm, 01/08/2010 tarihinde yürürlüğe girdiğinden 2010 hesap döneminin I. ve II. Geçici vergi dönemlerinde, yatırım indirimi istinasından yararlanan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi beyannamelerinde beyan etmiş oldukları kazançlarının tamamı üzerinden yatırım indirimi istinasından yararlanıp, istisna uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarı üzerinden vergilendirilmiş bulunmaktadır. Anılan dönemlerde bu şekilde yatırım indirimi istinasından yararlanan mükelleflerin ilgili dönem geçici vergi beyanlarını düzeltmelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin 2010 hesap döneminin III. Geçici vergi dönemiyle birlikte yararlanabilecekleri yatırım indirimi istisnası tutarı söz konusu kazanç tutarının %25'ini aşamayacaktır. Kalan tutar üzerinden yürürlükteki vergi oranına ilişkin hükümler dikkate alınarak vergi hesaplanacaktır. III. Geçici vergi döneminde varsa önceki dönemde ödenmiş olan vergilerin mahsup edilmesi ile ödenecek vergi tutarı tespit edilecektir.⁵2010 hesap dönemine ilişkin olarak mükelleflerin gerek III. ve IV. Geçici vergi dönemleri için gerekse kurumlar vergisi için ihtirazi kayıtla beyanname vermesi ve yasal süresinde dava açmış olması, ilgili dönem beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermeyen mükelleflerin ise düzeltme beyannamesi vermek suretiyle haklarını aramaları mümkün bulunmaktadır.

2011 hesap dönemine ilişkin olarak ise, yazımızın yukarıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere yatırım indirimi istisnasına getirilen %25'lik sınırlamaya ilişkin hükmü iptal eden Anayasa Mahkemesi aynı zamanda 18.02.2012 tarih ve 28208 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararıyla Yürütmenin Durdurulması yönünde de bir karar vermiştir. Söz konusu karar doğrultusunda 2011 Kurumlar Vergisi beyanı için bu hükümden faydalanılacağı açıktır. Bu durumda 2011 yılında ödenen geçici vergi farkları, 2011 Kurumlar Vergisi beyannamesi verildikten sonra ilgili vergi dairesinden iade ya da mahsup şeklinde talep edilebilecektir. Talebin reddedilmesi durumunda mükelleflerin dava açma hakları bulunmaktadır. Aynı şekilde mükellefler, 2012 ve devam eden dönemlerde de yatırım indirimi istisnasına ilişkin herhangi bir sınırlama olmadan bu haklarından faydalanabileceklerdir.

4- SONUÇ

Yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak, yukarıda da anlattığımız gibi, mükellefler Anayasa Mahkemesinin süre ve oransal olarak sınırlayan hükümlere ilişkin verdiği iptal kararları sonrasında; vergi matrahının tespitinde yatırım indirimi istinasından kaynaklanan indirim tutarlarının tamamını (%100 oranında) herhangi bir süre sınırlamasına tabi olmaksızın vergiye tabi gelir matrahından indirebileceklerdir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Mehmet Altındağ, Yatırım İndirimi İstisnasında Yeni Uygulamalar, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1997, s.190
- 08/01/2010 tarihli ve 27456 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
- 26/07/2013 tarihli ve 28719 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
- 2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu

⁵ 2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu