

EMRE KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

2003 YILI KAZANÇLARINA UYGULANACAK YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

I- GİRİŞ:

Bilindiği üzere, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4842 sayılı Kanun ile yatırım indirimi istisnası Gelir Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinde yeniden düzenlenmiş ve eski düzenlemelerin yer aldığı ek 1 ila ek 6. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, bu düzenleme öncesi yapılan başvurulara istinaden alınmış olan yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 24.04.2003 tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümlerinin uygulanmasına yönelik bir düzenleme 4842 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 61. maddede yapılmıştır.

Bu durumda, 2003 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde, yararlanabilecekleri yatırım indirimi istisnası tutarını bazı mükellefler Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 61. maddesi, bazı mükellefler ise 19. maddesi hükmüne göre hesaplayacaklardır. Yazının aşağıdaki bölümlerinde her iki uygulamanın özellik arz eden bazı hususları açıklanacaktır.

II- GVK’NUN GEÇİCİ 61. MADDESİ KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI UYGULAMASI:

Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 61. maddede yer alan düzenleme, 24.04.2003 tarihine kadar teşvik belgesi almak üzere müracaatta bulunmuş olan mükelleflerin, 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.

Yatırım indirimi istisnasından bu şekilde yararlanabilmek için Gelir Vergisi Kanunu’nun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ek 1 ila ek 6. maddelerinde yapılan düzenlemelere uyulması gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak özellik arz eden bazı hususlar, Bakanlık tarafından çıkarılan 1 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri’nde yapılan açıklamalar çerçevesinde, izah edilecektir.

1. Düzenlemenin Geçerli Olduğu Teşvik Belgeleri ve Düzenlemenin Geçerli Olduğu Dönem:

Yapılan 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. Ancak bu uygulamadan yararlanabilmek için teşvik belgesinin varlığı en önemli şarttır. Dolayısıyla yatırım indirimi istisnası teşvik belgesinde yer alan oranlar dikkate alınarak uygulanacaktır.

Geçici 61. maddede yer alan düzenleme, yukarıda belirtilen teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırımlar dolayısıyla hak kazanılan yatırım indirimi tutarlarının tamamen kullanılacağı tarihe kadar geçerli olacaktır.

2. Yatırım Kapsamına 24.04.2003 Tarihinden Sonra İlave Edilen İktisadi Kıymetler:

Yukarıda belirtildiği gibi 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden teşvik belgesine bağlanmış yatırımlara konu iktisadi kıymetler için geçici 61. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır.

Bununla birlikte, söz konusu yatırımların kapsamına 24.04.2003 tarihinden itibaren ilave edilen iktisadi kıymetler, geçici 61. madde uygulamasının kapsamı dışında bırakılmıştır. 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. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak iktisadi kıymetler için (yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler kapsamında olmaması koşuluyla) Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır.

3- Yatırım Tutarlarının Revizesi:

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, yeniden 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.

4- Yatırım İndiriminin Uygulama 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 tespitinde;

- 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 arasından hangisine öncelik vereceğini mükellef kendisi belirleyecektir.

5- Devreden Yatırım İndiriminin Endekslenmesi:

Devreden yatırım indirimi endekslemesinde yıllar itibariyle aşağıdaki esaslara uyulması gerekmektedir.

01/01/1998 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda, gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ancak indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları, izleyen yıllarda yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınabilecektir. 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 alınabilecektir.

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.

Ayrıca, **24.04.2003 tarihinden itibaren** yapılan yatırım harcamaları için herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın endeksleme yapılabilecektir.

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.

6- Öngörülen Harcamalar Üzerinden Yatırım İndirimi İstisnası:

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

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 Kanunu'na göre yapılan tevkifatlar hesaplanan vergiden mahsup edilecek ve tecil faizi mahsuptan sonra kalan kısım için hesaplanacaktır.

III- GVK'NUN 19. MADDESİ KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI:

4842 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile yatırım indirimi istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde yeniden düzenlenmiş ve eski düzenlemelerin yer aldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 1 ile ek 6. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

4842 sayılı Kanunun genel gerekçesinde belirtildiği üzere; yapılan değişiklikler ile yatırım indirimi istisnası teşvik belgesi olmaksızın otomatik işler hale getirilmekte, bölgesel ve sektörel ayrımlara son verilmekte, istisnanın daha dar kapsamlı ancak daha etkin ve basit hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

Uygulamadan 24.04.2003 tarihinden sonra amortismanına tabi iktisadi kıymet iktisap eden mükellefler, teşvik belgeleri bulunmasa dahi yararlanabileceklerdir.

Ayrıca, geçici 61. maddenin üçüncü fıkrası ile 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden yatırım teşvik belgesi almış olan mükelleflerin, aynı tarihten itibaren yapacakları yatırım harcamaları için seçimlik hak getirilmiştir. Bu durumda bulunan mükellefler, 24.04.2003 tarihinden sonra yapacakları yatırım harcamaları için isterlerse 4842 sayılı kanunla kaldırılan ek 1 ile ek 6. madde hükümlerini, isterlerse de 4842 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 19. madde hükümlerini uygulayabileceklerdir. Bu seçimlik haktan faydalanabilmek için ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar (15.05.2003) bağlı bulunulan vergi dairesine bir bildirimde bulunulması ve tercihin alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapıldığının bildirilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla 15.05.2003 tarihine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine bildirimde bulunanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi hükmüne göre yatırım indirimi istisnasından faydalanabileceklerdir.

Tercihlerini yeni hükümleri uygulamaktan yana kullanan mükellefler, yatırım indirimi stopajı ödeme yükümlülüğünden kurtulacak, fakat öngörülen harcamalar üzerinden yatırım indirimi uygulama hakkını kaybedeceklerdir. Ayrıca tercihlerini bu yönde bildiren mükellefler 24.04.2003 tarihinden önce yaptıkları müracaatlara ilişkin aldıkları teşvik belgelerinde yer alan yatırım indirimi oranından yararlanmaksızın %40 oranını esas alarak yatırım indirimi istisnası tutarını hesaplayacaklardır.

1- Yatırım İndirimi İstisnasının Şartları :

Bilindiği üzere, 4842 sayılı kanunla kaldırılan Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinde, yatırım indiriminin uygulanacağı ticari kazancın bilanço esasına göre tespit edilmesi gerektiği belirtilmişti. Bu şart, Gelir Vergisi Kanununa 4842 Sayılı Kanunla eklenen 19. maddenin 1. bendinde aynen yer almış olup bu konuda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Yeni düzenleme ile yapılan temel değişikliklerin en önemlisi, daha önceki uygulamalarda belirtilen yatırım teşvik belgesi alma zorunluluğunun kaldırılmasıdır. Yapılan bu düzenleme çerçevesinde yukarıda belirtilen mükellefler, satın aldıkları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin maliyet bedellerinin belirli bir oranını vergiye tabi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Ayrıca daha önceki uygulamalarda yatırım indirimi istisnasından faydalanabilmek için yapılacak yatırımın belli bir tutarı geçmesi gerektiği yönünde düzenlemelere yer verilmişti. Yapılan değişiklik ile toplam yatırım tutarının alt sınırının önemi kalmamış, bu uygulama kaldırılmıştır. Ancak bedeli 5 Milyar TL.'den az olan iktisadi kıymetler için istisnadan uygulanamayacağı belirtilmiştir.

2- Yatırım İndiriminin Konusu :

4842 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 19. maddede, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında mükelleflerin, faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin esas alınacağı belirtilmiştir.

Maliyet bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre maliyet bedeli, iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderleri ifade etmektedir. Yatırım indirimi istisnası tutarının hesabında maliyet bedelini tespit etmek amacıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerinden faydalanmak gerekecektir.

Ayrıca Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar, eski düzenlemenin aksine ilgili bakanlığın görüşü alınmadan ve Maliye Bakanlığınca herhangi bir belirleme yapılmadan, yatırım indirimi istisnası uygulamasından faydalanabilecektir.

Yatırım indirimi istisnasına genel olarak amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile ilgili harcamaların konu olabileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde belirtilmiştir. Aynı maddenin 4. bendinde ise yatırım indirimi istisnasına konu olamayacak amortismanına tabi iktisadi kıymetler tadadi olarak sayılmıştır. Buna göre, aşağıda belirtilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar yatırım indirimi istisnası kapsamına girmemektedir.

a) Bedeli 5 Milyar TL'den az olan iktisadi kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılmış ve aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)

5 Milyar TL'lik haddin hesabında iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetlerin topluca dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır. Örneğin; bir otel işletmesi, satın aldığı sandalye takımının maliyet bedeli 5 Milyar TL'nin altında olması halinde yatırım indirimi istisnasından faydalanamayacaktır. Ancak, aynı işletmenin satın aldığı masa takımı ile sandalye takımının toplam maliyet bedeli 5 Milyar TL'nin üzerinde ise masa ve sandalye takımları iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler olarak kabul edilecek ve işletme yatırım indirimi istisnasından faydalanabilecektir.

b) Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile 12 yaşından küçük gemiler hariç)

Yeni düzenleme ile kaldırılan ek 3. maddede yer alan "Yurt dışında kullanılmış olsa dahi Hazine Müsteşarlığınca uygun görülen makina ve tesislerin ithali halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi uygulaması bakımından yeni addolunur." hükmüne yeni düzenlemede yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu tür aktif kıymetler için yapılan harcamalar artık yatırım indirimine konu edilemeyecektir. Ancak parantez içi hüküm gereği yurt içinde

veya dışında daha önce kullanılmış olsa dahi yüzer havuzlar ile 12 yaşından küçük gemiler için yapılan harcamalar yatırım indirimi istisnasına konu edilebilecektir.

c) Gayrimaddi haklar (Yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç).

d) Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları.

Örneğin, bir firmanın merkez binasının tefrişatında kullandığı perde takımı ile ilgili olarak yapmış olduğu harcamaları, mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmadığı için yatırım indirimi uygulamasına konu olamayacaktır.

e) Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler.

f) Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç).

Kaldırılan ek 3. maddede, kalkınmada öncelikli yörelerde personel lojmanları inşası için yapılacak harcamaların yatırım indirimi istisnasından faydalanabileceği belirtilmekteydi. Getirilen yeni düzenlemeyle bu uygulamaya son verilmiş, sadece mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilecek binalar için yapılan harcamaların yatırım indiriminden faydalanabileceği belirtilerek uygulamaya sadelik getirilmiştir.

Ayrıca, eski düzenlemede sadece inşa edilmiş olarak veya inşa halinde satın alınan binalar için yatırım indiriminden yararlanılamıyordu. Mükelleflerin kendi bünyelerinde yaptıkları bina - inşa harcamaları yatırım indirimine konu olabiliyordu. Yeni düzenlemeyle artık ister satın alınsın, ister bünyede inşa edilsin bina harcamaları yatırım indirimi istisnasına konu edilememekte, sadece mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilecek binalar için yapılan harcamaların yatırım indirimi istisnasından faydalanabileceği belirtilmektedir.

g) Arazi ve arsalar.

h) Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne, ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç).

Eski düzenlemede olduğu gibi sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olan araçların yatırım indirimi istisnasına konu olabileceği belirtilmiştir.

İ) Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler.

3- Kur Farkı ve Kredi Faizleri ile Montaj ve Taşıma Giderlerinin Durumu :

Eski düzenleme ile ilgili açıklamaların yer aldığı 187 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, yatırım konusu aktif kıymetlerin aktife alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve kredi faizlerinin de yatırım indirimi istisnasına konu edilebileceği belirtilmiştir.

Yine aynı tebliğde iktisadi kıymetin maliyetine giren montaj ve taşıma giderlerine ilişkin harcamaların yatırım indirimi istisnasından faydalanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde kur farkı, kredi faizleri ile montaj ve taşıma giderlerine ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak, yeni düzenlemede de eski düzenlemede olduğu gibi yatırım indiriminin konusu, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli olarak kabul edildiğine göre; kur farkı ve kredi faizleri ile montaj ve taşıma giderlerine ilişkin 187 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaların bundan sonra da geçerli olacağını söylemek yerinde olacaktır.

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

4- Yatırım İndiriminin Nispeti :

Yeni düzenleme ile yatırım indiriminin oranı, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin % 40'ı olarak belirlenmiştir. Böylece, **eski düzenlemede yer alan sektör, yatırım tutarı ve bölgelere göre farklı oran belirleme uygulamasına son verilmiş** ve uygulamada basitlik sağlanmaya çalışılmıştır.

5- Yatırım İndirimi İstisnasının Başlangıcı ve Uygulama Süresi :

Daha önceki düzenlemede yatırım indiriminin başlangıcına Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 4. maddesinde yer verilmiş ve yatırım indirimi uygulamasına, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak miktara ulaşıncaya kadar devam olunacağı belirtilmişti. Yapılan yeni düzenleme ile yatırım indirimi uygulamasının başlangıcı, harcamanın yapıldığı yıl olarak belirlenmekte ve uygulamanın indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam edeceği belirtilmektedir.

Yapılan düzenlemede yapılan temel değişikliklerden bir diğeri de öngörülen yatırım indirimi uygulamasına son verilmesidir. Bilindiği üzere, 4842 sayılı kanunla kaldırılan Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 1. maddesinde, mükelleflerin müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamalarını ilgili yıl kazançlarından indirebilecekleri belirtilmişti. 4842 sayılı kanunda ise öngörülen yatırım indirimi ile ilgili herhangi bir hükme yer verilmeyerek uygulamada karışıklıklara yol açan öngörülen yatırım indirimi uygulamasına son verilmiştir.

Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesinde yer alan "Geçici vergi matrahının hesabında, yıllık beyanname kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmaz." hükmü gereğince geçici vergi dönemlerinde öngörülen yatırım indirimi uygulamasından faydalanılamamaktaydı. 4842 sayılı kanunla yapılan yeni düzenlemede öngörülen yatırım indirimi uygulamasına tamamiyle son verildiği için yukarıda belirtilen hüküm de aynı kanunun 37. maddesinin 1. bendinin (h) alt bendiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Diğer taraftan eski uygulamada olduğu gibi yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna

tutarı, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, endeksleme uygulamasında izleyen yılın yeniden değerlendirme oranının dikkate alınması gerekliliğidir. Örneğin 2002 yılından 100 Milyar TL. devreden yatırım indirimi bulunan bir mükellef, 2003 yılında yararlanacağı yatırım indirimi tutarını hesaplarken 2003 yılının yeniden değerlendirme oranını kullanacaktır.

6. Yatırım İndirimine Konu İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılmasında Yatırım İndirimi İstisnası Uygulanması Sorunu :

Bilindiği gibi eski düzenlemede (Ek 5. maddede), yatırımın hangi safhasında olursa olsun, yatırım indirimine mevzu aktif değerlerin yatırımla güdülen gaye dışında parça parça satılması veya yatırım indirimi şartlarının herhangi birinin ihlali halinde, yatırım indirimi nedeniyle zamanında tahakkuk etmemiş vergiler yönünden vergi ziyasının ortaya çıkacağı belirtilmişti.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddenin 5. bendinde, yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkaran mükelleflerin bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama haklarını kaybedecekleri, ancak daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bu durumda, yatırım indirimi istisnasının uygulanabilmesi için istisnaya konu olan iktisadi kıymetin iki tam yıl süre ile elden çıkarılmaması gerekmektedir. Bu şarta uyulmadığı takdirde, daha önce yararlanılan istisna tutarı nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler açısından herhangi bir işlem yapılmayacak, ancak daha önce yararlanılmayan (bir sonraki yıla devreden) istisna tutarının kullanım imkanı kalmayacaktır.

Örneğin, iktisadi kıymeti 30.05.2003 tarihinde aktifine kaydeden bir mükellef, bu iktisadi kıymeti 30.05.2004 tarihinde satışa konu ederse 2003 yılında yararlandığı yatırım indirimi istisnası nedeniyle herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Ancak, 2003 yılı kazancının yetersiz olması nedeniyle bu iktisadi kıymetle ilgili olarak devreden bir yatırım indirimi tutarının kalması halinde 2004 ve takip eden yıllar kazançlarının tespitinde bu indirimden faydalanamayacaktır. Söz konusu iktisadi kıymetin 30.05.2006 tarihinde satışa konu edilmesi halinde ise hem ilgili yıllar kazançlarına yatırım indirimi istisnası uygulanacak hem de ilgili yıllar kazançlarının yetersiz olması nedeniyle bu iktisadi kıymetle ilgili olarak devreden bir yatırım indirimi tutarının kalması halinde bu tutardan da izleyen yıllarda yararlanabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddenin 5. bendinde yapılan bu düzenlemeyi yatırımla güdülen gayeyi kötüye kullanacak şekilde yorumlamamak ve yatırım indirimi istisnasının amaçlarına aykırı şekilde uygulamamak gerekir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde eski düzenlemelerin aksine, yatırım indiriminden kısmen faydalanmış veya hiç faydalanmamış aktif değerleri devir alan mükelleflerin, kalan yatırım indiriminden yararlanmalarını sağlayacak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Konuyla ilgili olarak 4842 sayılı Kanun'un 1. maddesinin gerekçesinde **aktif değerleri devralanların istisnadan yararlanmalarının hiçbir durumda mümkün olmadığı belirtilmiştir.**

Ancak maddenin gerekçesinde yer verilen bu ifade ile maddenin 4. bendinde yer alan “Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile 12 yaşından küçük gemiler hariç)” ifadesi ile gerekçede yer verilen açıklamaya bir istisna getirilmiştir. Çünkü, 4. bentte yüzer havuzların ve 12 yaşından küçük gemilerden kullanılmış olanları için yatırım indirimi istisnasının uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu kıymetleri devralan mükellefler yatırım indirimi istisnasından faydalanabileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinin 4. bendinde yüzer havuzlar ile 12 yaşından küçük gemiler için yapılan düzenlemeyi özel bir düzenleme olarak kabul edip maddenin gerekçesinde yapılan açıklamanın diğer tüm iktisadi kıymetler için geçerli olduğunu kabul edersek; **yapılan yeni düzenleme sonrasında yatırım indirimi istisnası uygulaması ile üretilip iktisadi hayata monte edilen ve ekonominin duran varlık stoğunu arttıran yatırımların teşvik edilmek istendiğini söylemek mümkün olacaktır. Bu durumda iktisadi kıymetlerin el değişimini sağlayan ancak ekonominin duran varlık stoğunu arttırmayan ikinci el iktisadi kıymet alımları için yatırım indirimi istisnası uygulanamayacaktır.**

1.8. Finansal Kiralama İşlemlerinde Yatırım İndirimi :

4842 sayılı kanunun 31. maddesi ile 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’nun 28. maddesi 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Yatırımların tamamının veya bir bölümünün finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilmesi halinde kiralayan, finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak bunların satın alınması halinde uygulanan teşviklerden yararlanır.”

Bilindiği üzere, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’nun 28. maddesinin yukarıda belirtilen değişiklikten önceki hükmü gereğince finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilen yatırımların teşvik belgesine bağlanmış olması koşuluyla kiralayan (finansal kiralama şirketi) teşviklerden yararlanabilmekteydi.

4842 sayılı kanunun 1. maddesiyle yapılan ve yukarıda açıklanan değişikliklerden en önemlisi yatırım indirimi uygulamasında teşvik belgesinin kaldırılmasıdır. Teşvik belgesinin kaldırılması üzerine finansal kiralama işlemlerinde yatırım indirimi uygulamasında herhangi bir soruna yer vermemek amacıyla Kanun’un 31. maddesi ile kiralayanın teşviklerden yararlanması için gerekli olan yatırım teşvik belgesi şartı da kaldırılmıştır. Bu durumda finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilen yatırımlar nedeniyle doğacak yatırım indirimi hakkından eski uygulamada olduğu gibi kiralayan, teşvik belgesi aranmaksızın, yararlanacaktır.

Diğer taraftan, 4842 sayılı kanunun geçici 2. maddesine göre; 4842 sayılı kanunun yayım tarihi olan 24.04.2003 tarihinden önce yapılan finansal kiralama sözleşmeleri ile ilgili olarak 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’nun 4842 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki 28. maddesi hükmü uygulanacaktır.

IV- YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASINDA TEVKİFAT :

Yapılan yeni düzenlemeler sonrasında yatırım indirimi üzerinden yapılacak tevkifatta, geçiş dönemi uygulamasına bağlı olarak, farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Yukarıda belirtildiği üzere, yatırım indirimi uygulamasında geçiş döneminde yapılacak işlemleri düzenleyen geçici 61. maddenin birinci fıkrasında, maddenin yürürlüğe gireceği 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden yatırım teşvik belgesi almış olan mükelleflerin, yatırım indirimi uygulamalarında Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla kaldırılan ek 1. ila ek 6. madde hükümlerini uygulayacakları belirtilmiştir. Ancak, yatırım teşvik belgelerine maddenin yürürlük tarihi olan 24.04.2003 tarihinden sonra ilave edilecek iktisadi kıymetler için kaldırılan hükümler yerine 4842 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 19. madde hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde, yatırım indirimi uygulamalarında Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı kanunla kaldırılan ek 1 ila ek 6. madde hükümlerini uygulayanlar ile maddenin yürürlük tarihi olan 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 yapılacağı belirtilmiştir.

Bu durumda;

- 2001 yılında yararlanılan yatırım indirimi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı kanunla değişmeden önceki 94. maddesinin 6/b-ii bendi uyarınca, fon payı dahil, % 19,8 oranında,
- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden yatırım teşvik belgesi almış olan mükelleflerin, 2002 ve sonrası hesap dönemlerinde yararlanacakları yatırım indirimi nedeniyle, 4842 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 17. maddenin ikinci fıkrası hükmü uyarınca, % 19,8 oranında (80 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere bu oran fon payını da içerecek şekilde tespit edilmiştir, tevkifat tutarı üzerinden ayrıca fon payı hesaplanmayacaktır),
- 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki döneme devreden yatırım indiriminden, 4842 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 17. maddenin ikinci fıkrası hükmü uyarınca, % 19,8 oranında (80 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere bu oran fon payını da içerecek şekilde tespit edilmiştir, tevkifat tutarı üzerinden ayrıca fon payı hesaplanmayacaktır)

tevkifat yapılacaktır.

4842 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 19. madde hükmü gereğince yatırım indiriminden yararlanılması durumunda diğer bütün istisna kazançlarda olduğu gibi herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun "vergi tevkifatının yatırılması" başlıklı 119. maddesinin ikinci cümlesinde yer alan; "Ancak, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının 6

numaralı bendinin (b) alt bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının dağıtılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerleri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.” hükmü gereğince kar dağıtımında bulunmayan bir kurum, istisna kazançları üzerinden yaptığı tevkifatı üç eşit taksitte ödüyordu. 4842 sayılı kanununla kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden stopaj yapılması uygulamasının kaldırılmasına bağlı olarak, aynı kanunun 37. maddesinin 1. bendinin (g) alt bendi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 119. maddesinin yukarıda yer verilen ikinci cümlesi de yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak, yararlanılan yatırım indirimi istisnası üzerinden yapılan tevkifatın 3 eşit taksitte ödenmesine imkan sağlayan ve 4842 sayılı Kanun’la 01.01.2004 tarihinde yürürlükten kaldırılması öngörülen Gelir Vergisi Kanunu’nun 119 uncu maddesinin ikinci cümlesi 31.12.2003 tarihine kadar yürürlükte bulunduğundan, 2003 yılında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımına tabi tutulmamış olması şartıyla bu tevkifat 3 eşit taksitte ödenebilecektir.

V- SONUÇ:

4842 sayılı Kanun ile yatırım indirimi istisnası Gelir Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinde yeniden düzenlenmesi ve geçiş dönemi uygulaması ile ilgili olarak da Kanun’un geçici 61. maddesinde düzenlemeler yapılması sonucunda, 2003 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde bazı mükelleflerin geçici 61. madde, bazı mükelleflerin ise 19. madde hükmünü uygulayabilmeleri durumu ortaya çıkmıştır. Yukarıdaki bölümlerde her iki düzenlemenin özellik arz eden hususları açıklanmıştır.

4842 sayılı Kanunla yatırım indirimi istisnasında; yatırım indirimi istisnası üzerinden yapılan stopajın kaldırılması, sadece harcama esasının benimsenip, öngörülen yatırım indirimi uygulamasına son verilmesi, bölgesel ve sektörel ayrımların kaldırılması, yatırım indirimi oranının tüm mükellefler için % 40 olarak belirlenmesi, asgari yatırım tutarının 5 Milyar TL.’ye indirilmesi ve devreden yatırım indiriminden yararlanmak için iktisadi kıymetin iki tam yıl elden çıkarılmaması şeklinde temel değişiklikler yapılmıştır.