

## 2003 YILINDA YARARLANILAN YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI ÜZERİNDEN GVK.'NUN GEÇİCİ 61. MADDESİ GEREĞİNCE YAPILAN TEVKİFATIN ÖDEME ZAMANINDA BİR SORUN

### GİRİŞ

Bilindiği gibi 4842 sayılı Kanunla<sup>1</sup> yapılan düzenlemelerden önce Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6. bendinin b-ii alt bendinde yer alan; *“Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere; dağıtılsın dağıtılmasın, kurumlar vergisine tabi kurumların, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından (istisna uygulamasının zarar doğurması halinde bu zarara isabet eden tevkifat, istisnadan kaynaklanan zararın indirildiği dönemde yapılır. Tevkifat uygulamasında mahsup edilen zarar tutarının öncelikle istisna uygulamasında kaynaklandığı kabul edilir.)”* hükmü gereğince kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden tevkifat yapılmaktaydı.

Ancak 4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonrasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6. bendinin (b) alt bendinde kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden tevkifat yapılacağı yönünde herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Diğer taraftan 4842 sayılı kanunun 17. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 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; 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden yatırım teşvik belgesi almış olan mükelleflerin, 2003 hesap döneminde yararlanacakları yatırım indirimi ve 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle 2003 hesap dönemine devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar

<sup>1</sup> 4842 sayılı Kanun 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

üzerinden 4842 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 61. maddenin ikinci fıkrası hükmü uyarınca, % 19,8 oranında tevkifat yapmaları gerekmektedir. Yapılacak olan bu tevkifat dışında kurumlar vergisinden istisna edilen diğer kazançlar üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

Bu yazıda, Gelir Vergisi Kanunu'nun “vergi tevkifatının yatırılması başlıklı” 119. maddesinde yine 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi gereğince 2003 hesap döneminde yararlanılan yatırım indirimi istisnası üzerinden %19,8 oranında yapılacak tevkifatın ödeme zamanı konusunda kar dağıtımına karar verilip verilmemesine bağlı olarak ortaya çıkacak olan bir sorun üzerinde durulacaktır.

### **1. Yapılan Değişiklik Öncesinde İstisna Kazançlar Üzerinden Yapılan Tevkifatın Ödeme Zamanı:**

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.

Bu hükmün uygulamasına ilişkin olarak 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>2</sup> VI'ncı bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamalara göre;

- Kurumların dönem safi karının kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar dağıtılması halinde, vergi tevkifatı muhtasar beyanname verme süresi içinde ödenecektir. (Faaliyet süresi normal hesap dönemi olan bir kurumlar vergisi mükellefi istisna kazanç üzerinden yapacağı tevkifatı Nisan dönemine ait muhtasar beyanname ile 20 Mayıs tarihine kadar beyan edecektir.)
- Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar kurum yetkili organınca dönem safi karının dağıtılmamasına karar verilmesi veya kar dağıtımı konusunda yetkili organın bir karar almaması durumunda gelir vergisi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerlerinin ise kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.
- Şirketin safi karın kullanım şeklini tayine yetkili organı, kar dağıtım kararı almış, ancak dağıtımının kurumlar vergisi beyanname verilme süresinden sonraki bir tarihte veya şirket yönetim kurulunun tayin edeceği bir tarihte yapılmasına karar vermiş ise genel kurul veya yönetim kurulunca belirlenen dağıtım tarihine kadar kar dağıtılmamış olacağından söz konusu tarihe kadar bu kurumlar üç taksit imkanından yararlanacaklardır. Ancak, taksitlerin vadesi gelmediği halde karın kısmen dağıtılması durumunda, dağıtılan kısma isabet eden tevkifat tutarının, karın tamamen dağıtılması

<sup>2</sup> 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 06.07.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

halinde ise tevkifat tutarının tamamının kar dağıtımına başlandığı tarihten itibaren 15 gün içinde bağlı bulunulan vergi dairesine ödenmesi gerekir.

- Dönem karının kısmen dağıtımı halinde, dağıtılan dönem karının kurumun Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca düzenlenen kar dağıtım tablosuna göre bulunan dağıtılabılır net dönem karı hesaplanacaktır. Bulunan bu oranın hesaplanan toplam gelir vergisi tevkifatı tutarına uygulanması suretiyle taksitlendirilmeksizin ödenecek tevkifat miktarı belirlenecektir. Böylece bulunacak tutarın toplam tevkifat tutarından indirilmesinden sonra birinci taksit muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenecek tevkifat tutarı belirlenecektir. Dağıtılan kar payı içinde ihtiyatlardan karşılanan bir tutar var ise bu tutar dağıtılan karın hesabında dikkate alınmayacaktır.

## **2. Yapılan Değişiklik Sonrasında İstisna Kazançlar Üzerinden Yapılan Tevkifatın Ödeme Zamanı:**

Yukarıda belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasına göre, 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 yapılacaktır.

Dolayısıyla, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında 2003 hesap döneminde yapılan yatırımlar nedeniyle yararlanılan istisna kazançlar ile 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle 2003 hesap döneminde yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

4842 sayılı Kanunla kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden stopaj yapılması uygulamasının kaldırılmasına bağlı olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 119. maddesinin yukarıda yer verilen ikinci cümlesi de yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu değişikliğe ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından ilk açıklama 16.05 2003 tarihinde **İstisna Kazanç Tevkifatına İlişkin Genel Yazı** ile yapılmıştır. Bu genel yazıda konuyla ilgili yapılan açıklama aynen şöyledir.

*“Diğer taraftan, 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.”*

Aynı açıklamaya daha sonra yayımlanan 81 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>3</sup> de yer verilmiştir.

Burada şöyle bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bu genel yazı ve genel tebliğde yer alan **2003 yılında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazanç** ifadesi 2002 hesap dönemi beyannamesinde gösterilen (2003 yılının Nisan ayında verilen beyannamede yer alan) yatırım indirimi midir? Yok sa; 2003 hesap dönemi beyannamesinde gösterilen (2004 yılının Nisan ayında verilen beyannamede yer alan) yatırım indirimi midir? Başka bir ifadeyle genel yazı ve genel tebliğde yapılan açıklamalar 2003 hesap dönemi için de geçerli midir?

Kanımızca; yapılan bu açıklamalarda yer verilen, **2003 yılında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazanç** ifadesinden 2002 hesap dönemi beyannamesinde gösterilen (2003 yılının Nisan ayında verilen beyannamede yer alan) yatırım indirimi anlamak gerekmektedir. Ancak bu ifade akıllarda karışıklık yaratmaya müsaittir ve tebliğde yapılan açıklamanın 2003 hesap döneminde yararlanılan yatırım indirimi istisnası üzerinden yapılan tevkifatın ödeme zamanına ilişkin olduğunu savunan görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Ayrıca, 81 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yayım tarihi akıllardaki soru işaretinin boyutunu büyültmektedir. Çünkü, tebliğin yayım tarihi olan 24.06.2003 tarihinde 2002 hesap dönemi beyannamelerinde indirim konusu yapılan yatırım indirimi tevkifatına ilişkin muhtasar beyanname verilmişti (En geç 20.05.2003 tarihine kadar verilmesi gerekiyordu). Bu durum tebliğde yapılan açıklamanın sadece 2002 hesap döneminde yararlanılan yatırım indirimi istisnası üzerinden yapılan tevkifatın ödeme zamanına ilişkin olmadığını, aynı zamanda 2003 hesap döneminde yararlanılan yatırım indirimi istisnası üzerinden yapılan tevkifatın ödeme zamanını da belirlediğini savunanların sayısı artırmaktadır. Bu görüşü savunanlar; kazancın dağıtılmaması durumunda ilk taksidinin (karın dağıtılması durumunda tamamının) 20.05.2003 tarihinde ödenmesi gereken 2002 hesap dönemine ait yatırım indirimi tevkifatının ödeme zamanına yönelik bakanlık açıklamasının 24.06.2003 tarihinde yapılmasının doğru olmadığı fikrini ileri sürmektedirler.

Diğer taraftan, genel yazı ve genel tebliğde de belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 119. maddesinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihi 01.01.2004'dür. 2003 hesap döneminde yararlanılan yatırım indirimi istisnası üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesine göre yapılacak tevkifatın vergilendirme dönemi Nisan 2004, en son beyan tarihi ise 20.05.2004'dür. Beyan tarihinde yürürlükte bulunmayan bir hükme dayanarak yapılan tevkifatın 3 taksitte ödeneceğini söylemek de doğru olmayacaktır.

Bilindiği gibi 4842 sayılı Kanunla kurumlar vergisi ödeme süresi, beyanname verme süresi; 5035 sayılı Kanunla da beyannamenin verileceği ayın sonu olarak değiştirilmiş ve kurumlar vergisinin 3 taksitte ödenmesi uygulamasına son verilmiştir.

Söz konusu genel yazı ve genel tebliğde yapılan açıklamaların 2003 hesap döneminde yararlanılan yatırım indirimi istisnası tevkifatının ödeme zamanını da belirlediğini kabul edersek,

---

<sup>3</sup> 81 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 24.06. 2003 tarih ve 25148 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

karın dağıtılmaması durumunda yararlanılan yatırım indirimi üzerinden yapılan tevkifatın, biri beyanname verme süresinde, diğerlerinin ise kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir. Ancak, yukarıda belirtildiği üzere yapılan düzenlemeler sonucunda 2003 dönemine ait kurumlar vergisi tek taksit halinde ödenecektir. Kurumlar vergisinin ödeme süresinde yapılan bu değişikliğin 2003 hesap döneminde yararlanılan yatırım indirimi istisnası üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre yapılacak tevkifatın ödeme süresini de doğal olarak etkilemektedir. Aslında Gelir Vergisi Kanunu'nun 119. maddesinde yapılan söz konusu değişiklik te 4842 sayılı Kanunla kurumlar vergisi ödeme süresinde yapılan değişiklik ile ve kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılan tevkifatın kaldırılması ile paralellik oluşturulması amacıyla yapılmıştır.

Söz konusu genel yazı ve genel tebliğde yapılan açıklamaların 2003 hesap dönemi beyannamesinde gösterilen (2004 yılının Nisan ayında verilen beyannamede yer alan) yatırım indirimi için de geçerli olduğunu savunan görüşlerin varlığına rağmen yukarıda açıklanan gerekçelerle yapılan açıklamaların sadece 2002 hesap dönemi beyannamelerinde indirim konusu yapılan yatırım indirimi tevkifatının ödeme zamanına yönelik olduğunu söylemek daha doğru olacaktır.

## **SONUÇ**

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında 2003 hesap döneminde yapılan yatırımlar nedeniyle yararlanılan istisna kazançlar ile 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle 2003 hesap döneminde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında yapılan gelir vergisi tevkifatının; kar dağıtımı yapılmaması halinde de 26.05.2004 tarihinde ödenmesi gerekmektedir. Ancak, İstisna Kazanç Tevkifatına İlişkin Genel Yazı'da ve 81 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği'nde yapılan açıklamaların 2003 hesap dönemi beyannamesinde gösterilen (2004 yılının Nisan ayında verilen beyannamede yer alan) yatırım indirimi için de geçerli olduğunu fikrini kabul eden kurumlar vergisi mükelleflerinin 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaları dikkate alarak yapacakları gelir vergisi tevkifatının ödeme zamanını tespit etmeleri gerekmektedir. Yukarıda açıklanan sorunun giderilmesi amacıyla söz konusu tevkifatların ödeme zamanını netleştirmeye yönelik idari açıklamasının yapılması gerekmektedir. Ödeme tarihine kadar herhangi bir açıklama yapılmaması halinde ise mükelleflerin Maliye Bakanlığı'ndan görüş istemeleri yerinde olacaktır.