

EMRE KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

DÜZELTİLMİŞ DEĞERLER ÜZERİNDEN YATIRIM İNDİRİMİ
UYGULAMASI VE 2004 YILI KAZANÇLARINA UYGULANACAK YATIRIM
İNDİRİMİ İSTİSNASI

GİRİŞ:

Yatırım indirimi istisnası ile ilgili köklü değişikliklerin yapıldığı 4842 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi yeniden düzenlenmiş ve eski düzenlemelerin yer aldığı ek 1 ila ek 6'ncı maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, aynı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 61'inci maddede, 24.04.2003 tarihinden önce 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 (Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 1 ila ek 6'ncı maddelerinin) uygulanacağı belirtilmiştir.

Daha sonra, 5024 sayılı Kanun ile 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 2 ve 3 numaralı bentlerinde ve 5228 sayılı Kanun ile de 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 4 numaralı bendinde değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca, 5024 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 65'inci madde ile de yatırım indirimine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu geçici 65'inci maddenin birinci fıkrası ile geçici 61'inci madde ile verilen seçimlik hakkı, eski hükümler doğrultusunda kullanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, 5024 sayılı Kanun ile düzeltilmiş değerler üzerinden yatırım indirimi uygulama hakkı verilmesi ile birlikte, bu seçimlerini yeniden gözden geçirmeleri ve yeni yonteme göre yatırım indirimden yararlanmayı seçebilme imkanı sağlanmıştır. Geçici 65'inci madde ile sağlanan tercih değiştirme imkanı, 10.02.2004 tarihine kadar (geçici 65'inci maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 01.01.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken ilk geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar) mükelleflerce vergi dairelerine yazılı olarak bildirilmiştir.

Bu durumda, 2004 vergilendirme dönemi gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde, yararlanabilecekleri yatırım indirimi istisnası tutarını;

- bazı mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61'inci maddesinde sağlanan imkanı kullanarak ve bu seçimlerini geçici 65'inci maddede belirtilen şekilde değiştirmeyerek eski hükümler (4842 sayılı Kanun ile kaldırılan hükümler doğrultusunda) doğrultusunda,

- bazı mükellefler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi hükmü doğrultusunda,

- bazı mükellefler ise hem eski hükümler hem de yeni hükümler doğrultusunda,

hesaplayacaklardır.

Ayrıca, eski hükümler doğrultusunda yatırım indirimi uygulamasını tercih eden mükelleflerin, teşvik belgelerine 24.04.2003 tarihinden sonra ilave edilen kıymetler için Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi hükmüne göre yatırım indiriminden faydalanmaları, aynı Kanun'un geçici 61'inci maddesi hükmü gereğince zorunludur.

Yazının aşağıdaki bölümlerinde, eski ve yeni hükümlere göre yatırım indirimi uygulamasının özellik arz eden bazı hususları ile yeni sisteme göre düzeltilmiş değerler üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplaması açıklanacaktır.

I- GVK'NUN GEÇİCİ 61'İNCİ MADDESİ KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI UYGULAMASI:

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 61'inci 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'ncı 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'inci 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'inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır.

Bununla birlikte, söz konusu yatırımların kapsamına 24.04.2003 tarihinden itibaren ilave edilen iktisadi kıymetler, geçici 61'inci 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'inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak iktisadi kıymetler için (yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler kapsamında olmaması koşuluyla) Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu 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 değerleme 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 değerleme sonucu bulunan tutar o yıla ilişkin olarak yapılacak değerleme işleminde esas alınacaktır. Harcamanın, yeniden değerleme 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 değerlendirme 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 yeniden değerlendirme oranında 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'inci 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,**

ödeneciktir.

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.

7- Yatırım İndirimi İstisnasında Tevkifat:

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'inci 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'ncı 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'uncu 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'ncı 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 dağıtılın 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, 2002 ve sonrası hesap dönemlerinde yararlanacakları yatırım indirimi nedeniyle, 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 61'inci 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 61'inci 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'uncu madde hükmü gereğince yatırım indiriminden yararlanılması durumunda diğer bütün istisna kazançlarda olduğu gibi herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

II- GVK'NUN 19'UNCU MADDESİ KAPSAMINDA YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI:

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

4842 sayılı Kanun'un 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'inci 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 ila ek 6'ncı madde hükümlerini, isterlerse de 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 19'uncu madde hükümlerini uygulayabileceklerdir.

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.

Yukarıda belirtildiği üzere, yapılan tercih, Gelir Vergisi Kanunu'na 5024 sayılı Kanun ile eklenen geçici 65'inci maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde değiştirilebilecektir. Tercihlerini yeni düzenlemelerden yana kullanan mükellefler, ayrıca, düzeltilmiş değerler üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplama imkanına sahip olacaklardır.

1- Yatırım İndirimi İstisnasının Şartları :

Bilindiği üzere, 4842 sayılı Kanunla kaldırılan Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 2'nci maddesinde, yatırım indiriminin uygulanacağı ticari kazancın bilanço esasına göre tespit edilmesi gerektiği belirtilmişti. Bu şart, Gelir Vergisi Kanunu'na 4842 sayılı Kanunla eklenen 19'uncu maddenin 1 numaralı 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 amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin aktive alındıkları hesap döneminin sonundaki düzeltilmiş değerlerinin % 40'ını 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 6 Milyar TL.'den az olan iktisadi kıymetler için istisnanın uygulanamayacağı belirtilmiştir.

2- Yatırım İndiriminin Konusu :

4842 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 19'uncu maddenin 1 numaralı bendinde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında mükelleflerin, faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin esas alınacağı belirtilmiştir.

Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci 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 amortisman tabi iktisadi kıymetler ile ilgili harcamaların konu olabileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde belirtilmiştir.

Aynı maddenin 4 numaralı 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 6 Milyar TL'den az olan iktisadi kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılip aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.)

6 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 6 Milyar TL'nin altında olması halinde yatırım indirimi istisnasından faydalanamayacaktır. Ancak, aynı işletmenin satın aldığı masa takımı ile sandalye takımının toplam maliyet bedeli 6 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.

Maliyet bedeli, 6 Milyar TL.'nin altında kalmakla birlikte, düzeltilmiş değeri 6 Milyar TL.'yi aşan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yatırım indirimi hesaplanıp hesaplanmayacağı aşağıda tartışılacaktır.

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'üncü 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).

Ayrıca, 5228 sayılı Kanun ile 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri için yatırım indirimi hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

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'üncü 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.

1) Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler.

3- Yatırım İndirimi İstisnasının Başlangıcı ve Devreden Yatırım İndiriminin Endekslenmesi :

Daha önceki düzenlemede yatırım indiriminin başlangıcına Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 4'üncü 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.

4842 sayılı Kanun ile yapılan temel değişikliklerden bir diğeri de öngörülen yatırım indirimi uygulamasına son verilmesidir. Bilindiği üzere, 4842 sayılı kanunla kaldırılan Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 1'inci 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.

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 alınmaktaydı.

Ancak, 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle yatırım indirimi endeksleme esasları değiştirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin söz konusu Kanun ile değiştirilen 2 numaralı bendine göre, yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde **Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında** artırılarak dikkate alınır. Dolayısıyla, 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılan harcamalar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası, 2004 yılı kazancının yetersiz olması nedeniyle 2005 yılında yeniden değerleme oranında değil, TEFE'de meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

4. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Düzenlemeler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin, 5024 sayılı Kanun ile 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değiştirilen, 3 numaralı bendi aynen aşağıdaki gibidir.

“3. Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Ancak iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.”

Diğer taraftan, yine 5024 sayılı Kanun ile 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 65'inci maddenin ikinci fıkrası hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“19'uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 1.1.2004 tarihine kadar yapılan harcama tutarları düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınmaz.”

Görüldüğü gibi, enflasyon düzeltmesi uygulamasının yatırım indirimi istisnasına 3 ayrı etkisi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, aktifleştirilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, düzeltilmiş değerleri üzerinden istisna hesaplanmasıdır. İkinci etki ise, tamamlanması birden fazla yıla sirayet eden yatırım harcamalarının düzeltilmesinin yatırım indirimine etkisi ile ilgilidir. Son olarak, geçici 65'inci maddede yapılan düzenleme ise Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25'inci maddesi uyarınca yapılan 31.12.2003 tarihli bilanço düzeltmesinden yatırım indirimi istisnası tutarının etkilemeyeceğini belirlemeye yöneliktir. Aşağıda bu düzenlemeler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

a. Cari Dönemde Aktifleştirilen Yatırımların Düzeltilmiş Değerleri Üzerinden Yatırım İndirimi İstisnası Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 3 numaralı bendinin ilk paragrafına göre, enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

İster yapılmakta olan yatırım olarak, isterse de ilgili sabit kıymet hesabında aktifleştirilen kıymetin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesine göre, deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir. Deftere kayıt tarihi esas alınarak tespit edilecek düzeltme katsayısı yardımıyla yapılacak düzeltme işlemi sonucunda bulunan değer % 40'ı söz konusu iktisadi kıymet için cari dönemde hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarı olacaktır.

Burada üzerinde durulması gereken bir husus bulunmaktadır. Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesine göre, maddi duran varlıkların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarların düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Eski düzenleme ile ilgili açıklamaların yer aldığı 187 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, yatırım konusu aktif kıymetlerin aktive alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve kredi faizlerinin de yatırım indirimi istisnasına konu edilebileceği belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde kur farkı ve kredi faizlerine 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 faizlerine ilişkin 187 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaların yeni düzenlemeler açısından da geçerli olacağını söylemek yerinde olacaktır.

O halde, cari dönemde aktifleştirilen yatırımların düzeltilmiş değerleri üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmalı, düzeltme işlemi yapılırken reel olmayan finansman maliyetlerinin ayrıştırılması ve finansman maliyetlerinin reel kısımlarının iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenerek düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, yukarıda belirtildiği üzere, teşvik belgelerine 24.04.2003 tarihinden sonra ilave edilecek ve dolayısıyla geçici 61'inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak iktisadi kıymetler için (yatırım indiriminden yararlanamayacak iktisadi kıymetler kapsamında olmaması koşuluyla) Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılacaktır. O halde, teşvik belgelerine 01.01.2004 tarihinden itibaren ilave edilecek iktisadi kıymetler için de enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, düzeltilmiş tutarlar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanması gerekmektedir.

Yukarıda belirtildiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 4 numaralı bendinde, bedeli 6 Milyar TL'den az olan iktisadi kıymetler için yatırım indirimi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Aktifleştirilen maliyet bedeli, 6 Milyar TL'nin altında kalmakla birlikte, düzeltilmiş değeri 6 Milyar TL.'yi aşan amortisman tabi iktisadi kıymetler için yatırım indirimi hesaplanıp hesaplanmayacağı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 3 numaralı bendi ile 4 numaralı bendinin düzenlemeye ilişkin bölümleri birbiri ile uyumsuzdur. Çünkü, söz konusu 4 numaralı bentte, "bedel" kavramına yer verilerek maliyet bedeli kastedilmiştir. Dolayısıyla, maliyet bedeli 6 Milyar TL.'nin altında kalan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değeri 6 Milyar TL.'yi aşsa bile yatırım indirimi istisnası hesaplanmaması gerekmektedir. Ancak, 3 numaralı bentte yer alan "düzeltilmiş değer" kavramı, "bedel" kavramı ile eş anlamlı algılanacak olursa, maliyet bedeli 6 Milyar TL.'nin altında kalan amortisman tabi iktisadi

kıymetlerin düzeltilmiş değeri 6 Milyar TL'yi aşarsa yatırım indirimi istisnasına konu edilebilir sonucuna ulaşılabacaktır.

Biz, "bedel" kavramı ile maliyet bedelinin kastedildiğini ve fatura değerine, finansman maliyetlerinin ve diğer müteferri giderlerin eklenmesi sonucu bulunacak aktifleştirme değerinin 6 Milyar TL.'nin altında kalması halinde, düzeltilmiş değer 6 Milyar TL.'yi aşsa bile yatırım indirimi istisnası hesaplanmayacağını düşünmekteyiz. Ancak, bu konunun, Maliye Bakanlığınca açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Öte yandan, amortisman tabii iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinin, maliyet bedelinden düşük olma ihtimali de bulunmaktadır. 9 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde, aylar itibariyle TEFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle düzeltme katsayısının birden küçük çıkması halinde, ilgili kıymetlerin düzeltme sonrası değerinde düşüklüğe sebep olabileceği, ancak bu durumun, düzeltme katsayısını değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, düzeltme katsayısı birden küçük olsa dahi parasal olmayan kıymetler, düzeltmeye tabii tutulacak ve düzeltilmiş bu tutarlar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanacaktır.

b. Tamamlanması Birden Fazla Yıla Sirayet Eden Yatırım Harcamalarının Düzeltilmesinin Yatırım İndirimine Etkisi:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 3 numaralı bendinin ikinci paragrafına göre, iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.

Bilindiği üzere, bu hüküm 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle, bu tarihten sonra yapılan ve 2004 yılı içinde tamamlanamayan yatırımlar açısından bu hüküm geçerli olacaktır.

2004 yılında yapılan ve Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenen yatırımların, 2004 yılı sonundaki düzeltilmiş değerleri üzerinden yatırım indirimi hesaplanacaktır. 2004 yılı kazancının yetersiz olması nedeniyle izleyen yılda da yararlanılacak bu yatırım indiriminin takip edildiği Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı 2005 yılında da enflasyon düzeltmesinin uygulandığı varsayımıyla, taşıma katsayısı yardımıyla enflasyon düzeltmesine tabii tutulacaktır. Ancak, yatırım indirimi istisnası, düzeltilen bu tutar üzerinden değil, 31.12.2004 tarihi itibariyle devreden yatırım indiriminin TEFE artış oranı ile endekslenmesi sonucu bulunan tutar ile hesaplanacaktır. Böylece, aynı yatırım harcaması üzerinden, mükerrer istisna hesaplaması da önlenmiş olacaktır.

Örneğin, bir mükellefin Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının 31.12.2004 tarihi itibariyle düzeltilmiş değerinin 800 Milyar TL. olduğunu, 2004 hesap dönemi kazancının 200 Milyar TL. olduğunu, söz konusu yatırımın 2005 yılında da devam ettiğini ve 2005 yılında da enflasyon düzeltmesi hükümlerinin uygulandığını varsayalım. Mükellefin 2004 yılı yatırım indirimi istisnası tutarı $(800.000.000.000 \times \% 40 =)$ 320.000.000.000.TL. olacaktır. Yararlanılamayan 2004 hesap döneminde yararlanılamayan 120 Milyar TL.'lik yatırım indiriminden 2005 yılında yararlanılacaktır. 2004 yılında yapılan yatırım tutarının tamamı, 2005 yılında taşıma katsayısı yardımıyla düzeltmeye tabii tutulacak, ancak, düzeltilmiş bu tutar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmayacaktır. Üzerinden yatırım indirimi

istisnası hesaplanacak tutar, TEFE artış oranı uygulanmış 120 Milyar TL. olacaktır. Ayrıca, 2005 yılında yapılan yatırım harcamalarının düzeltilmiş değerleri üzerinden de cari dönem yatırım indirimi istisnası hesaplanacaktır.

c. 31.12.2003 Tarihli Bilanço Düzeltmesinin Yatırım İndirimi İstisnası Tutarına Etkisi:

Bilindiği gibi, 5024 sayılı Kanun ile geçmişin düzeltilmesi ve cari dönemin düzeltilmesi olmak üzere, 2 aşamalı enflasyon düzeltmesi modeli getirilmiştir. Söz konusu Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 25'inci maddede, geçmişin düzeltilmesine ilişkin esaslar, değiştirilen mükerrer 298'inci maddede ise cari dönemin düzeltilmesine ilişkin esaslar belirtilmiştir.

Aynı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 65'inci maddede, yararlanılacak yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 01.01.2004 tarihine kadar yapılan harcama tutarlarının düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Bu hüküm gereğince, 31.12.2003 tarihine kadar yapılan harcamaların düzeltilmiş değerleri üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanması mümkün değildir. Bu tarihe kadar yapılan harcamalar düzeltilmiş değerleri ile bilançoda yer alacak, ancak, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili yılda yararlanılamayan yatırım indirim tutarının, izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranı ile endekslenmesi sonucu bulunan tutar, o dönemin geçmiş yıldan devreden yatırım indirimi istisnası tutarı olacaktır.

5. Yatırım İndirimine Konu İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılmasında Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması:

Bilindiği gibi eski düzenlemede (Ek 5'inci 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 ziyaının ortaya çıkacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddenin 5 numaralı bendinde, yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktive 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 yararlanılamayan (bir sonraki yıla devreden) istisna tutarının kullanım imkanı kalmayacaktır.

Örneğin, iktisadi kıymeti 30.05.2004 tarihinde aktifine kaydeden bir mükellef, bu iktisadi kıymeti 30.05.2006 tarihine kadar satışa konu ederse 2004 yılında yararlandığı yatırım indirimi istisnası nedeniyle herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Ancak, 2004 yılı kazancının yetersiz olması nedeniyle bu iktisadi kıymetle ilgili olarak devreden bir yatırım indirimi tutarının kalması halinde 2005 ve takip eden yıllar kazançlarının tespitinde bu indirimden faydalanamayacaktır. Söz konusu iktisadi kıymetin 30.05.2006 tarihinden sonra 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'uncu maddenin 5 numaralı 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'uncu 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'inci maddesinin gerekçesinde **aktif değerleri devralanların istisnadan yararlanmalarının hiçbir durumda mümkün olmadığı belirtilmiştir.**

Ancak maddenin gerekçesinde yer verilen bu ifade ile maddenin 4 numaralı 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 numaralı 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'uncu maddesinin 4 numaralı 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.**

6. Finansal Kiralama İşlemlerinde Yatırım İndirimi :

4842 sayılı kanunun 31'inci maddesi ile 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun 28'inci 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'inci 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'inci 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'inci 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 hakkında eski uygulamada olduğu gibi kiralayan, teşvik belgesi aranmaksızın, yararlanacaktır.

Diğer taraftan, 4842 sayılı kanunun geçici 2'nci maddesine göre; 4842 sayılı Kanun'un 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'inci maddesi hükmü uygulanacaktır. Dolayısıyla, yatırımcının teşvik belgesi sahibi olması şartı ile finansal kiralama şirketi yatırım indirimi istisnasından faydalanabilecektir.

SONUÇ:

4842 sayılı Kanun ile yatırım indirimi istisnasının Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde yeniden düzenlenmesi ve geçiş dönemi uygulaması ile ilgili olarak da Kanun'un geçici 61'inci maddesinde düzenlemeler yapılması sonucunda, 2004 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde bazı mükelleflerin geçici 61'inci madde, bazı mükelleflerin ise 19'uncu madde, bazı mükelleflerin de her iki madde hükümlerini uygulayabilmeleri durumu ortaya çıkmıştır. Yukarıdaki bölümlerde her iki düzenlemenin özellik arz eden hususları ile 5024 sayılı Kanun ile yatırım indirimi istisnası uygulamasında yapılan değişiklikler açıklanmıştır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü