

## GEÇİCİ VERGİ MATRAHININ TESPİTİNDE HARCAMA YAPILMADAN YATIRIM İNDİRİMİ İNDİRİLEBİLİR Mİ?

### A- Genel Açıklamalar

Öngörülen yatırım indirimi uygulaması ile, mükellefe izleyen yılda yapmayı planladığı yatırım harcamasını dönem kazancından indirme hakkı vermek suretiyle bir vergi kredisi sağlanmaktadır. Normal olarak ilgili yıl kazancından daha fazla bir tutarın öngörülen yatırım indirimi olarak beyannamede gösterilmesinin bir anlamı yoktur. Dönem kazancından daha yüksek bir meblağın yıllık beyannamede gösterilmesi mükellefe gelir veya kurumlar vergisi yönünden bir avantaj sağlamaz. Ancak, 217 no'lu GVK Genel Tebliğinin 45.paragrafındaki ifadeden, öngörülen yatırım indiriminin mutlaka indirimin uygulandığı dönemdeki kazanç tutarı kadar olması gerekmediği anlaşılmaktadır. Şöyle ki, mükellefler cari yıldaki kazançlarından daha fazla bir tutarı, öngörülen yatırım indirimi olarak yıllık beyannamelerinde gösterdikleri taktirde, izleyen yılda beyanname üzerinden gösterilen tutarı, **devreden yatırım indirimi** olarak geçici vergi matrahının tespitinde yatırım indirimi olarak dikkate alabileceklerdir.

Yatırım indirimi uygulamasının amacı , mükellefin daha az vergi ödemesini sağlamak suretiyle, yatırım faaliyetlerini teşvik etmektir. Mükerrer 120.maddedeki, **“geçici vergi matrahının hesabında, yıllık beyannamede kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmaz”** şeklindeki ifade yoruma muhtaçtır.

Konuyla ilgili olarak , *“öngörülen yatırım indiriminden kaynaklanan ve cari dönem kazancının yetersiz olması nedeniyle sonraki döneme devreden yatırım indirimi tutarının, müteakip vergilendirme dönemlerinde fiilen harcama yapıp yapılmadığına bakılmaksızın geçici vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınıp alınamayacağı”* şeklindeki soruya Maliye Bakanlığınca verilen cevap şöyledir;

*“ ..... müteakip vergilendirme döneminde yapılması öngörülen yatırım harcaması da dahil olmak üzere, kazancın yetersiz olması nedeniyle yıllık beyannamede indirim konusu yapılamayan tutar , ilgili geçici vergi döneminde , fiilen harcama yapılmasa dahi geçici vergi matrahının hesabında , indirim konusu yapılabilecektir.*

*Bununla birlikte , söz konusu indirim yapıldıktan sonra, aynı yılın geçici vergi dönemlerinde , öngörülen yatırım indirimi uygulanan yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan harcama tutarı, geçici vergi matrahının hesabında kazançtan indirilen öngörülen yatırım harcaması tutarı toplamına ulaşınca kadar ayrıca yatırım indirimi yapılmayacaktır. Söz konusu toplamı aşan fiili yatırım harcamasının geçici vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınacağı tabiidir.<sup>1</sup>*

Yıllık kazancın vergilendirilmesinde öngörülen yatırım indirimi hakkı tanındığı halde geçici vergi uygulamasında fiili harcama esasının kabul edilmesi, yatırım indirimi uygulamasının teşvik fonksiyonunu ortadan kaldıracaktır. Şöyle ki, mükellefin devreden yatırım indirimi hakkı bulunmadığı ve mükellefin cari dönem içinde yatırım harcamalarını geçici vergi dönemleri itibariyle planlayamadığı taktirde, dönem kazancı üzerinden geçici vergi ödeyeceği için dönem kazancı üzerinden yıl sonunda indirilecek yatırım indiriminin fazla bir fonksiyonu kalmayacaktır. Diğer bir ifade ile mükellef yatırıma yönelteceği kaynakların bir kısmını geçici vergi olarak dönem içinde ödeyeceği için dönem sonunda yatırım indirimi hakkının kullanılmasının fazla bir önemi kalmayacaktır.

<sup>1</sup> Maliye Bakanlığının 30/04/99 tarih ve GEL: 0.45/4500 – 30075/17160 sayılı özelgesi

Yasadaki söz konusu çelişkili durum Maliye Bakanlığınca gerek 217 no'lu Tebliğ ile gerekse özelge ile mükellef lehine çözümlenmeye çalışılmıştır. Bakanlık görüşüne göre mükellefler, kazançlarından daha fazla bir tutarı yıllık beyannamelerinde “öngörülen yatırım indirimi” olarak gösterebilecekler ve gelecek yıla devreden tutar içinde fiili harcamaya dayanmayan tutarlar da izleyen yıldaki geçici vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yasada, öngörülen yatırım indirimi tutarının öngörüldüğünün ne şekilde beyan edileceği veya bildirileceği belirtilmemiştir. Bize göre mükellefler dönem içinde bir dilekçeyle de yatırım taahhüdünde bulunabilir. Faaliyete yeni başlayan mükellefler yıllık beyannamesini vermeden önce ilk yılda geçici vergi ödememek için yatırım taahhüdünde bulunup, hesap dönemi sonuna kadar geçici vergi ödemeleri engellenmelidir. Öteden beri faaliyette bulunan mükelleflere tanınan kolaylık ve anlayış işe yeni başlayan mükelleflere de tanınmalıdır. Aksi taktirde geçici vergi ödeyen mükellef yönünden yatırım indiriminin fazla bir önemi kalmaz.

### Örnek :1

	<u>Mükellef (A)</u>	<u>Mükellef (B)</u>
-Kurum Kazancı (1999)	100 Milyar	100 Milyar
-Öngörülen Yatırım İndirimi	100 Milyar	150 Milyar
-Kurumlar Vergisi Matrahı	-	-
-Devreden Yatırım İndirimi	-	50 Milyar
-I.Geçici Vergi Dönem K.(2000)	40 Milyar	40 Milyar
-Fiili Harcama	100 Milyar	100 Milyar
-Bu Döneme Ait Yatırımdan Yatırım İndirimi Hakkı	100 Milyar	100 Milyar
-I.Geçici Vergi Döneminde Kullanılabilecek Yatırım İndirimi (100 – 100) ; (50+100-100)	-	50 Milyar
-Geçici Vergi Matrahı	40 Milyar	-
-Hesaplanan Geçici Vergi (%20)	8 Milyar	-

Görüleceği üzere Mükellef (A) 8 milyar lira geçici vergi ödeyeceği halde Mükellef (B) geçici vergi ödemeyecektir. Mükellef (B)'nin 8 milyar liralık avantajı sadece 1999 yılı beyannamesinin yatırım indirimi satırına 100 milyar yerine 150 milyar lira yazmasından ibarettir.

Öte yandan mükellef (B) hiçbir harcama yapmasa dahi beyannamesinde gösterdiği ve devren gelen 50 Milyar lirayı geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alabilir. Ancak fiili harcama nedeniyle ilave indirim hakkını kullanabilmesi için öngördüğü tutardan daha fazla harcama yapması gerekir. Mükellef (A) ise 2000 yılında en az 100 milyar lira harcama yaptıktan sonra kalan tutarı geçici vergi matrahından indirebilecektir.

Yukardaki mükelleflerin 2.vergilendirme dönemindeki durumları aşağıdaki gibi olsun.

## Örnek :2

	<u>Mükellef (A)</u>	<u>Mükellef (B)</u>
II.Geçici Vergilendirme Dönemi Kazancı	125	125
Fiili Harcama	180	180
Bu Dönem Yatırım İndirimi Hakkı (180-100)=80 ; (50+180-100)=130	80	130
Geçici Vergi Matrahı (125-80 = 45) ; ( 125-130= -5)	45	-
Hesaplanan Geçici Vergi (%20)	9	-
Mahsup Edilecek Geçici Vergi	8	-
Ödenecek Geçici Vergi	1	-

Örnek:2’de her iki mükellef de öncelikle geçmiş yıl kazancından indirdikleri öngörülen yatırım indirimi kadar yatırım yapmak zorundadır. Mükellef (A) 180 milyar liralık harcama yaptığı ve %100 indirim oranı üzerinden 180 milyar lira yatırım indirimi hakkı elde etmiş olmakla birlikte, bu tutar öncelikle geçen yıl kazancından öngörülen yatırım indirimi olarak indirilen (borçlanılan) 100 milyar liradan mahsup edilecektir. Mükellef (B)’nin ise 180 milyar lirası bu dönemden olmak üzere 230 milyar lira indirim hakkı bulunmakta olup, bu tutarın 100 milyar lirasını öncelikle önceki dönemde öngördüğü indirim hakkından mahsup edecek, kalan 130 milyar lirayı bu dönem kazancından indirebilecektir. Dönem kazancı 125 milyar lira olduğundan devreden indirim hakkı 5 milyar lira olacaktır.

Yukarıdaki mükelleflerin 31.12.2000 tarihindeki durumları aşağıdaki gibi olsun.

	<u>Mükellef (A)</u>	<u>Mükellef (B)</u>
IV.Geçici Vergilendirme Dönemi Kazancı	130	130
Fiili Harcama	200	200
Bu Dönem Yatırım İndirimi (%100)	100	150
Fiili Harcamadan (200-100)=100	(200-100)=100	(200-100)=100
Devreden	-	<u>50</u>
	100	150
Geçici Vergi Matrahı ; (130-100=30)	30	(130-150) -
Hesaplanan Geçici Vergi	6	-
Önceki Dönemlerde Ödenen Geçici Vergi	9	-
Ödenecek Geçici Vergi	-	-
Devreden Geçici Vergi	3	-

Her iki mükellef de aynı harcamayı ve kazancı elde ettiği halde mükellef (A) 2000 yılı içinde 1.dönem 8 milyar lira, II. dönem 1 milyar lira olmak üzere 9 milyar lira geçici vergi ödemek zorunda kaldığı halde mükellef (B) devreden öngörülen yatırım indirimi nedeniyle geçici vergi ödemeyecektir. Mükellef (B) söz konusu avantajı 1999 yılı beyannamesi üzerine öngörülen yatırım indirimini 50 milyar lira daha fazla yazmakla elde etmiştir. Bu nedenle mükelleflerin öngörülen yatırım tutarlarını yıllık beyanname üzerinde göstermelerinde yarar bulunmaktadır. Beyannameye öngörülen yatırım indiriminin fazla tutar yazılmasının, geçici vergi yönünden mükellefi bağlayıcı bir yönü yoktur. Ancak her iki mükellefin de 2000 yılı içinde 1999 beyannamesinde indirdikleri 100 milyar liranın %90’ı olan asgari 90 milyar lira yatırım yapmak mecburiyeti vardır. Geçici vergi yönünden %10’luk yanılma payının geçerli olup olmayacağı açık olmamakla birlikte, sistemin işleyebilmesi için geçici vergi yönünden %10 oranındaki yanılma payının dikkate alınmaması gerektiği görüşündeyiz.

Mükellef (B)'nin 4.dönem sonunda  $[130-(100+50)]=20$  milyar lira yatırım indirimi kalmış olmakla birlikte bu tutar gelecek yıla devretmez. Keza, 20 milyar liralık fazlalık fiili harcamadan kaynaklanmamaktadır.

Örnekteki mükelleflerin 2000 yılı sonu itibariyle yıl içinde yaptıkları harcama tutarının 90 milyar lira olması halinde, 1999 yılı beyannamesi üzerinden indirdikleri peşin indirim tutarı gerçekleşmiş kabul edilecektir. Mükellef (B) birinci ve ikinci geçici vergi döneminde harcama yapılmaksızın yararlandığı yatırım indirimi nedeniyle cezalı duruma düşmeyecektir. Ancak, mükellef (B) 30 milyar liralık noksan harcamasını 2001 yılında öngörülen yatırım indirimi kullanmak suretiyle kurumlar vergisi matrahı da beyan etmeyebilir.

### **B- Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle Öngörülen Yatırım İndirimi Hakkı Kullanılmaz.**

Yukardaki bölümde de belirttiğimiz gibi geçici vergi uygulamasında yatırım indirimi hakkının kullanımı kazanç yetersizliği nedeniyle devreden yatırım indirimi hariç fiili harcamanın yapılmasına bağlıdır.

217 no'lu GVK Genel Tebliğine göre mükellef örneğin, Ocak-Haziran-2000 döneminde yatırım harcaması yapmadığı sürece (önceki yıldan devir yoksa) Temmuz/Aralık-2000 döneminde yapmayı planladığı yatırım harcaması nedeniyle bu dönem için yatırım indirimi uygulayamayacaktır. Bu uygulamanın yasal bir dayanağı olmadığı söylenebilir. Geçici vergi yönünden de mükelleflere dönemler itibariyle öngörülen yatırım indirimi hakkı tanınabilir.

### **C- %10 ve Altındaki Noksanlığın İzleyen Dönemlerde Tamamlanıp Tamamlanmayacağı**

Mükellef 1999 yılında kurumlar vergisi yönünden 100 milyar lira öngörülen yatırım indirimine rağmen 2000 yılında 90 milyar lira yatırım gerçekleştirmesi halinde, harcama yapmadan 10 milyar lira fazla yatırım indirimi hakkı elde etmiş, ancak 100 milyar lira üzerinden gelir vergisi stopajı ödemiş olacaktır. Söz konusu noksanlığın izleyen dönemlerde tamamlanacağına veya düzeltileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmadığı için, mükellef bu avantajı kullanacaktır. Örneğin, 1999 yılında 100 milyar lira kazancı olan mükellef 100 milyar lira olarak öngördüğü yatırım harcamasını 2000 yılında 90 milyar lira olarak gerçekleştirmiş ve yatırımı tamamlamış ise mükellef hakkında yapacak bir işlem yoktur. Mükellef artık 2000 yılı kazancından yatırım indirimi indiremeyecektir. Bu suretle, 10 milyar lira üzerinden elde edilecek vergisel avantaj, %33 kurumlar vergisi yerine %16,5 stopaj ödenmesi nedeniyle 1.650.000.000.-lira olacaktır. Diğer bir ifade ile öngörülen yatırım indirimde kanun gereği, %10'un altındaki noksanlıklarda kurumlar vergisi ile gelir vergisi stopaj oranı arasındaki fark kadar avantaj elde edilmiş veya bu mükellef yönünden yatırım indirimi oranı %100 yerine %111 olarak uygulanmış olacaktır.

### **D- Yatırım İndiriminde Endeksleme Yapılması**

Devreden yatırım indiriminin, harcama yapılmaksızın öngörülen yatırım indirimden kaynaklanması halinde endeksleme yapılmaz. Devreden indirim tutarının fiili harcamadan kaynaklanması, ancak kazanç yetersizliği nedeniyle devretmesi halinde, 1.1.1995 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerinde izleyen üç yıl içinde, 1.1.1999 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerinde süresiz olarak endeksleme yapmak mümkündür.

### Örnek 3 :

- ◆ Kurum Kazancı (1999 Yılı) : 150 Milyar TL.
- ◆ Yatırım İndirimi Toplamı : 250 Milyar TL.
- a) 1999 Yılı Harcaması : 750 Milyar TL.
- b) 1998 Yılı Beyanı (Öngörülen)(-) 500 Milyar TL.
  
- ◆ 1999 Yılı İçin Kalan İndirim (750 –500) : 250 Milyar TL.
- ◆ 1999 Yılında Kullanılacak İndirim : 150 Milyar TL.
- ◆ 2000'e Devir İndirim Hakkı (250-150) : 100 Milyar TL.
- ◆ 2000 İçin Öngörülen (1999 Yılı Beyannamesi Üzerinde): 900 Milyar TL.
- a) Fiili Harcamadan : 100 Milyar TL.
- b) Öngörülen (Harcamasız) : 800 Milyar TL.

2000 yılına devreden 100 milyar lira 2000 yılı geçici vergilendirme dönemlerinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek yeniden değerlendirme oranında artırılarak endekslenebilecek, ancak harcamaya dayanmaksızın öngörülen indirim tutarı endekslenemeyecektir.

### Örnek 4 :

- ◆ Kurum Kazancı (1999 Yılı) : 200 Milyar TL.
- ◆ Yatırım İndirimi : 300 Milyar TL.
- 1999 Yılı Harcaması : 800 Milyar TL.
- 1998 Yılı Beyanı (Öngörülen)(-) : 500 Milyar TL.
- ◆ 2000 yılına Devreden Yatırım İndirimi : 800 Milyar TL
- $800 - 500 = 300 - 200 = 100$  Milyar TL (Fiili Harcama 200 yılına devir)
- 2000 yılı için öngörülen = 700 Milyar TL (Öngörülen)
- Toplam = 800 Milyar TL

	1	2	3	4	5	6	7
2000 Yılı Geçici Vergi Dönemleri	Fiili Harcamadan Devir	Y.Değ. Oranı	Değerlenmiş Tutar	Öngörülen Tutar	Fiili Harcama	Dönem Geçici Kazancı	Geçici Vergi Matrahı (6-(3+4))
I	100	15	115	700	-	500	-
II	100	25	125	700	600	1.000	175
III	100	30	130	700	600	1.200	370
IV	100	40	140	700 (*)	750	1.250	360 (*)

**Not:(\*)** IV.dönemde fiili harcama öngörülen harcamayı aştığı için fiili harcama (750 milyar) dikkate alınacaktır.

IV. Geçici vergilendirme döneminde fiili harcama öngörülen harcamayı aştığı için aşan kısım geçici vergi matrahının tespitinde indirim konusu edilecektir. Bu durumda IV.geçici vergilendirme döneminde vergi matrahı  $[1.250 - (140+750)]=360$  milyar lira olarak hesaplanacaktır. Kurumun IV.geçici vergilendirme dönemi itibariyle yaptığı harcamanın 620 milyar lira olarak gerçekleşmiş olsaydı, geçici vergi matrahı,  $[1.250 - (140+700)]=410$  milyar lira olacaktı. Bu durum, geçici vergi uygulamasında harcama yapılmassa dahi devreden yatırım indirimi hakkının kullanımından kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifade ile mükellefler öngörülen kadar harcama yapmasalar dahi geçici vergi ödemeyecekler ancak izleyen yılda kurumlar vergisi yönünden öngörülen yatırım indirimini değil, gerçekleşen tutarı dikkate alacaklardır.

Örnek:4'deki kurumun 2000 yılı kurumlar vergisi matrahı yönünden durumu fiilen yapılan yatırım harcamasına göre tespit edilecektir.

Kurum Kazancı	1.250 Milyar Lira
Yatırım İndirimi	760 Milyar Lira
1999'dan Devir (Endeksli)	140 Milyar
2000 Yılı Fiili Harcama	<u>620 Milyar</u>
Kurumlar Vergisi Matrahı	490 Milyar Lira

Ancak bu kurumun yatırımı 2001 yılında da sürecekse 2000 yılına ait beyannamesi üzerinden yine öngörülen yatırım indirimi hakkını kullanabilir.

#### **E- Cari Dönem Kazancının Yetersiz Olması Nedeniyle İndirilemeyen Öngörülen Yatırım İndirimi Tutarı Kısmı Tekrar Devreden Yatırım İndirimi Olarak Kabul Edilmez.**

Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek:1'nci maddesi hükmüne göre müteakip vergilendirme döneminde yapılması öngörülen yatırım harcamalarından , cari dönem kazancının yetersiz olması nedeniyle indirimi mümkün olmayan kısmın sonraki dönem kurumlar vergisi matrahının tespitinde **devreden yatırım indirimi** olarak dikkate alınması mümkün değildir.<sup>2</sup>

Ancak, kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen öngörülen kısmın, sonraki dönem kurumlar vergisi matrahının tespitinde **öngörülen yatırım indirimi** olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan , öngörülen ve kazanç yetersizliği nedeniyle ertesi döneme devreden indirim tutarının cari dönem kazancının da yetersiz kalması nedeniyle kullanılamaması halinde (geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınmamış ise) herhangi bir vergi kaybına neden olunmadığı için mükellefe ceza kesilemez. Mükellef kullanılamayan kısmı devreden yatırım indirimi olarak değil, isterse öngörülen yatırım indirimi olarak beyannamede gösterebilir.

#### **F- Öngörülen Yatırım İndirimi Hakkının Kullanılması Nedeniyle YMM'lik Tasdik Raporu Gerekip Geremediği**

Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin 1999 yılında yatırım teşvik belgesine bağlı olan proje tutarları toplamı 100 milyar lirayı aşan yatırımları nedeniyle yıllık beyannamelerinde yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için yatırım indirimine konu harcamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

Yatırım indirimi tasdik raporları yatırım indirimine konu harcamaların yapıldığı dönemler için düzenlenir. Yararlanılan yatırım indiriminin **sadece** öngörülen yatırım indirimine ilişkin olması halinde , YMM'lik tasdik raporu aranmaz. Ancak yatırım harcamasının yapıldığı dönemde düzenlenecek tasdik raporunda, öngörülen yatırım indirimi uygulamasının doğruluğu araştırılmalıdır. Mükellefin öngörülen yatırım indirimi yanında fiili harcamaya dayanan indirim hakkının da bulunması halinde teşvik belgesinde yazılı toplam proje tutarı 100 milyar lirayı aşıyorsa tasdik raporu düzenlenecektir.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Adı geçen özelge

<sup>3</sup> 25 Nolu SM, SMMM'lik ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği

## G- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120.maddesindeki, “geçici vergi matrahının hesabında yıllık beyanname kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmaz” hükmü nedeniyle, öngörülen yatırım indirimi uygulamasının harcama yapılmaksızın geçici vergi yönünden uygulanıp uygulanmayacağı konusunda duraksamaya düşülmektedir. Maliye Bakanlığı bir özelge ile; yıllık beyanname üzerinde gösterilmek koşuluyla, **öngörülen yatırım indirimi tutarının da kazancın yetersiz olması nedeniyle** indirilemeyen tutar kabul edilerek izleyen yılda geçici vergi dönemlerinde fiilen harcama yapılmasa dahi geçici vergi matrahının hesabında indirim konusu edilebileceğini belirterek, mükellef lehine bir yorumla söz konusu duraksamayı çözümlenmeye çalışmıştır. Özelgedeki anlayış, öngörülen yatırım indiriminin amacına uygun olmakla birlikte yasanın lafzına uygunluğu tartışılmalıdır.

Öngörülen yatırım indirimi konusundaki belirsizliklerin hiç olmazsa bir genel tebliğle giderilmesinde yarar bulunmaktadır.