

YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI

Sakıp ŞEKER *

I- YATIRIM İNDİRİMİNİN KONUSU, KAPSAMI VE DİĞER HUSUSLAR

Yatırım, kavram olarak, bir ülkede belli bir dönem içinde üretilen ve ithal edilen mallardan tüketilmeyen kısım olarak tanımlanabilir. Kısaca; yatırım, bir ülkenin sabit sermaye stokuna yaptığı ilavelerdir. Yol, köprü, baraj, fabrika gibi üretimi artıran alt yapı tesisleri ile okul, hastane, sinema, tiyatro, stadyum gibi, eğitim, sağlık, sosyal ve kültürel tesisler bir ülkenin sabit sermaye stokunu meydana getirir. Bir ülke ekonomisinin gücü sabit sermaye stokunun büyüklüğü ile ölçülür.

Yatırımları teşvik etmek amacıyla yatırım yapan mükelleflerden daha az vergi alınması (kurumlarda olduğu gibi) veya hiç vergi alınmaması (gelir vergisi mükellefleri gibi) anlamına gelen yatırım indirimi uygulaması bir “**vergi kolaylığı**”dır.

Vergi kolaylıklarından **muafiyet**, mükellefin şahsına, **istisna** ise konuya uygulanır. **İndirimler** ise harcamayla ilgili olup; bağışlarda olduğu gibi ya tamamen vergi matrahından indirilir ya da yatırım indiriminde olduğu gibi “**indirim**” tutarı üzerinden normal orandan daha düşük oranda bir vergi tahsil edilir ya da vergiye tabi tutulmaz. GVK’nun 94/6.maddesinde 4605 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile yatırım indiriminin kurumlarda bir vergi istisnası olduğu kabul edilmiştir.

Yatırım indiriminden yararlanabilmek için yatırımcının Hazine Müsteşarlığı’ndan yatırım teşvik belgesi alması gerekmektedir. Ancak, belli şartlarda vergi dairesine müracaat ederek yatırım teşvik belgesi almaksızın da yatırım indirimi hakkından yararlanmak mümkündür.¹ Yatırım teşvik mevzuatı sürekli değişen dinamik bir mevzuat olup, çeşitli kanun ve bu kanunlara dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden yürütülmektedir.

Yatırım indirimi ile ilgili yasal düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Ek:1-Ek:6.maddeler ile yapılmıştır. Yatırım indirimi konusunda 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere önemli değişiklikler yapılmıştır. Kanun hükmüne göre; dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, bilanço usulüne göre defter tutan;

-Ticari veya
-Zirai kazançlar üzerinden vergiye tabi mükelleflerin yaptıkları yatırım harcamaları, kanunda belirtilen kayıt ve şartlarla ilgili kazançlarından indirilir.²

A- Yatırım İndiriminden Yararlanacak Olanlar

Ticari ve zirai kazançları **bilanço esasına** göre tespit edilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri yaptıkları yatırımlara isabet eden indirim tutarlarını, Gelir Vergisi Kanunu’nun EK-2.maddesinde yazılı şartları yerine getirmek koşuluyla ilgili kazançlarından indirebilirler.

Buna göre, yatırım indirimi uygulamasından yararlanabilecek mükellefler aşağıdaki gibidir.

1- Ticari ve Zirai Kazançları Bilanço Esasına Göre Tespit Edilen Gelir Vergisi Mükellefleri

- Gerçek kişiler,
- Adi ortaklıklar,
- Kollektif şirketler,
- Adi komandit şirketler,

* Yeminli Mali Müşavir

¹ Teşvik belgesiz yatırım indirimi konusunda 195 no’lu Gelir Vergisi Tebliğine bakılmalıdır.

² Yatırım indirimi konusunda daha fazla bilgi için bakınız: S.ŞEKER “**Dönem Sonu İşlemleri**” Cilt:3 Sy:1277-1378/84

2- Kurumlar Vergisi Mükellefleri

- a) Sermaye şirketleri (Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler),
- b) Kooperatifler,
- c) Kamu kuruluşları,
- d) Kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- e) Dernek ve vakıflar,
- f) İş ortaklıkları (adi ortaklıklar),
- g) Yurt dışındaki şirketlerin Türkiye'deki şubeleri (Dar mükellef kurumlar)

Kurulacak şirketler adına ve tamamlanmış yatırımlara ilişkin olarak teşvik belgesi talebinde bulunulamaz. Ancak, yabancı sermayeli yatırımlar ile ilgili olarak kurulacak şirketler adına yatırımcı tarafından teşvik belgesi talebinde bulunulabilir. Yabancı ortaklı şirketlerin teşvik belgesi için Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne başvurmaları gerekir. Yabancı yatırımcılara “**Yatırım İzin ve Teşvik Belgesi**” verilir.

B- Yatırım İndiriminden Yararlanmanın Şartları ve Başvuru Yeri

Yatırım indiriminden yararlanacakların yerine getirmesi gereken şartlar, GVK'nun Ek-2.maddesinde sayılmıştır. Söz konusu indirimden yararlanacak mükellefler, bu maddede yazılı şartların tamamını birlikte yerine getirmek zorundadırlar. Şartlardan herhangi birisinin yerine getirilmemesi halinde yatırım indirimi uygulaması yapılması mümkün değildir.

Yatırım indiriminden yararlanacak mükellefler, yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı'na ve TOBB'a bağlı odalara başvurarak gerekli bilgi ve belgeleri sunmak ve Ek-2.maddede belirtilen şartların varlığını onaylatarak “**yatırım teşvik belgesi**” almak zorundadırlar.

a) Yabancı sermayeli şirket ve bunların şubelerince gerçekleştirilecek bütün yatırımlar Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne,

b) 2 trilyon liranın altındaki bazı imalat ve tarımsal sanayi yatırımları için

-31.07.2001 tarihine kadar **Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'ne,**

-01.08.2001 tarihinden itibaren yatırımın yapılacağı müsteşarlıkça yetki verilen illerdeki (Adana, Ankara, Balıkesir, Denizli, Ege Bölgesi, Eskişehir, Gaziantep, İstanbul, Kayseri, Kocaeli, Konya) Sanayi Odaları ve gerektiğinde Hazine Müsteşarlığınca (Devlet Bakanlığı) yayımlanacak genelgelerle belirlenen ilgili **Odalara,**

c) Diğer yatırımlar için ise Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'ne,

d) KOBİ teşvik belgesi için Hazine Müsteşarlığı'na müracaat, yatırımcı adına aracı bankalar tarafından yapılır. Aracı bankalar KOBİ teşvik belgesine bağlanmasını talep ettikleri yatırım ile ilgili bilgi ve belgeleri, Müsteşarlıkça belirlenen ayrı bir format içinde temin edilir. Anonim Şirketlerce gerçekleştirilecek turizm (konaklama tesisi), eğitim, sağlık ve tarımsal sanayi yatırımları için Türkiye Kalkınma Bankasının,

-İmalat, madencilik ve yazılım geliştirme yatırımları ile **anonim şirket dışındaki diğer gerçek veya tüzel kişilerce** gerçekleştirilecek turizm (konaklama tesisi), eğitim, sağlık ve tarımsal sanayi yatırımları için Türkiye Halk Bankası, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası ve Sınai Yatırım Bankasının, ilgili birim ve şubelerine yapılır.

C- Teşvik Belgesine Müracaatta Aranacak Belgeler

Teşvik belgesine müracaatta aranılacak belgeler 2001/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Tebliğde geniş şekilde açıklanmıştır.³ Başvuru belgeleri yatırımın durumuna göre değişmekle birlikte başlıca belgeler aşağıdaki gibidir.

a) Yatırımın Bilgi Formu'ndan bir nüsha. Daha önce "**Fizibilite Raporu**" olarak adlandırılan Yatırım Bilgi Formu'nun ve makine ve teçhizat listelerinin hazırlanmasında, yapılacak yatırımla ilgili konunun uzmanlarından faydalanılmalıdır.

b) T.C. Merkez Bankası nezdindeki Yatırımları Teşvik Fonu hesabına odalara yapılacak müracaatlarda ilgili oda hesabına aşağıda belirtilen tutarların yatırıldığına ilişkin **makbuzun ikinci nüshası**.

Aşağıdaki tutarların her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılmasına Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Devlet Bakanı yetkilidir.

Yatırımın Türü	Fon'a Yatırılacak Meblağ (TL)
1- Müsteşarlığa Yapılacak Müracaatlarda;	
a) KÖY'lerdeki yatırımlarda	200.000.000.-
b) Normal yörelerde yapılacak sabit yatırım tutarı 2 trilyon TL'nin altındaki yatırımlarda	400.000.000.-
c) Gelişmiş yörelerde yapılacak sabit yatırım tutarı 2 trilyon TL'nin altındaki yatırımlarda	600.000.000.-
d) Gelişmiş ve normal yörelerde yapılacak sabit yatırım tutarı 2 trilyon TL'nin üzerindeki yatırımlarda	2.000.000.000.-
2- Odalara Yapılacak Müracaatlarda;	
a) KÖY'lerdeki yatırımlarda	100.000.000.-
b) Normal yörelerde yapılacak yatırımlarda	300.000.000.-
c) Gelişmiş yörelerde yapılacak yatırımlarda	500.000.000.-
d) Odalara yapılacak müracaatlarda (a) (b) ve (c) bentlerinde belirtilen tutarlara ilave olarak ayrıca,	100.000.000.-

c) Yurt içi ve dışından temin edilecek makine ve teçhizata ilişkin olarak yatırımcı tarafından düzenlenmiş ve tasdik edilmiş listeler **3 örnek** olarak,

ç) Şirketi temsil ve ilzama yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri (dilekçe ve ekleri bu kişilerce imzalanacaktır),

d) Kuruluş işlemleri ve işteğal konuları ile şirketin son sermaye yapısının yer aldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi asılları veya tasdikli örnekleri,

e) Son yıla ait vergi dairesince onaylı bilanço,

f) Yatırımcıların mali mevzuata aykırı bir fiilin olmadığına dair **taahhütname**,

g) Tevsi, modernizasyon, yenileme, kalite düzeltme, darboğaz giderme, tamamlama ve entegrasyon niteliğinde gerçekleştirilecek yatırımlarda, ilgili Odaca onaylı **kapasite raporu**,

³ 2001/1 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Uygulamasına İlişkin Tebliğ 18.2.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

D- Yatırım İndirimine Konu Olan ve Olmayan Harcamalar

1- Yatırım İndirimine Konu Olacak Harcamalar

Yatırım indiriminin konusunu, Ek 2.maddede yazılı şartları taşıyan yatırımlar için yapılan harcamalardan, **bina, makine, tesisat, araç** (sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar) ve **benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin** (bilgisayar programları dahil) yeni olanlarının maliyet bedelleri oluşturur. Bina harcamaları dışındaki araçlar dahil tesis ve makinalara ait listenin yatırım teşvik belgesini veren mercii tarafından onaylanması gerekir.

Yatırım indiriminin konusuna giren bu aktif değerlerin yeni olmasından maksat, bunların yurt içinde veya dışında hiçbir şekilde kullanılmamış bulunmasıdır. Ancak, yurt dışında kullanılmış olsa dahi, **İthalat Rejimi Kararları** çerçevesinde ithali gerçekleştirilen makine ve tesisler yatırım indirimi uygulaması bakımından yeni sayılır. Kati ithali gerçekleşmeden (gümrükten çekmeden) yapılan ödemeler yatırım indirimi yönünden harcama olarak kabul edilemez.

Yatırım indirimine konu olabilen malların maliyet bedelleri toplamı, yapılan yatırımın toplam tutarını oluşturur. Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 262.maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin harcamalar toplamı olarak tanımlanmıştır. Yatırım indirimine konu olacak makine ve teçhizat ile diğer aktif değerlerin maliyet bedelleri anılan Kanun hükümleri çerçevesinde hesaplanır. Yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife girdiği dönemin sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen yatırımla ilgili **kur farkları ve faizlere** yatırım indirimi uygulanır.

Kiralama suretiyle başkasının arazi veya arsası üzerinde gerçekleştirilen yatırımlarda, yatırım malları yatırımcının aktifine kayıtlı ise yatırım indiriminden yararlanır.

2- Yatırım İndirimine Konu Olmayacak Harcamalara

Aşağıda belirtilen harcamalar yatırım indirimine konu edilmez.

- Personel lojmanları inşası (kalkınmada öncelikli yörelerde yapılanlar hariç) harcaması,
- Personel lojmanlarının tefrişi (döşenmesi) giderleri,
- Arazi veya arsa alımı,
- Yedek parça temini,
- Esas proje dışında münferit tesisat, makine, araç alımı,
- İnşa edilmemiş olarak veya inşa halinde satın alınan binaların satın alma bedeli,
- Faaliyet konusu bizzat taşımacılık olan yatırımlar dışındaki yatırımlara ilişkin olarak binek araçları (arazi tipi dahil), uçak ve helikopter alımları teşvik belgesine bağlanmaz,
- İşletme kredisi faiz ve kur farkları,
- Genel gider mahiyetindeki harcamalar,
- İşletmelerin kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Deneme imalatı giderleri,
- Yatırım teşvik belgesine konu olan yatırımın tamamlanmasından sonraki dönemlere ait kredi faizi ve kur farkları,
- Yatırım teşvik belgesi için Yatırımları Teşvik Fonuna yapılan ödeme.

E- Yatırım İndirimi Uygulanacak Kazançlar

1- Şahıs İşletmelerinde

Yatırım indirimi, gelir vergisi mükelleflerinin ticari veya zirai kazançlarına uygulanır. Bu kazançların bilanço esasına göre tespit edilmesi gerekir. Diğer bir ifade ile bilanço esasında başka bir yöntemle (İşletme Hesabı Esası veya basit usul) tespit edilen kazancın türü ne olursa olsun yatırım indirimi uygulanması mümkün değildir.

Yatırım indiriminden yararlanacak mükelleflerin, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen birden fazla şahsi işletmesi varsa, **indirim, sadece yatırım yapıldığı işletmeden elde edilen kazançta değil, ticari işletmelerden elde edilen “ticari kazançlar toplamına” uygulanacaktır.** Ancak, hem ticari hem de zirai işletmesi olan bir mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimini, zirai faaliyetinden sağladığı kazançtan indirmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, zirai faaliyete ilgili olarak yapılan yatırımdan dolayı hak kazanılan yatırım indirimi de bu kişinin ticari faaliyetinden sağladığı kazancına uygulanamayacaktır.

Danıştay ferdi işletme tarafından gerçekleştirilen yatırım indiriminin kolektif şirketten elde edilen ticari kazançtan indirilebileceğini kabul etmiştir.⁴

2- Şahıs Şirketlerinde Yatırım İndiriminin Hesabı ve Uygulaması

Yatırım indirimi uygulaması açısından adi şirketler ile kolektif ve adi komandit şirketler, bağımsız birer ünite olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle bunların yaptıkları yatırımlara ait indirim, ortaklığın bünyesi içinde kalacak ve dolayısıyla ortaklar hisselerine isabet eden indirim tutarlarını, vermiş oldukları **yıllık beyannamelerinde yalnızca bu ortaklıktan elde etmiş oldukları ticari kazançlarına uygulayabileceklerdir.**

ÖRNEK: (A) şahsı, (B) Kollektif Şirketinin %50 ortağıdır. Kollektif şirket 2000-2001 yıllarında yatırım yapmak üzere “yatırım teşvik belgesi” almıştır. 2000 yılında 100 milyar liralık yatırım gerçekleştirmiştir. Bu yatırım için yatırım indirim oranı %100’dür. Yine aynı şirketin bu yılda 50 milyar lira kazancı mevcuttur. (A) şahsının bu yıldaki şahsi ticari kazancı ise 50 milyar liradır.

Kollektif şirket ortaklarının 2000 yılında yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 100 milyar’dır. Ortak (A)’nın payına düşen indirim hakkı $(50/2=)$ 25 milyar TL’dir.

(A) şahsının 2000 yılında şirket ortaklığından hissesine düşen kazanç 25 milyar lira, toplam ticari kazancının 75 milyar lira olması halinde, söz konusu mükellefin 25 milyar liralık yatırım indirimi uygulama hakkı bulunmaktadır.

Ortak (A) ortaklık dışındaki kazancıdan yatırım indirimini indiremez.

3- Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Yatırım İndirimi Uygulaması

Kurumların, her türlü faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların tamamı kurum kazancıdır. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım indirimi uygulanacak kazançlarının tespitinde, kazancın türü bakımından herhangi bir ayırım söz konusu değildir.

4- Kurumlar Vergi Mükelleflerinin Ortağı Bulunduğu Adi Ortaklıklarda Yatırım İndirimi Uygulaması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ortağı buldukları adi ortaklıkların yatırım teşvik belgesi kapsamında yaptıkları yatırım indiriminin ne zaman kullanılacağı konusunda duraksamaya düşülmektedir. Özellikle yıllara yaygın inşaat işlerinde kazancın inşaatın tamamlandığı veya geçici kabule bağlandığı yılda dağıtılması, yatırım indirimi hakkının da kazancın elde edildiği yıla ertelenmesi yatırım indirimi uygulanmasının etkinliğini zayıflatacaktır. Ayrıca, adi ortaklıktan yeterli kazanç elde edilmediği takdirde, hak edilen indirim hakkının, yatırımın gerçekleştiği yılda kurum ortağın diğer faaliyet kazançlarından indirilmediği takdirde indirim hakkının zamanında kullanılmadığı gerekçesiyle indirim hakkının kaybedilmesi de söz konusu olabilecektir.

⁴ Dn.3 D., 14.03.1989 tarih ve E.1988/1364,K.1989/716 Sayılı Kararı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan kurumların herhangi bir kamu ihalesi nedeniyle aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat yatırımına ait indirim tutarını kurumun diğer faaliyet gelirlerinden indirmesinde herhangi bir tereddüt yoktur. Aynı faaliyetin adi ortaklık bünyesinde yürütülmesinin adi ortaklık tarafından yapılan yatırım nedeniyle hesaplanan yatırım indiriminin, adi ortaklık tarafından yürütülen ilgili yıllara yaygın inşaat işinin sona ermesi beklenmeden kurum ortağın payına düşen indirim hakkının diğer faaliyet kazançlarından (kurum kazancından) indirilmesinde bir sakınca bulunmadığı görüşümdedir.

Ayrıca, kurumların ortağı bulunduğu adi ortaklıklar adına düzenlenen teşvik belgesine ilişkin indirim hakkının ortaklıktan düşen kazançla sınırlı tutulmayıp, kurumun kendi kazancının da yatırım indiriminden faydalanması gerekir.

F- Yatırım İndirimin Kapsamı ve Oranı

1- 2000/1821 Sayılı Karar İle Getirilen Düzenleme⁵

98/10755 sayılı kararname ile yatırımlara devletçe sağlanacak destek unsurlarının uygulanması açısından Türkiye üç yöreye ayrılmıştır. Bu ayırım 2000/1821 sayılı Kararda da korunmuştur.

- a) **Gelişmiş Yörelere:** İstanbul ve Kocaeli il sınırları ile Ankara, İzmir, Bursa, Adana ve Antalya Büyükşehir Belediye sınırları dahil.
- b) **Normal Yörelere:** Gelişmiş yörelere ve kalkınmada öncelikli yörelere dışındaki il veya yörelerdir. Normal yöre kapsamına giren 25 il bulunmaktadır. Bu iller; Bolu, Burdur, Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada hariç), Eskişehir, Gaziantep, İçel, Afyon, Aydın, Balıkesir, Bilecik, Denizli, Düzce, Edirne, Hatay, Isparta, Kayseri, Kırklareli, Konya, Kütahya, Manisa, Muğla, Sakarya, Tekirdağ, Uşak, Yalova. Ayrıca, Ankara, İzmir, Bursa, Adana ve Antalya'nın Büyükşehir Belediye sınırları dışındaki normal yöre sayılmaktadır.
- c) **Kalkınmada Öncelikli Yörelere:** Bakanlar Kurulu Kararı ile 50 il, KÖY olarak belirlenmiştir. Bu iller şunlardır;
Adıyaman, Ağrı, Amasya, Ardahan, Artvin, Bartın, Batman, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri), Çankırı, Çorum, Diyarbakır Elazığ, Erzincan, Erzurum, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kahramanmaraş, Karabük, Kars, Kastamonu, Kilis, Malatya, Mardin, Muş, Siirt, Sinop, Sivas, Şanlıurfa, Şırnak, Tokat, Tunceli, Van, Yozgat, Zonguldak, Aksaray, Giresun, Karaman, Kırıkkale, Kırşehir, Niğde, Ordu, Osmaniye, Rize, Nevşehir, Trabzon ve Samsun.

d) KOBİ Yatırımları:

21.12.2000 tarih ve 2000/1822 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarında Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu Karar'a ilişkin 2001/1 sayılı Tebliğe göre KOBİ kapsamındaki yatırımlardaki devlet desteğinde önemli değişiklikler ve düzenlemeler yapılmıştır.⁶

KOBİ yatırım teşvik belgesi ile genel yatırım teşvik belgesi arasında yatırım indirimi uygulaması yönünden bir farklılık yoktur. KOBİ yatırım teşvik belgesi, sahiplerine ayrıca Fon'dan yatırım ve işletme kredisi tahsis edilmekte olup, 400 milyar liranın altındaki yatırımlara diğer şartlar uygunsa KOBİ yatırım teşvik belgesi verilir.

⁵ 2000/1821 Sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Karar" 21.12.2000 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kararın uygulanmasına ilişkin 2001/1 Sayılı Tebliğ ise 18 Şubat 2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁶ Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarında Devlet Yardımları Hakkında Karar 21.12.2000 tarihli, bu kararın uygulamasına ilişkin 2001/1 sayılı Tebliğ ise 18.2.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

e) Özel Önem Taşıyan Sektör Yatırımları

2000/1821 sayılı Kararın 8.maddesinde yöre farkı gözetilmeksizin yapılan bazı yatırım türleri (KOBİ yatırımları, AR-GE yatırımları, eğitim, sağlık, turizm, madencilik, bilişim teknolojisi, yazılım geliştirme yatırımları v.b.) ile normal yörelerde yapılan yatırımlar **özel önem taşıyan sektör yatırımı** olarak tanımlanmış ve yöre farkı gözetilmeksizin özel önem taşıyan sektör yatırımları için bütün yörelerde yatırım indirimi oranı %100 olarak öngörülmüştür.

2- Yatırım İndirimi Oranları

4369 Sayılı Kanun ile GVK'nun Ek 3.maddesinde yapılan değişiklikle yatırım indirimi oranı %40 olarak belirlenmiş olup, Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e, 250 milyon ABD Dolarını aşan yatırımlarda %200'e kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Kanun'da yatırım indirimi oranı organize sanayi bölgelerinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde %100 olarak belirlenmiştir.

2001/1 sayılı Tebliğin 20.maddesinde yatırım indirimi oranları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Yöre Farkı Gözetilmeksizin	Yatırım İndirimi Oranı
Uluslararası rekabet gücü kazandıracak, ileri teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek, vergi gelirleri ve istihdam artırıcı özelliklerden en az ikisini içeren 250 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirasını aşan snai yatırımları	%200
AR-GE Yatırımları	%100
Çevre korumaya yönelik yatırımlar	%100
Teknopark yatırımları	%100
Teknoparklarda yapılacak yatırımlar	%100
Enerji dahil altyapı yatırımları	%100
Bilim Teknoloji Yüksek Kurulu veya Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu tarafından belirlenen öncelikli teknoloji alanında yapılacak yatırımlar	%100
Elektronik sanayi yatırımları	%100
Gemi ve yat inşa yatırımları	%100
Tersane yatırımları	%100
Uçak ve helikopter yatırımları	%100
Eğitim yatırımları	%100
Sağlık yatırımları	%100
Turizm yatırımları	%100
Maden istihracına yönelik yatırımlar	%100
Bilişim teknolojisi yatırımları	%100
Yazılım geliştirme yatırımları	%100
Genel amaçlı rehabilitasyon merkezleri ve huzurevleri yatırımları	%100
Bölgesel gelişmeye yönelik yatırımlar	%100
Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca belirlenen küçük sanayi siteleri ile küçük sanayi sitelerinden oluşan organize küçük sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlar	%100
İleri teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek, vergi gelirleri ve istihdam artırıcı özelliklerden en az birini içeren ve sabit yatırım tutarı 50 milyon ABD Doları tutarı karşılığı Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar	%100
Organize sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlar	%100
Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar	%100
Normal yörelerde yapılacak diğer yatırımlar	%60
Gelişmiş yörelerde yapılacak diğer yatırımlar	%40

G- Yatırım Teşvik Belgesine Bağlanacak Asgari Yatırım Tutarı

1- Asgari Yatırım Tutarı

“Yatırım Teşvik Belgesi yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, bu değer ve tespit edilen şartlara uygun olarak yatırımın gerçekleştirilmesi halinde üzerinde yazılı bulunan desteklerden istifade imkanı sağlayan, Kalkınma Planına uygun ve ülke ekonomisi için faydalı olduğu Müsteşarlıkça kabul edilen yatırımlar için yatırımcılara verilen bir belgedir.”

Yatırım teşvik belgesinde öngörülen destek unsurlarının **ilgili kurum ve kuruluşlar ile bankalar** tarafından uygulanması zorunludur.

GVK'nun Ek.2/3.maddesinde, yatırım indiriminden faydalanabilmek için 1999 yılı için ticari ve sınai yatırımlarda 50 milyar lira, zirai yatırımlarda en az 10 milyar lira, kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarın yarısı kadar olması gerektiği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123.maddesine göre Bakanlar Kurulu söz konusu hadleri her yıl yeniden değerlendirme oranında artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu 01.01.2001'den geçerli olmak üzere 2000/1689 sayılı Kararla asgari yatırım tutarlarını aşağıdaki şekilde belirlemiştir.

- Ticari ve sınai yatırımlarda	120 milyar TL
- Zirai yatırımlarda	24 milyar TL

Herhangi bir yatırımın, yatırım teşvik belgesine bağlanabilmesi için Bakanlar Kurulunca her yıl belirlenen asgari yatırım tutarı kadar olması gerekir.

Her ne kadar 2000/1821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 8.maddesi ve 2001/1 sayılı Tebliğin 20.maddesinde, **“yatırım indiriminde, Maliye Bakanlığınca her yıl belirlenen asgari yatırım indirimi tutarları esas alınır”** denilmekle birlikte, Ek:2.maddedeki tutarı artırma yetkisi Maliye Bakanlığı'na ait bir yetki olmayıp Bakanlar Kuruluna ait bir yetkidir.

Öte yandan 2001/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 3.maddesinde bir yatırımın teşvik belgesine bağlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının;

- Kalkınmada öncelikli yörelerde	200 milyar TL
- Normal yörelerde	400 milyar TL
- Gelişmiş yörelerde	600 milyar TL

olması gerekmektedir. Finansal kiralama şirketlerinin finansal kiralamaya konu teşvik belgesi müracaatlarında aranacak asgari sabit yatırım tutarı ise yukarıda belirtilen hadlerin %25'i kadardır. Ancak, kanun hükmü gereği finansal kiralama yatırımlarında da asgari sabit yatırım tutarı GVK'nun Ek:2/3.maddesinde belirtilen hadlerin altında kalmaması gerekir.

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'nun Ek-2 maddesine göre 2001 yılı için Bakanlar Kurulunca belirlenen asgari yatırım tutarı 120 milyar TL olduğu halde 2001/1 sayılı Tebliğde bu tutar asgari 200 milyar TL olarak tespit edilmiştir. Bu durum Kanun hükmü ile çelişiyor izlenimi vermekle birlikte, 2001/1 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarında Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 12.maddesinde, **“yatırım indiriminde, Maliye Bakanlığınca (Bakanlar Kurulunca olmalıdır) her yıl belirlenen yatırım indirimine ilişkin asgari sabit yatırım tutarları esas alınır”** denilmiştir. Buna göre, Kanundaki asgari yatırım tutarı KOBİ yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlar için geçerli olacaktır. Hazine Müsteşarlığı veya TOBB'ne bağlı Odalarca düzenlenecek yatırım teşvik belgelerinde öngörülen sabit yatırım tutarının yatırımın yapılacağı bölge farkına göre 200 ila 600 milyar TL'nin üzerinde olması gerekmektedir.

Öte yandan, KOBİ teşvik belgesine konu bina inşaat, makine ve teçhizat harcamaları ile azami üç aylık hammadde ve işletme malzemesi teminine yönelik yatırımın (2001 yılı için) 400 milyar TL'yi aşmaması gerekmektedir.

Gerçekleşen haliyle tamamlama vizesi yapılan teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımın **teşvik belgesinin düzenlendiği yıla ait asgari yatırım indirimi tutarının altında gerçekleşmesi halinde** uygulanan yatırım indirimi ilgili mevzuatı çerçevesinde **geri alınır.**(2001/1 sayılı Tebliğin 2001/2 sayılı Tebliğ ile değişik 46/f maddesi)

2- Yatırım İndiriminin Uygulama Süresi ve Mahsubu

Yatırım indirimi uygulamasına, yatırım konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı hesap döneminden veya müteakip vergilendirme döneminde yatırım yapılmasının öngörüldüğü durumlarda beyanname verme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren başlanır ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunur. Yatırımın indiriminde zaman aşımı süresi yoktur. Kazanç tutarı indirim tutarına ulaşıncaya kadar süre devam eder.

Diğer yandan mükellefin diğer vergi istisnaları ve geçmiş yıl zararları varsa öncelikle onlar indirildikten sonra yatırım indirimi uygulanır. Yatırım indirimi hakkının kullanılması mükellefin isteğine bağlıdır. Mükellef indirim haklarını kullanmaya zorlanamaz. Birden fazla belge varsa öncelik tarihi eski olana verilir.

3- İndirim Hakkının Sehven Kullanılmaması Olması

Yatırım indiriminin kazancın olduğu yıla ait beyanname üzerinden indirilmesi esastır.

Yatırım indiriminin karlılık durumunun imkan verdiği yıllarda yapılmayıp, sonraki yıllarda kazancıdan düşülmesi halinde, kabul edilmeyen indirim miktarı için mükelleflerin Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde geçmiş yıllar için düzeltme beyanamesi vermesi mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde mükellefin fazladan ödediği kurumlar vergisinin, yatırım indirimi üzerinden GVK'nun 94/6.maddesine göre tahakkuk edecek vergiden mahsup edilmesi, fazla verginin mükellefe iade edilmesi gerekir.

H- Teşvik Belgesinin Revize Edilmesi ve Süre Uzatımı

2001/1 sayılı Tebliğden önceki uygulamada teşvik belgesinin yatırım değerinde **%100'ün üzerinde meydana gelecek artış ya da %50'nin üzerindeki azalışlarda yatırımcılar**, müsteşarlığa müracaat ederek teşvik belgesinin revizesini talep edebiliyorlardı. Ancak, yatırım indirimi ve/veya kredi kullanımı açısından yatırımcıların talep etmeleri halinde **%100 ya da %50 oranına bağlı kalımsızın teşvik belgesi revize edilebilmekteydi.**

2001/1 sayılı Tebliğin 28.maddesinde, **“yatırım projesinde yatırım cinsi, konusu gibi değişiklikler dışında teşvik belgelerindeki yatırım tutarlarının revizesi yapılmaz. Revize işlemi gerçekleşen değerlendirme üzerinden tamamlama vizesi esnasında yapılır.”** denilmektedir. 28.maddenin ikinci fıkrası ise şöyledir:

“Destek unsurları, halen geçerli olanlar dahil teşvik belgelerinde kayıtlı sabit yatırım tutarları ile ilgili olarak teşvik belgesi üzerinde revize yapılmaksızın firma beyanı ve harcama belgelerine istinaden, Maliye Bakanlığı'nca her yıl tespit edilen yeniden değerlendirme oranı kadar artırılmak suretiyle belirlenen değerler üzerinden ilgili mercilerce doğrudan uygulanır. Ancak, tamamlama vizesi esnasında gerçekleşme değerlerinin üzerinde indirim veya kredi kullanımı dolayısıyla vergi, resim, harç ve fon istisnasından yararlanıldığının tespit edilmesi halinde, fazladan uygulanan destek unsurları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre cezai faizleriyle birlikte tahsil olunur.”

Yapılan bu düzenleme ile yatırım teşvik belgesinde öngörülen sabit yatırım tutarının %100'ünü aşması halinde yatırım tutarının revize ettirilmesi şeklindeki eski uygulaması yerine, sabit yatırım tutarının her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılabilecektir. Örneğin, 2000 yılında alınan teşvik belgesindeki sabit yatırım tutarı 200 milyar lira ise bu belgedeki sabit yatırım tutarı 2001 yılı sonunda 2001 yılı için açıklanacak yeniden değerlendirme oranında artırılabilecektir. Bu durumda 2001 yılı beyanı üzerinden indirilecek öngörülen yatırım indirimi tutarı artırılmış tutara göre hesaplanacaktır.

Öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için teşvik belgesini düzenleyen merci-e müracaat edilmemesi halinde, teşvik belgeleri Müsteşarlıkça iptal edilerek yararlanılan destek unsurları 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde geri alınır.

GVK'nun Ek.2.maddesinin 5.bendinde, “Yatırım tasdik edilmiş şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olmalıdır. Tasdik edilen şartlarda meydana gelecek değişikliklerin ve sürelerde doğabilecek gecikmelerin vukuundan itibaren **üç ay içinde** Hazine Müsteşarlığı'na bildirilmesi ve onayının alınması şarttır” denilmektedir.

Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi durumunda, Müsteşarlığa veya yatırımın bulunduğu ildeki odaya veya yatırımın bulunduğu ile en yakın kambiyo müdürlüğüne, teşvik belgesi müracaatı odalarca değerlendirilen belgelerde ise ilgili odaya yatırım süresinin bitimini izleyen **en geç üç ay içerisinde Yatırım Takip Formu ile birlikte süre uzatımı talebinde bulunulması halinde, bir defaya mahsus olmak üzere teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilir.** Ancak, süre uzatımı taleplerinin yukarıda belirtilen mercilere yatırım süresinin bitimini müteakip üç aydan sonra yapılması halinde, 2001/1 sayılı Tebliğin 25.maddesi hükümleri çerçevesinde önemli ölçüde yatırım harcaması yapıldığını tevsik eden bilgi ve belgelerin ibraz edilmesi ve **Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimine ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla ek süre verilebilir.**

I- Yatırım Teşvik Belgesinin İptal Nedenleri ve Destek Unsurlarının Geri Alınması

Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkındaki 2000/1821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 18.maddesinde, “**bu karar ve bu karara ilişkin olarak yürürlüğe konulacak tebliğ ve genelelerde belirlenen hükümlere aykırı davranan, yatırım teşvik belgesindeki kayıt ve koşulları yerine getirmeyen, teşvik belgesi ile diğer belgelerde tahrifat yapan, yanlış ve yanıltıcı bilgi ve belge veren yatırımcıların yararlandıkları destek unsurlarının kısmen veya tamamen geri alınabileceği**” belirtilmektedir.

2000/1821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ilgili olarak çıkarılan 2001/1 sayılı Tebliğin 49.maddesinde belirtilen **mali mevzuat hükümlerine** (Vergi Kanunları başta olmak üzere 14 adet Kanun ve Kararname) aykırılık teşkil eden fiillerde buldukları gerekçesiyle haklarında **mahkumiyet kararı** verilenlerin ilgili kurum ve kuruluşlarca **bir ay içerisinde** Müsteşarlığa bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Haklarında mahkumiyet kararı verilenlerden Müsteşarlığa bildirilenlerden haklarında **ilk derece mahkemesinden mahkumiyet** kararı bulunanların yeni teşvik belgesi talepleri reddedileceği, mahkumiyet kararlarının kesinleşmesi halinde teşvik belgesinin iptal edileceği ve yararlanılan destek unsurlarının geri alınacağı belirtilmektedir.

Yatırım teşvik belgesinin diğer iptal nedenleri aşağıdaki gibidir.

1) Belgenin düzenlendiği yıla ait asgari yatırım tutarının altında harcama yapılması,(KOBİ teşvik belgeleri dahil yatırım teşvik belgesinin tamamlama vizesi yapılsa dahil)

2) Yatırım süresini izleyen üç ay içerisinde Yatırım Takip Formu ile birlikte süre uzatım talebinde bulunulmaması halinde, önemli ölçüde yatırım harcaması yapıldığının belgelendirilmesi ve yatırım indirimi hakkının kullanılmaması kaydıyla yatırımcıya ek süre verilebilir. Yatırımın normal süre içinde tamamlanmaması, ancak yatırımın büyüklüğü ve termini ile uyumlu olarak alt yapının hazırlanması, inşaatın makul ölçüde yapılması, akreditifin açılması durumunda **normal süreden sonra yapılacak süre uzatımlarında yatırım indirimi dışındaki diğer destek unsurlarından yararlanılabilir.**

Yasal süre olan 3 ay geçtikten sonra yapılacak uzatma başvuruları üzerine yapılacak uzatma işlemlerinde yatırımcının, süre uzatım tarihinden sonraki harcamalarının indirim hakkından yararlanamayacağı ilgili mercii tarafından yatırım teşvik belgesine yazılmalıdır.

3) Öngörülen süre veya ek süre bitimini izleyen 6 ay içinde tamamlama vizesi için teşvik belgesini düzenleyen mercie müracaatta bulunulmadığı takdirde teşvik belgesi Müsteşarlıkça iptal edilerek yararlanılan destek unsurları 6183 sayılı Kanun çerçevesinde geri alınır.

4) Teşvik belgesinin dayandığı Karar ve Tebliğlerde belirtilen **asgari özkaynak oranının**, mevzuatta aksine bir hüküm olmadıkça muhafaza edilmesi zorunludur. Yabancı kaynak oran ve miktarının aşılması durumunda fazla kullanılan krediye tekabül eden vergi, resim ve harçlar 3505 Sayılı Kanun hükümlerine göre geri alınır. Özkaynak oranına uyulmaması iptal gerekçesi değildir.

5) Teşvik belgesinde belirtilen özel şartlara uyulmaması (örneğin sermaye artırma koşulu gibi) teşvik belgesinin iptal nedenidir.

6) Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım teşvik mevzuatında belirtilen devir, temlik, satış ve devir şartlarına uyulmaması halinde, Müsteşarlıkça teşvik belgesi iptal edebileceği gibi destek unsurları da geri alınabilir.

7) Yatırımın orijinal bitiş tarihi **31.12.2000** tarihinden sonraya tekabül eden teşvik belgeleri için süre uzatımı talep edilmesi halinde, yatırım süresinin **azami yarısı kadar ek süre verilebilir**. Bu süreler sonundan itibaren 6 ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için **Müsteşarlığa** müracaat edilmemesi halinde, sağlanan destek unsurları 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınır.

8) Tamamlama vizesi yapılan yatırımların **deprem, yangın, su baskını** gibi nedenlerle kullanılmayacak derecede hasar görmesi halinde, henüz kullanılmayan indirim hakkının kullanılmasına devam edilir. Tamamlama vizesi yapılmamış ise, daha önce kullanılan indirim hakkı geri alınmaz, ancak kalan kısım varsa kullanılmaz. Yeni teşvik belgesi alınması halinde, değerini kaybeden iktisadi kıymetlerin yerine alınanlarda daha önce kullanılan indirim hakkı mahsup edilir.

II- YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME UYGULAMASI

A- 01.01.1999 Tarihinden Önceki Uygulama

1- Genel Açıklamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek-4.maddesinin birinci fıkrasında, 4108 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, yatırım indiriminde endeksleme uygulaması getirilmiştir.

Yapılan değişikliğe göre, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarı, izleyen ilk üç yılda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Endeksleme için uygulanacak oran izleyen yıla ait yeniden değerlendirme oranı olacaktır.

Teşvik belgesiz yatırımlar endeksleme uygulamasından faydalanamaz. Ancak, bu yatırımlarda yatırımın başladığı yılda tamamlanmaması halinde, kalan kısım yatırımın yapıldığı yılın değerine dönüştürülerek indirimine esas tutara ulaşılır.

Endeksleme uygulaması, her yıla ait indirimi tutarlarının indirilemeyen kısmı üç yıllık süreyle ayrı ayrı yapılır ve kayıtlarda yıllar itibariyle izlenir.

Yatırım indirimine ilişkin endeksleme uygulaması aşağıdaki örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

1995 yılına ait kurum kazancı 1.200.000.000.-TL, 1996 yılına ait kurum kazancı 1.500.000.000.-TL, 1997 yılına ait kurum kazancı 13.000.000.000.-TL, 1998 yılına ait kurum kazancı 10.000.000.000.-TL olan (X) Ltd.Şti'nin 1995 yılında yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 8.000.000.000.-TL'dir. (X) Ltd.Şti'nin 1996 ve 1997 yıllarında indirim konusu edebileceği yatırım indirimi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yeniden değerlendirme oranının 1996 yılında %72.8, 1997 yılında %80.4, 1998 yılında %77.8 olarak açıklandığını varsayalım. (BİN TL)

Yıl	Yatırım Tutarı	Yatırım İndirimli Oran	Yatırım İndirimi Tutarı	Uygulanacak Kurum Kazancı	Devreden Yatırım İndirimi
1995	8.000.000	%100	8.000.000	1.200.000	6.800.000
1996	--	--	11.750.400	1.500.000	10.250.400
1997	--	--	18.491.721	13.000.000	5.491.721
1998	--	--	9.764.281	10.000.000	--

2- 01.01.1995 Tarihinden Önce Alınan Teşvik Belgelerinde Endeksleme Yapılmayacaktır.

01.01.1995 tarihinden önceki tarihi taşıyan bir yatırım teşvik belgesi kapsamında 1995 yılında yapılan bir harcama nedeniyle 1996 yılında yapılan endekslemeden kaynaklanan yatırım indirimi konusunda açılan bir dava Danıştay 4.Dairesince reddedilmiştir.

Danıştay tarafından da onaylanan Maliye Bakanlığı görüş ve uygulaması, haksız rekabete neden olacak niteliktedir. Keza, aynı sektörde yatırım yapan iki işletmeden birisinin teşvik belgesini belki de bir gün sonra (01.01.1995) alması yararlanılacak yatırım indirimindeki farklılık nedeniyle önce alan karşısında haksız rekabete neden olabilecektir. Bu nedenle bazı işletmeler önceki teşvik belgelerini kullanmayarak veya kapatılarak teşvik belgelerini yenileme yolunu seçmiştir. 01.01.1999 tarihinden sonra alınan teşvik belgelerine daha geniş imkanlar sağlanmış bulunmaktadır.

Danıştay 4.Dairesince verilen kararda; anılan maddenin “*Gelir Vergisi Kanunu’nun bu Kanun’la değişik 3.maddesi hükümleri, 01.01.1994 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için 01.01.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanır*” ve “*Gelir Vergisi Kanunu’nun bu Kanun’la değişik Ek 4.maddesi hükmü 01.01.1995 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar için 01.01.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanır.*” Şeklinde anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.⁷

Ayrıca, kararda lehe olan teşvik değişikliklerinden yararlanılacağı yolunda bir hukuk kuralı yoktur denilmiştir.

Danıştay 4.Dairesi’nin söz konusu kararındaki gerekçelere ve yoruma katılmamakla birlikte sonuç olarak, yargı kararları yönünde işlem yapılması gerekmektedir.

B- 01.01.1998 Tarihinden Sonraki Uygulama

Yapılan yatırım harcamalarının yatırımın yapıldığı yıl kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen kısmı izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır (GVK, Ek Md.4)

Ek 4.maddenin 2.fıkrasının 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde, endeksleme izleyen ilk üç yıl içinde yapılabiliyorken, **yapılan değişikliklerle endekslemede süre sınırlaması kaldırılmıştır.**

4369 sayılı Kanunun 30.maddesiyle değiştirilen Ek 4.maddesinin ikinci fıkrası hükmü 4369 sayılı Kanunun 86/L maddesi ile 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırım harcamaları için geçerli olmak üzere 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre, süre sınırı olmaksızın yapılacak endeksleme, **01.01.1998 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırım harcamalarına uygulanacaktır.** 01.01.1998 tarihinden önceki tarihli yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırım harcamalarına ise değişmeden önceki Kanun hükümleri uygulanacaktır. Diğer bir ifade ile 01.01.1995 ile 31.12.1997 tarihleri arasında alınan yatırım teşvik belgelerine bağlı yatırım harcamalarında endeksleme **üç yıllık süre ile sınırlıdır.**

⁷ Danıştay 4.Dairesininin, 06.05.1998 Tarih ve E.1997/6135; K.1998/1814 Sayılı Kararı (Yaklaşım, Ocak 1999, Sayı: 73, S.205-208)

Öte yandan GVK'na eklenen Geçici 50.maddenin yürürlük tarihinin 01.01.1999 olması, süresiz endekslemeye kapsamındaki teşvik belgelerinin tarihi konusunda tereddüt yaratmaktadır. Ancak, Ek:4.maddenin ikinci fıkrasının yürürlük tarihinin 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe girmesi 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcamalarının ilgili yılda indirilemeyen kısmı izleyen yıllarda yeniden değerlendirilme oranında artırılacaktır.

Buna göre, 01.01.1998 tarihinden sonraki tarihi taşıyan yatırım teşvik belgeleri kapsamında 1998 yılından itibaren yapılan yatırım harcamalarının ilgili bulunan yıl kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemediği takdirde izleyen yıllarda yeniden değerlendirilme oranında artırılarak izleyen yıllarda doğacak kazançlardan indirilebilecektir.

ÖRNEK: 01.01.1998 tarihinden sonraki bir tarihi taşıyan bir teşvik belgesindeki yatırım indirimi %100 olan bir yatırımcıya ait bilgiler aşağıdaki gibi olsun:

1998 Yılı

1998 yılı yatırım indirimi hakkı	:	100 Milyar TL
1998 yılı kazancı	:	20 Milyar TL
Devreden indirim tutarı	:	80 Milyar TL

1999 Yılı

-1999 yılı yeniden değerlendirilme oranı	:	%50
-Kurum kazancı	:	60 Milyar TL
-1999 yılı harcaması	:	50 Milyar TL
-Uygulanabilecek yatırım indirimi tutarı	:	
a) 1998 yılından devreden kısmın endekslenmesi	:	120 Milyar TL
80 milyar x (1+%50=)		
b) 1999 yılı harcamasından kaynaklanan kısım	:	<u>50 Milyar TL</u>
Toplam		170 Milyar TL
c) Kullanılan indirim	:	<u>60 Milyar TL</u>
d) 2000 yılına devreden indirim	:	110 Milyar TL
1998 yılından	60 milyar	
1999 yılından	50 milyar	

01.01.1998 tarihinden sonra alınan teşvik belgesi kapsamında ilgili olduğu yılda kullanılmayan yatırım indirimi kümülatif olarak yukarıdaki örnekte olduğu gibi her yıl endekslenerek yatırımcının kazancı yetinceye kadar bu işlem sürdürülecektir. Ancak 01.01.1995-31.12.1997 tarihleri arasında alınan teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım indirimi 3 yıl süre ile endekslenilebileceği için mahsupların önceki yıldan başlayarak yapılması gerekmektedir.

Yatırım teşvik belgelerinin tabi olduğu endeksleme süresi konusunda izleyen III/D bölümündeki tabloyu inceleyiniz.

III- GELECEK YIL YAPILMASI ÖNGÖRÜLEN YATIRIM HARCAMASININ KAZANÇTAN İNDİRİLMESİ

A- Genel Açıklamalar

4369 sayılı Kanun ile yatırımcılara getirilen kolaylıklardan en önemlisi yatırımcıların **“müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri** yatırım harcamalarını indirmelerine izin verilmesidir. (GVK Ek Md.1)

Yapılan bu düzenleme yatırımcının devlete ödeyeceği vergiyi yatırıma harcama imkanı sağlamaktadır. Bu uygulama finansman fonu uygulamasından daha etkin bir teşviktir. Ancak gelecek yıl yapılması öngörülen yatırım harcamalarının kazançtan indirimi, 01.01.1999 tarihinden sonra alınan Yatırım Teşvik Belgeli yatırımlarda uygulanabilecektir. (GVK, Geçici Md.50)

Ek:4 maddenin son fıkrasında;

*“Teşvik belgeli yatırımlarda, yapılması öngörülen ve önceki hesap dönemi kazancına ilişkin olarak yatırım indirimine konu edilen yatırım harcamalarının öngörülen tutarın **yüzde onunu geçen bir oranda düşük** olması halinde, eksik yapılan harcaması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48.maddesine göre belirlenen tecil faizi ile birlikte **cezasızsız tahsil olunur.**”* denilmektedir. Tecil faizine ilişkin hükmün amacı yatırımcıların yapamayacakları yatırım harcamalarını yapacakmış gibi göstererek vergi kaybına neden olmalarını önlemektedir.

Örneğin, 1999 yılı Nisan ayı sonuna kadar alınan yatırım teşvik belgesi sahibi bir kurumun 1998 yılı kazancı 100 milyar lira ise, Kurum teşvik belgesinin 1998 yılı hesap dönemine ait beyanname verme süresi geçmediği için 1999 yılında 100 milyar lira yatırım yapmayı taahhüt ederse bu tutarı 1998 yılı kazancından indirebilecektir. Kurum 1999 yılında öngördüğü (taahhüt ettiği) 100 milyar lira harcamanın %90’ını gerçekleştirdiği takdirde herhangi bir sorunla karşılaşmayacaktır. Ancak yapılan harcama 90 milyar liranın altında kaldığı takdirde aradaki farka ait zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi tahakkuk ettirilerek tecil faizi oranında bir faizle birlikte tahsil edilecektir. Hesaplanan farka ceza uygulanmayacaktır.

Öngörülen harcama ertesi yıl %10’u aşan bir oranda noksan yapıldığı takdirde verginin hesabında %10’luk toleransın dikkate alınıp alınmayacağı konusunda tereddüt bulunmaktadır. Bizim görüşümüze göre %10’luk noksanlık kanuni bir hak kabul edilmelidir. Örneğin 100 milyar lira taahhütte bulunan mükellefin 89 milyar lira harcama yapması halinde ilave alınacak verginin hesabında 11 milyar lira noksanlığa isabet eden vergi değil, 1 milyar liraya isabet eden vergi tahakkuk ettirilmelidir.

B- 01.01.1999 Tarihinden Önce Alınan Ancak Yatırım Süresi Uzatılan Belgelerde Öngörülen Yatırım İndirimi Uygulaması

İzleyen vergilendirme döneminde yapılması öngörülen yatırım harcamalarına yatırım indirimi uygulanabilmesi için yatırım teşvik belgesinin 01.01.1999 tarihinden sonraki bir tarihi taşıması gerekmektedir. Bu tarihten önce alınan (örneğin 15.03.1996 tarihli yatırım teşvik belgesinin süresinin 31.12.1999 tarihine uzatılması gibi) yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırımlarla ilgili olarak öngörülen yatırım harcamaları üzerinden yatırım indiriminden yararlanılabilmesi mümkün değildir.⁸

C- Öngörülen Yatırım İndirimi ve Geçici Verginin Hesabı

GVK’nın mükerrer 120.maddesine göre, geçici vergi matrahının hesabında yıllık beyanname kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, **harcama yapılmadıkça** yatırım indirimi uygulanamaz.

Öngörülen yatırım indirimi uygulamasının kurumlar vergisi ve gelir vergisinde geçerli olmasına rağmen geçici vergi uygulamasında geçerli olmaması bu yöntemden beklenen amacın gerçekleşmesini hemen hemen imkansız hale getirmektedir. Örneğin, bir kurumun dönem kazancı üzerinden yılı içinde %25 oranında geçici vergi ödenmesi, yatırımın indirimindeki vergi avantajını ortadan kaldırmakta; öngörülen yatırım indirimi uygulamasından beklenen ve vergi için ayrılan kaynağın yatırıma aktarılması mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, mükerrer 120.maddedeki **“yıllık beyanname kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar”** ifadesinin sadece fiilen yapılan harcamayla ilgili yatırım indirimi tutarını değil, aynı zamanda gelecek yılda yapılması planlanan (öngörülen) yatırım indirimi tutarını da kapsadığı kabul edilmelidir. Ancak, bizim görüşümüze göre geçici vergi uygulamasında da, geçici vergi

⁸ Maliye Bakanlığı’nın 09.08.2000 tarih ve GEL:0.45/4500-30940/37511 sayılı Özeldes. **Yaklaşım**, Sayı 100, S.280-281

dönemlerinde harcama yapılmadan öngörülen yatırım indirimi çerçevesinde yararlanılan indirim tutarına isabet eden harcamanın hesap dönemi sonuna kadar (en son geçici vergi dönemi içinde) gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır. İstisnayı önlemek için gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında olduğu gibi %10'u aşan yanılma durumlarında, haksız indirim nedeniyle ödenmeyen geçici vergiler cezasız, ancak tecil faizi oranında gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmelidir.

Ancak, 217 No'lu GVK Genel Tebliği'nin 45.maddesinde, mükellefin bir sonraki yılda yapmayı öngördüğü yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarının geçici vergi matrahının hesabında indirim konusu yapılabileceği şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Mükerrer 120.maddedeki "**yıllık beyannamede kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar**" ifadesinden, ilgili yıl içinde fiilen yapılan harcama üzerinden hesaplanan yatırım indiriminin kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyip sonraki yıla devreden tutar mı, yoksa bu tutarın yıllık beyannamede gösterilen kazancı aşan öngörülen yatırım indirimini de kapsayıp kapsamadığı tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özelgedeki, "**öngörülen yatırım harcaması da dahil olmak üzere, kazancın yetersiz olması nedeniyle yıllık beyannamede indirim konusu yapılamayan tutar, ilgili geçici vergi döneminde, fiilen harcama yapılsa dahi geçici vergi matrahının hesabında indirim konusu yapılabilecektir**" görüşü, geçici vergi uygulamasında da yıllık beyannamede gösterilmek kaydıyla öngörülen yatırım indiriminin geçerli olduğunu göstermektedir.⁹

ÖRNEK 1

Kurum Kazancı (2000)	100 milyar
Öngörülen Yatırım İndirimi	100 milyar
Kurumlar Vergisi Matrahı	-0-

Bu örnekte mükellef 2000 yılı kazancından hiçbir yatırım harcaması yapmadığı halde 2001 yılında yapmayı planladığı 100 milyar lira yatırım harcamasını (Yatırım İndirim Oranı %100) indirmiştir. **Bu mükellef 2001 yılında fiilen 100 milyar lira harcama yapmaya kadar geçici verginin hesabında yatırım indiriminden faydalanamayacaktır.** Mükellef Ocak-Mart döneminde yaptığı fiili harcama 110 milyar lira ise, bu dönem geçici vergi matrahından (110-100=) 10 milyar lira yatırım indirimi indirebilecektir. Çünkü yapılan harcamanın 100 milyar lirası 2000 yılı kazancı için kullanılmıştır. Bu tutar 2001 yılına ait kazanç üzerinden hesaplanan geçici verginin hesabında tekrar indirilemez.

ÖRNEK 2

Örnek 1'deki mükellefe ait bilgiler şöyle olsun:

Kurum Kazancı (2000)	100 milyar
Öngörülen Yatırım İndirimi	150 milyar
Kurumlar Vergisi Matrahı	-0-
Devreden Yatırım İndirimi	50 milyar

Örnek 2'deki kurumun 100 milyar lira kazancı olmasına rağmen yıllık beyannamesine 150 milyar lira öngörülen yatırım indirimi yazdığı takdirde beyanname üzerindeki devreden tutar 2001 yılında fiili yatırım harcaması yapılsa dahi 217 No'lu GVK Genel Tebliği'ne göre geçici verginin hesabında indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bu durumun geçici vergi uygulamasında **harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmaz** hükmü ile çeliştiği söylenebilir. Tebliğe göre 2.seçeneği uygulayan mükellef Ocak-Mart 2001 döneminde 2000 yılı beyannamesinde fiilen indirdiği 100 milyar lira yatırım harcaması yapmak kaydıyla kalan 50 milyar lirayı geçici verginin hesabında indirebilecektir. Ocak-Mart 2001 dönem kazancı 20 milyar lira olan kurum geçici vergi ödemeyecek olup, 30 milyar lirayı izleyen geçici vergi dönemlerinde kullanabilecektir.

⁹ Maliye Bakanlığı'nın 30.04.1999 tarih ve 45/4500-30075/017160 sayılı Özelgesi

Mükellefin, fiilen harcama yapmadığı halde geçici verginin hesabında indirdiği 50 milyar liraya isabet eden yatırım harcamasını hesap dönemi sonuna kadar yapmak mecburiyetinde olup olmadığı Tebliğ’de belirtilmemiştir. Genel hükümlere göre mükellef herhalde hesap dönemi sonuna kadar indirilen tutarın %90’ı kadar harcama yapmak mecburiyetinde olmalıdır. 150 milyar lira yatırım yapmayı öngören mükellef 31.12.2001 tarihi sonuna kadar asgari 135 milyar lira yatırım yapmalıdır.(GVK, Ek Md.4) Bu harcamanın 90 milyar lirası 2000 yılı kazancından indirilen tutara, 45 milyar lirası ise 2001 yılı geçici vergi için devreden yatırım indirimi olarak kullandığı indirim tutarına ait olacaktır.

ÖRNEK 3

Kurum Kazancı (2000)	25 milyar
Yatırım İndirimi (Fiilen Gerçekleşmiş)	100 milyar
Kurumlar Vergisi Matrahı	-0-
Devreden Yatırım İndirimi	75 milyar

Örnek 3’teki mükellefin devreden yatırım indirimi hakkı “**öngörülen**” değil “**fiili**”dir. Bu nedenle Ocak-Mart 2001 döneminde hiçbir yatırım harcaması yapmaksızın devreden yatırım indirimini endekslemek suretiyle geçici verginin hesabında indirebilecektir. Devreden indirim hakkının öngörülen yatırım indiriminden kaynaklanması halinde geçici vergi dönemlerinde endeksleme yapılmayacaktır.

Ocak-Mart 2001 dönemi yeniden değerlendirme oranının %20 olduğu kabul edilirse mükellefin indirim hakkı (75 milyar x 1.2=) 90 milyar lira olacaktır. Geçici vergiye esas kazanç 20 milyar lira ise bir sonraki döneme devreden yatırım indirimi 70 milyar lira olacaktır. Ocak-Aralık 2001 dönemi yeniden değerlendirme oranı %45 olarak gerçekleşir ise Ekim/Aralık döneminde kullanılacak yatırım indirimi tutarı şöyle hesaplanacaktır.

Devreden Yatırım İndirimi	75 milyar
Yeniden Değerleme Oranı	0,55
Endekslenmiş Tutar	116,250 milyar
Kullanılan Kısım (Ocak-Mart 2001)	20,000 milyar
Kalan Tutar (Nisan-Aralık 2001)	96,250 milyar

Örnek 3’teki mükellefin 2001 yılına ait kazancı ve yatırım indirimine ilişkin bilgiler şöyle olsun:

Kurum Kazancı (2001)	120,000 milyar
Yatırım İndirimi (Endekslenmiş)	116,250 milyar
Kurumlar Vergisi Matrahı	3,750 milyar

D- Endeksleme ve Öngörülen Yatırım İndirimi Hakkının Kullanılması Yönünden Belge Tarihinin Önemi

Yatırım teşvik belgesinin üzerinde yazılı olan tarih, teşvik belgesinin ilgili olduğu mevzuat ve imkanlar yönünden önem arz etmektedir. Aşağıdaki teşvik unsurlarından yararlanmada esas olan belgenin ilk orijinal tarihidir. Revize nedeniyle eski belge yerine geçmek üzere yeniden düzenlenen (“A” rumuzlu) belgelerde endeksleme ve öngörülen yatırım indirimi yönünden belgenin ilk orijinal tarihindeki mevzuat hükmü geçerlidir.

Teşvik Belgesinin Tarihi	Endeksleme Durumu	Öngörülen Yatırım İndirimi Durumu
01.01.1995’ten Önce	YOK	YOK
01.01.1995-31.12.1997 Arası	3 YIL	YOK
01.01.1998’den İtibaren	SÜRESİZ	YOK
01.01.1999’dan itibaren	SÜRESİZ	VAR

IV- YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINDA VERGİ TEVKİFATI

A- Gelir Vergisi Stopajına İlişkin Tartışmalar

1- 1999 Yılı Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6.maddesinin (b-iii) alt bendinde 4503 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki şeklinde "**indirim**" kelimesine yer verilmediği halde (b-ii) alt bendinde "**indirim**" kelimesi kullanılmıştır. Ancak, 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yatırım indirimi üzerinden gelir vergisi stopajı yapılacağı belirtilmiştir. Karar'da parantez içinde (**yatırım indirimi dahil**) ibaresi kullanılarak tereddüt giderilmeye çalışılmıştır. 99/13230 Sayılı BKK'ya göre, yatırım indiriminden faydalanan tutar üzerinden yapılacak stopaj oranı **halka açık şirketler de dahil** %15'tir.

Yatırım indirimi üzerinden de gelir vergisi stopajı yapılması gerektiği şeklindeki 99/13230 Sayılı BKK hakkında Danıştay 4.Dairesi tarafından verilen iptal kararı, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca bozulmuş, ancak Genel Kurul Kararı'nın düzeltilmesi için yapılan başvuru henüz sonuçlanmamıştır. Bununla birlikte Danıştay 4.Dairesi ilk kararı doğrultusunda karar vermeyi sürdürmekte, 3.Daire ise nihai karar verilmediği için idarenin yürütmeyi durdurma taleplerini kabul etmektedir.

2- 2000 Yılı Uygulaması

Yatırım indirimi konusundaki yargı süreci devam ederken 4605 sayılı Kanun ile GVK'nun 94/6.maddesinin (b-ii) alt bendine "**yatırım indirimi istisnası dahil**" ibaresi eklenerek, söz konusu tereddüt ve belirsizliğin Maliye Bakanlığı'nın görüşü doğrultusunda çözümlenmesi amaçlanmıştır.

4605 sayılı Kanun değişikliğinden sonra yayımlanan 2000/1689 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 08.12.2000 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden (yatırım indirimi dahil) %18 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Buna göre normal hesap dönemine tabi mükellefler 2000 yılına ait kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden indirilen yatırım indirimi tutarı üzerinden %18 oranında gelir vergisi tevkifatı hesaplayacaklardır.

8 Aralık 2000 tarihine kadar olan dönemde yatırım indiriminde stopaj oranı %15 mi sıfır (0) mı olduğu tartışılırken %18'e çıkarılması, vergi mükellefleri için kötü bir sürpriz olmuştur. Hesap döneminin sonuna çok az bir süre kala stopaj oranının mükellef aleyhine yükseltilmesi idari işlemlerin **geriye yürütülemeyeceğine** ilişkin genel bir idare hukuku ilkesinin ihlali niteliğindedir. Ne var ki, ülkemizde gerçek anlamda bir hukuk düzeni ve anlayışı yerleşmediği için bu tür Kararlar zaman zaman yargı mercilerinde de kabul görmektedir. Ancak, geçmişte stopaj oranının geriye yönelik artırıldığı iki farklı Bakanlar Kurulu Kararı, Danıştay tarafından iptal edilmiştir.¹⁰

Vergi uygulamasında geriye yönelik yasal veya idari düzenlemelerin kesinlikle önlenmesi gerekmektedir. Bütün hesaplarını ve **vergi planlamasını** mevcut hukuki düzenlemeye göre yapan bir işletmenin, vergi oranının %15'ten %18'e yükseltilmesi, yani %20 oranında artırılması hiçbir hukuk devletinde hoşgörüle karşılanmaz. Bu tür düzenlemeler özellikle yabancı yatırımcıları Türkiye'ye yatırım yapmaktan caydırmakta, yerli yatırımcıların da gittikçe Devlete olan güvenini sarsmaktadır.

2000 yılına ait kurum kazancından indirilen yatırım indirimi üzerinden beyan edilen gelir vergisi stopajı, bazı mükellefler tarafından yukarıdaki gerekçelerle ihtirazi kayıtlı beyan edilmiştir. İhtirazi kayıtlı beyannamesinin iki nedeni vardır.

1) Bakanlar Kurulu'nun hesap döneminin sonuna çok az bir süre kala stopaj oranının %15'ten %18'e yükseltilmesi, gerçek anlamda bir geriye yürütme işlemidir. Bu nedenle 2000/1689 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2000 hesap dönemi için uygulanmaması ve yürütme maddelerinin iptal edilmesi gerekir.

¹⁰ a) Sanayi ürünü ihracat istisnası oranını %16'dan %12'ye indiren 91/2073 sayılı Bakanlar Kurulu Kararını iptal eden Danıştay 4.Dairesinin 29.4.1992 gün ve E:1991/3523; K:1992/1719 sayılı Kararı.

b) Fon payı oranını %7'den %10'a yükselten 95/6428 sayılı Bakanlar Kurulu Kararını iptal eden Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun 29.1.1999 tarih ve E:1998/316; K:1999/169 sayılı Kararı

2) 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının iptaline ilişkin Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararının mükelleflerin lehine sonuçlanması halinde, 4605 sayılı yasanın yürürlüğe girdiği 8 Kasım 2000 tarihine kadar yatırım indirimi tutarı vergi stopajına tabi olmadığı halde yine hesap dönemine çok az bir süre kala yatırım indirimi üzerinden %18 oranında vergi konulması ve Bakanlar Kurulu Kararının yasa hükmünü geriye yönelik olarak 2000 yılı için de uygulamaya konulması, yine geriye yürüme kabul edilerek, 2000/1689 sayılı BKK'na göre yapılan tarhiyatın bu defa yatırım indirimi üzerinden hiç gelir vergisi stopajı hesaplanmaması gerektiği gerekçesiyle kaldırılması gerekir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 99/13230 sayılı BKK hakkındaki kararı ne olursa olsun, 2000 yılı için Mayıs 2001 ayında beyan edilen stopaj oranının %18 yerine, %15 olarak uygulanması gerektiği görüşümdedir. Özellikle BKK'nın yürürlüğe girdiği 08.12.2000 tarihinden önce yapılan harcamalara ilişkin yatırım indirimi oranı %15 olarak uygulanmalıdır. Hesap döneminin bütünlüğü gerekçe gösterilerek matrahın bölünemeyeceği şeklindeki görüşlerin hukuki bir dayanağı yoktur. Yatırım indirimi harcama miktarına göre hesaplandığı için bölünmesi teknik olarak mümkündür.

B- Yatırım İndirimi Tutarı Üzerinden Gelir Vergisi Stopajı Yapılması ve Beyanı

ÖRNEK 1: Tam mükellefiyete tabi bir kuruma ait bilgiler aşağıdaki gibi olsun:

Kurum Kazancı (1999)	100 milyar TL
Yatırım İndirimi	75 milyar TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	25 milyar TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%30)	7,5 milyar TL
Fon Payı (%10)	0,75 milyar TL

Stopaj Gelir Vergisinin Hesabı

Yatırım İndirimi Tutarı (Stopaj Matrahı)	75 milyar TL
Hesaplanan Stopaj (%18) (75x%18)	13,500 milyar TL
Fon Payı (%10)	1,350 milyar TL

Yatırım indirimi üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı GVK'nun 119.maddesine göre 3 taksitte ödenecektir. Yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazancın ortaklara dağıtılması halinde hesaplanan gelir vergisi stopajının beyanname verme tarihinde, daha sonra dağıtılması halinde ise dağıtım tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekir. (51 No'lu KVK Genel Tebliği)

Buna göre kurumun TTK hükümlerine göre ayırması gereken yedek akçeler hariç dağıtabileceği kazanç tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurum Kazancı	100 milyar TL
Vergiler Toplamı	23,100 milyar TL
Kurumlar Vergisi	7,500
Fon Payı	0,750
Gelir Vergisi Stopajı	13,500
Fon Payı	<u>1,350</u>
	23,100
Dağıtılabılır Kazanç	76,900 milyar TL

Kurum yetkili organınca kar payı dağıtımına karar verilmediği sürece 2001 yılı kurum kazancı üzerinden başkaca bir vergi hesaplanmayacaktır. Ancak, kalan kazancın dağıtımına karar verilmesi halinde, dağıtılan kazanç içinde yatırım indirimine isabet eden kısım hariç diğer kısımdan yine GVK'nun 94/6 (b-i) bendine göre %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

Kurum tarafından dağıtılacak kar payı içinde istisna kazancın da bulunması halinde gelir vergisi stopajının 67 no'lu KVK Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, dağıtılan kazancın öncelikle istisnaya tabi dağıtılabılır kazançtan gerçekleştirildiği kabul edilecektir.

V- YATIRIMLARA SAĞLANAN DİĞER DESTEK UNSURLARI

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara **yatırım indirimi dışında** sağlanacak diğer destek unsurları ile ilgili mevzuat aşağıdaki gibidir.

Destek Unsurları	İlgili Mevzuat
1- Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası	a) 933 Sayılı Kanun b) 4458 Sayılı Gümrük Kanunu c) 474 Sayılı Kanun d) 2000/1821 Sayılı Karar e) 2000/1821 Sayılı Karara ilişkin 2000/1 sayılı Tebliğ
2- Katma Değer Vergisi İstisnası	a) KDV Kanunu Mad.13 b) No'lu KDV Genel Tebliği
3- Yerli Makine ve Teçhizat KDV Desteği	a) 2000/1821 sayılı Kararın Geçici 3.Maddesi 69 no'lu KDV Genel Tebliği b)
4- Vergi, Resim ve Harç İstisnası	a) 3505 sayılı Kanununun Geçici 2.Maddesi b) 4 ve 5 Seri No.lu Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç İstisnasına İlişkin Tebliğler
5- Bina İnşaat Harcı İstisnası	Belediye Gelirleri Kanunu Md.80
6- Arsa Tahsisi	a) 4325 Sayılı Kanun b) Hazineye İlişkin Arazi ve Arsaların Bedelsiz Devrine İlişkin Yönetmelik
7- Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu İstisnası	88/12944 Sayılı Karar ve bu karara ilişkin KKD Fonu Hakkında 6 No.lu Tebliğ
8- BSMV İstisnası	4325 Sayılı Kanun
9- Enerji Desteği	a) 99/12478 Sayılı Kanun b) 99/12478 Sayılı Karara İlişkin Tebliğler c) 2000/1101 Sayılı Karar
10- Fon'dan Kredi Tahsisi	a) 2000/1821 Sayılı Karar b) 2000/1822 Sayılı Karar c) Bu Kararlara ilişkin Tebliğler

VI- YATIRIM İNDİRİMİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK TASDİK RAPORU

Vergi Usul Kanunu'na, 4008 Sayılı Kanunun 6.maddesiyle eklenen mükerrer 227.maddeye göre, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve **benzeri hükümlerden** yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar.

Bu nedenle, mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için yatırım indirimi uygulamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Bu tasdik işlemi yaptırmayan ve tasdik raporunu ibraz etmeyen mükellefler, diğer şartları yerine getirmiş olsalar dahi yatırım indiriminden yararlandırılmaz. Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflerin, yatırım indirimine ilişkin işlemlerini ayrıca tasdik ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, Yatırım Teşvik Belgesi'ne bağlı olan ve proje tutarları toplamı 100 milyar lirayı aşan yatırımları nedeniyle, yıllık beyannamelerde fiilen yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, yatırım indirimi uygulamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu tutar 2000 yılında da değiştirilmemiştir.

187 no'lu GVK Genel Tebliğinde Vergi Dairelerince yıllık beyannamelerin kabulü sırasında yatırım indirimi uygulayan mükelleflerden Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporunun da ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir. 24 no.lu YMM Genel Tebliğinde de tam tasdik, yeniden değerlendirme, kurumlar vergisi istisnası ve yatırım indirimi tasdik raporlarının beyanname verme süresinin bitimini takip **eden iki ay** içerisinde vergi dairesine teslim edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yeminli Mali Müşavirlik tasdik raporu ibraz etmeyen mükelleflerin indirim hakkını kullanıp kullanmayacakları konusunda Danıştay 3.Dairesinin aşağıdaki kararı olaya ışık tutacak niteliktedir.¹¹

“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4008 Sayılı Kanunun 6.maddesiyle eklenen ve 06.07.1994 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 227.maddesinin 1.fıkrasının 2.bendinde vergi kanunlarında yer alan muafiyet istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olup, Maliye Bakanlığı'nın yatırım indirimine ilişkin usul ve esasları belirleyen ve 03.08.1995 tarih ve 22363 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 187 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri, yatırım indirimi uygulamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri koşuluna bağlanmıştır. Ancak, anılan tebliğin (F) bölümünün “Yeminli Mali Müşavirlere Yaptırılacak Tasdik” başlıklı kısmının 4.paragrafında yer alan “... Vergi Dairelerince, **yıllık beyannamelerin kabulü sırasında** yatırım indirimi uygulayan mükelleflerden sözü edilen tasdik işlemi kapsayan raporları istenilecektir.” hükmü karşısında, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 44.maddesi uyarınca davacıya süre verilmek suretiyle yeminli mali müşavir tasdik raporu noksanlığının tamamlattırılması yoluna gidilmesi gerekirken bunun yapılmamış olması nedeniyle **temyiz konusu karar yerinde bulunduğu gibi temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar da vergi mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi.**”

Buna göre, yatırım indirimi tasdik raporu vermeyen mükelleflere vergi dairesinin 15 günlük ek süre vermesi gerekmektedir. Belirtilen sürede rapor ibraz edilmemesi halinde, ilgili mükellef yatırım indirimi hakkından yararlanamaz. Bununla birlikte Danıştay 4.Dairesi ise, yatırım indiriminden yararlanmak için tasdik raporunun beyanname ile birlikte ibraz edilmesinin bir zorunluluk olduğu belirtilmekte, raporların süresinden sonra ibraz edilmesi nedeniyle mükelleflerin yatırım indiriminden yararlandırılmaması sonucu yapılan tarhiyatları onamaktadır.¹² Danıştay 3.Dairesinin konuya yaklaşımı, yatırım indirimi uygulamasının amacına daha uygun olduğu söylenebilir. Ancak, yukarıda da belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı 187 no'lu GVK Genel Tebliğinden sonra yayımlanan 24 no'lu Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliğinde rapor ibraz süresini beyannamenin verilmesinden iki ay sonraya kadar uzatmış ve raporu ibraz görevini Yeminli Mali Müşavirlere yüklemiştir.

Öngörülen yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin yatırım indirimi raporunu indirimin uygulandığı yıl mı, yoksa fiili harcamanın yapıldığı yıl mı ibraz edecekleri konusundaki tereddüt, öngörülen yatırım indirimi kullanımında bu dönem için tasdik raporu düzenlenmeyeceği, **raporun harcamanın yapıldığı dönem için düzenleneceği** 25 no'lu YMM'lik Genel Tebliği ile ortadan kaldırılmıştır.

¹¹ Danıştay 3.Dairesinin 5.4.2000 gün ve E:1998/3773; K:2000/1232 sayılı Kararı (**Yaklaşım**, Sayı:95 Sy:257)

¹² H.Korucu-M.Sönmez “Yatırım İndiriminden Yararlanmak İçin YMM Tasdik Raporu İbraz Etme Zorunluluğu” **Yaklaşım**, Sayı:96 Sy:213 (Dn.4.Dairesinin E:1999/5624; K:2000/2053 ve E:1999/1000; K:2000/230 Sayılı Kararları)