

## **YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASINI KALDIRAN GVK'NUN GEÇİCİ 69.MADDESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bu yazımızda, yatırım indirimi istisnasını 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulamadan kaldıran 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3.maddesiyle GVK'na eklenen geçici 69.madde hükmü hukuksal ve uygulama açılarından değerlendirilecektir.

### **A- Kanun Hükmü**

5479 Sayılı Kanunun 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69.madde hükmü aşağıdaki gibidir.<sup>1</sup>

*“GEÇİCİ MADDE 69 – Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile,*

*a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,*

*b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,*

*nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”*

### **B- Kanun Hükmünün Hukuksal Yönden Değerlendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesi hükmü üç yönden hukuka aykırıdır.

#### **1- Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Yönünden**

5479 Sayılı Kanunun 3. maddesiyle GVK'na eklenen Geçici 69. madde 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olup, yatırım indirimi istisnasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi de aynı Kanunun (5479 sayılı) 2. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Yatırım indirimi istisnası, harcama esasına tabi bir istisnadır. Diğer bir ifade ile harcamanın yapılmış olması yatırım indirimi istisnasından yararlanılması için yeterlidir. Bu nedenle, GVK'nun yürürlükten kaldırılan 19. maddesi 1.1.2006-8.4.2006 tarihleri arasında yürürlükte idi. Bu dönemde yapılan yatırım harcamalarının yatırım indiriminden

---

<sup>1</sup> 5479 Sayılı Kanun 8.4.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

yararlandırılması gerekir. 2006/1. geçici vergi dönemi 31.3.2006 tarihinde sona erdiği dikkate alındığında, mükellefleri yasanın yürürlükte bulunduğu dönemde yaptıkları harcamaları üzerinden hesaplayacakları indirim tutarını 1. geçici vergi döneminde indirim konusu yapmaları hukukun gereğidir. Bu durum dikkate alındığında, yasa hesap dönemi kapandıktan sonra yayımlanmış olduğundan ve kazanılmış hakları ihlal ettiğinden, **yasaların geriye yürümezliği ilkesine** aykırıdır.

## 2- Hukuki Güvenlik İlkesi Yönünden

Hukukun temel ilkesinden sayılan hukuki güvenlik ilkesi, kazanılmış hakların korunmasını ve kişilerin devlete olan güvenini ifade eder.

Geçici 69. maddesinin (a) bendine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleridir. Oysa, gerek 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan Ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. madde hükümlerinde gerekse 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 19. madde hükmünde kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnasında herhangi bir süre sınırlaması yoktur. Yatırım indiriminin uygulamada kaldığı 40 yılı aşkın sürede de böyle bir sınırlama yapılmamıştır.

Her ne kadar üç yıllık geçiş sürecinde mükelleflerin büyük bir kısmı kazanç yetersizliği nedeniyle 31.12.2005 tarihi itibarıyla indirim konusu yapamadıkları yatırım indirimi haklarını indirim konusu yapabilecekse de, kuşkusuz bazı mükellefler üç yıllık sürede yatırım indirimi haklarının bir kısmını veya tamamını indirim konusu yapamayabilecektir. 31.12.2008 tarihi itibarıyla yatırım indirimi hakkını kullanamayan mükelleflerin hakları bu yasa ile ortadan kaldırılmış olacaktır. Başlangıçta öngörülme bir durumun daha sonra çıkan bir yasa ile düzenlenmesi hukuki güvenlik ilkesine ve yasaların geriye yürümezlik ilkesine aykırıdır.

Öte yandan, yasa koyucu 31.12.2005 tarihinden önce başlanılmış teşvik belgesiz yatırımlardan **iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzedenerin** üç yıl içinde yapacakları yatırım harcamalarına yatırım indirimi istisnasından yararlanma hakkı tanımıştır. Üç yıllık yatırım süresi, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip etmediğine bakılmaksızın 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlar için de geçerlidir. Keza, teşvik belgesine bağlanan yatırımların iktisadi ve teknik bütünlük arz ettiği kabul edilmelidir. Bu olumlu bir düzenleme olmakla birlikte yeterli değildir. Ayrıca, iktisadi ve teknik bütünlükten ne anlaşılması gerektiği konusunun açıklığa kavuşturulmasında yarar bulunmaktadır.

Örneğin, 2005 yılında başladığı fabrika yatırımını 2008 yılında tamamlayan bir mükellef henüz kazanç elde edecek duruma gelmeden üç yıllık süre sona ereceği için yatırım indirimi hakkından yararlanamayacaktır. Yasada bu durumda olan mükelleflere hiç olmazsa yatırım tamamlandığı tarihten itibaren üç yıllık indirim süresi tanınmalı idi.

## 3- Kanunların Genellik ve Eşitlik İlkesi Yönünden

Geçici 69. maddede üç yıllık geçiş süreci içinde yatırım indirimi istisnasından yararlanacak olanların 31.12.2005 tarihindeki mevzuat hükümleri (vergi oranlarına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde yararlanabilecekleri hükmüne yer verilmiştir. Parantez içindeki

vergi oranlarına ilişkin hükümler dahil ibaresinden 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yatırım indirimi istisnasından yararlananların gelir veya kurumlar vergisi matrahı çıkması halinde, bu matraha uygulanacak vergi oranının 31.12.2005 tarihinde geçerli olan oran olacağı anlaşılmalıdır. Diğer bir ifade ile 2006 ve izleyen yıllarda vergi oranlarında yapılacak indirimlerden, yatırım indiriminden yararlananlar faydalanamayacaktır. Böyle bir uygulamanın sonucu olarak bazı mükellefler örneğin %20 oranında, bazıları %30 oranında kurumlar vergisi hesaplayacaklardır. Lehe olan hükümlerden bazı mükelleflerin yararlandırılıp bazı mükelleflerin yararlandırılmaması eşitlik ilkesine aykırıdır.

Vergi oranlarında yapılacak indirimden, yatırım indiriminden yararlananların yararlandırılmayacak olması, yasa hükmünün hem hukuki güvenlik ilkesine hem de genellik ve eşitlik ilkesine aykırı olduğunu göstermektedir.

Öte yandan, Kanun hükmünden farklı vergi oranının ne şekilde uygulanacağı açık değildir. Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, henüz bu yetki kullanılmamıştır.

**Örnek 1 :** X İşletmesinin 2006 yılı kurum kazancı 400.000 YTL'dir. Kurumun 2005 yılından devreden yatırım indirimi istisnası tutarı 100.000 YTL'dir. Kurumun 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesi bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır. (kurumlar vergisi oranının %20'ye indirildiği kabul edilmiştir.)

|                          |                    |
|--------------------------|--------------------|
| Kurum Kazancı            | 400.000 YTL        |
| Yatırım İndirimi         | -100.000 YTL       |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | <b>300.000 YTL</b> |
| Kurumlar Vergisi %30     | 90.000 YTL         |

Yapılan yeni düzenlemedeki parantez içi hükme göre, Kurumlar Vergisi oranı %20'ye indirilse dahi, geçmiş yıldan devreden yatırım indirimi hakkından yararlanan mükellefler indirim sonrası kalan matrahları üzerinden eski orana (%30) göre kurumlar vergisi hesaplayacaklardır.

Oysa, yukarıdaki örnekteki mükellef 100.000 YTL tutarındaki yatırım indiriminden yararlanmasa, ödeyeceği vergi, Kurumlar Vergisi oranı %20'ye indirildiği takdirde **400.000 YTL \* %20 = 80.000 YTL** olacaktı. Bu durumda yatırım indiriminden yararlanan mükellef 10.000 YTL fazla vergi ödeyecektir. Buna göre, mükelleflerin devreden yatırım indiriminden yararlanırken bu durumu dikkate almaları gerekmektedir.

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere, yatırım indirimi hakkının 2006, 2007 ve 2008 yıllarında kullanılması bazı mükelleflere hiçbir vergisel avantaj sağlamayacaktır. Bazı mükellefler ise daha fazla vergi ödememek için yatırım indirimi istisnasından vazgeçmek durumunda kalabilecektir.

Yukarıdaki örnekteki mükelleflerin 2006 yılı kazancı 50.000 YTL, 2007 yılı kazancı 30.000 YTL, 2008 yılı kazancı ise 200.000 YTL olduğu takdirde uygulamanın aşağıdaki şekilde olması gerekmektedir.

## Örnek: 2

|                             | (2006)<br>1. Yıl | (2007)<br>2. Yıl | (2008)<br>3. Yıl |
|-----------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Kurum Kazancı               | 50.000           | 30.000           | 200.000          |
| Yatırım İndirimi            | 50.000           | 30.000           | 20.000           |
| Kurumlar Vergisi Matrahı    | 0                | 0                | 180.000          |
| Kurumlar Vergisi Oranı      | %30              | %30              | %30              |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 0                | 0                | 54.000           |

Bu durumdaki mükellefin 3. yılda %20 oranına göre 40.000 YTL vergi ödeyecek iken yatırım indiriminden faydalandığı takdirde 54.000 YTL vergi ödemek zorunda kalacaktır. Örnek 2'deki mükellefin 2008 yılında yatırım indirimi hakkından vazgeçerek (200.000 x %20=) 40.000.-YTL kurumlar vergisi ödemeyi tercih edeceği açıktır.

Yukarıdaki örnek olayda, mükellef üçüncü yılda tercihini değiştirerek yatırım indirimi hakkından vazgeçebilecektir. Diğer bir ifade ile birinci ve ikinci yılda yatırım indiriminden yararlanma yönündeki tercihinde herhangi bir düzeltme yapmaya ihtiyaç yoktur. Keza, kanun hükmünde mükelleflerin yıllar itibariyle tercihinde değişiklik yapamayacaklarına ilişkin bir hüküm olmadığı gibi, yatırım indiriminden yararlanma mecburiyeti de yoktur.

2005 yılından devreden yatırım indirimi hakkı bulunan mükelleflerin geçici vergi dönemlerinde de yukarıdaki örnekleri dikkate alarak tercihte bulunmalarında yarar vardır. Yasa hükmüne göre, kurumlar vergisi oranının %20'ye indirilmesi halinde, indirilebilecek yatırım indirimi tutarı kazancın 1/3'ünü aşmadığı sürece yatırım indiriminden yararlanılması mükelleflerin aleyhine olacaktır.

2 no'lu örneğin, geçici vergi dönemlerinde yaşanması halinde mükelleflerin üçüncü ve dördüncü geçici vergi döneminde yatırım indiriminden vazgeçmesi mümkün olmayabilecektir. Mükellefler hesap dönemi içinde tercih değişikliğini kabul edilmeyeceğini dikkate almalı, geçici vergi dönemlerinde muhtemel kar durumlarına göre karar vermelidirler.

## C- İktisadi ve Teknik Bütünlük Kavramları

Geçici 69. maddeyle ilgili olarak açıklığa kavuşturulması gereken diğer bir konu da iktisadi ve teknik bütünlük kavramlarıdır. **İktisadi bütünlükten** bir yatırımın amacına ulaşması için gerekli her türlü yatırım harcamasının, **teknik bütünlükten** ise iktisadi bütünlüğü sağlayan makine ve cihazların birbiriyle olan zorunlu teknik ilişkisinin anlaşılması gerekir. Bu anlamda, devam etmekte olan yatırımlarla ilgili entegre yatırım harcamaları iktisadi bütünlük kavramı çerçevesinde değerlendirilirken, geçmiş yıllarda tamamlanmış yatırımlarla ilgili entegre veya tamamlama yatırımları iktisadi bütünlük kavramı içerisinde değerlendirilmemelidir. İktisadi bütünlüğün geniş yorumlanması halinde, bu kavrama mevcut tesislere ilave her türlü yatırım harcamasını dahil etmek mümkün hale gelir ki, kanun koyucunun amacının bu olmadığı açıktır.

Nitekim Kanun gerekçesinde, yürürlükten kaldırılan GVK'nun 19.maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başlanan komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olarak ve bu yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden ancak bu tarihten sonra yapılan yatırımların yatırım indiriminden yararlandırılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, bu durumdaki mükelleflerin akredetif

açtırması, yatırımın büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, yatırımların gerçekleşme durumlarını Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine diğer bölgelerden Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine yaptıkları bildirimlerle bildirmiş olunması gibi işlemlerin 1.1.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen mükelleflerin 1.1.2006 tarihinden itibaren üç yıl içinde yapacakları yatırım harcamalarının yatırım indirimi istisnasından yararlandırılmasının mümkün olduğu açıklanmıştır.