

YATIRIM İNDİRİMİNDE TERCİH SORUNU*

I- Genel Bilgiler

Bilindiği gibi GVK'na eklenen geçici 69.madde uyarınca 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yatırım indirimi istisnası kaldırılmıştır. Ancak, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi hakkı bulunan mükellefler bu haklarını 2006, 2007 ve 2008 yıllarındaki kazançlarından indirebileceklerdir. Ancak bu durumdaki mükelleflerden yatırım indirimi indirildikten sonra kalan kazançları üzerinden 31.12.2005 tarihindeki mevzuat hükümlerine göre vergi hesaplayacaklardır. Bunun anlamı, kazanç yetersizliği nedeniyle devreden yatırım indirimi hakkı bulunanlar 2006 yılında indirilen gelir vergisi tarifesiyle veya kurumlar vergisinden yararlanmayacaklardır. Gelir ve kurumlar vergisiyle ilgili durum geçici vergi için de geçerlidir.¹ Konuyu basit bir örnekle açıklayalım.

(X) Şirketinin 2006 yılı kurum kazancı 400.000 YTL, 2005 yılından devreden yatırım indirimi istisnası 100.000 YTL'dir. GVK'nun Geçici 69.maddesine göre kurumun hesaplaması gereken kurumlar vergisi aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurum Kazancı	400.000.-YTL
Yatırım İndirimi	100.000.-YTL
Kurumlar Vergisi Matrahı	300.000.-YTL
Kurumlar Vergisi %30	90.000.-YTL

(X) Şirketi 100.000. YTL'lik yatırım indiriminden yararlanmamış olsaydı ödemesi gereken kurumlar vergisi $400.000 \times \%20 = 80.000.-YTL$ olacaktı. Bu örnekte, mükellefin yanlış tercihte bulunarak yatırım indiriminden yararlanması 10.000.-YTL daha fazla vergi ödemesine neden olmuştur.

Mükelleflerin 2005 yılından devreden yatırım indiriminden yararlanıp yararlanmayacağına hangi tarihte karar vereceği konusunda Kanunda bir hükme yer verilmemiştir. Bu yazımızda 2005 yılından devreden yatırım indiriminin izleyen üç yıl içinde kullanımında dikkat edilecek hususlara değinilerek, konuyla ilgili olarak yayımlanan 3 no'lu KVK Sirküleri değerlendirilecektir.

II- Tercih İçin Dilekçe Verilmesine Gerek Yoktur.

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 3 No'lu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu sirkülerinde "2006 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2006 yılının ikinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe **(14.8.2006) kadar tercihlerini belirlemeleri gerektiği**" belirtilmiştir. Sirkülerde ayrıca, 2007 ve 2008 yıllarında ise mükelleflerin tercihlerini **ilk geçici vergilendirme** dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri

* Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

¹ Kurumlar vergisi mükelleflerinde 2005 yılında %30 olarak uygulanan geçici vergi ve kurumlar vergisi 2006 yılında %20'ye; gelir vergisi mükelleflerinde ise %20'den başlayıp %40'ta sona eren gelir vergisi tarifesi %15-35 aralığına çekilmiştir.

gerektiği, mükelleflerin yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmadığı belirtilmiştir.²

Kanun hükmünde, mükelleflerin yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanmayacakları konusundaki tercihlerini vergi dairesine dilekçe ile bildirmeleri gerektiği konusunda bir hüküm bulunmadığından, mükelleflerin gerek 2006 yılı için 14.8.2006 tarihine kadar, gerekse 2007 ve 2008 yılları için ilk geçici vergi beyannamesi verme süresi içinde tercihlerini belirlemelerine gerek yoktur.

III-Mükellefler Tercihlerini Ne Şekilde ve Ne Zaman Belirlemelidirler?

Mükelleflerin geçici vergi beyannamesinde veya gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım indirimi istisnasını göstermeleri, yatırım indiriminden yararlanmayı tercih ettiği anlamına gelir.

Mükelleflerden tercihlerini yılın ilk geçici vergi beyannamesi verme süresi içinde belirlemelerini istemek, mükellefin Mart ayında iken Aralık ayı sonunda meydana gelecek kazancını tahmin etmesini istemek demektir. Mükellefleri belirsiz bir tercihe zorlamanın hiçbir hukuki ve haklı nedeni olamaz. Bu nedenle mükelleflerin tercihlerini son geçici vergi döneminde veya gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapabilecekleri görüşümdedir.

Şöyle ki, yukardaki kurumun geçici vergi dönemlerindeki kazançlarını tahmin edemediği için 1,2 ve 3.geçici vergi dönemlerinde yatırım indirimi hakkını kullanmayıp, son geçici vergi döneminde (veya yıllık beyannamesinde) indirim hakkını kullanmasında takvim yılı aşılmadığı için herhangi bir sakınca olmamalıdır. Ayrıca, geçici vergiye tabi olmayan **yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazanç** gelir/kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edileceği için yatırım indirimi de gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilecektir.

Örnek:

	1.Geçici Vergi Dönemi	2.Geçici Vergi Dönemi	3.Geçici Vergi Dönemi	4.Geçici Vergi Dönemi	
Kurum Kazancı	10	25	15	200	
Yatırım İndirimi	-	-	-	100	
Matrah	10	25	15	100	
Vergi Oranı	%20	%20	%20	%30	
Hesaplanan Geçici Vergi	2	5	3	30	
Önceki Dönem Odenen	-	2	5	5	
Bu Dönem Ödenen	2	3	-	25	=30

Söz konusu Sirkülere göre, yukardaki örnekte mükellef geçici vergi dönemlerinde kazancından yatırım indirimi istisnası hakkını indirmeyip Devlete vergi ödediği için 4.geçici vergi döneminde yatırım indirimi istisnasından yararlanmayıp (40-5=) 35 YTL daha geçici vergi ödeyerek, toplam 100 YTL yatırım indirimi istisnası hakkından yararlanamayacaktır. Aynı mükellefin 1,2 ve 3.geçici vergi dönemlerinde yatırım indiriminden yararlanması halinde 4.geçici vergi dönemi itibariyle toplam (200-100=) 100 YTL matrah üzerinden 30.-YTL geçici vergi ödeyecektir. Burada bir sorun yoktur. Keza, mükellef baştan beri yatırım indirimi hakkını kullanmayı tercih etmiştir.

² 7.8.2006 tarihli KVK-3/2006-3/Yatırım İndirimi-2

Ancak, 4.geçici vergi döneminde kümülatif kazancın 200.-YTL yerine 400.-YTL beyan edilmesi halinde yukardaki örnekteki mükellef (400. – 100=) 300.-YTL matrah üzerinden 90.-YTL geçici vergi ödemek zorunda kalacaktır. Oysa bu mükellef geçici vergi dönemlerinde yatırım indiriminden yararlanmasaydı ödeyeceği toplam vergi (400. x %20=) 80.-YTL olacaktı. Hesap dönemi sona ermeden tercihte bulunmak, **karanlığa kurşun atmak** gibidir. Kanunda tercih sözcüğü kullanılmamıştır.

Öte yandan, 4.geçici vergi döneminde 400.-YTL kazanç beyan eden mükellefin 1,2 ve 3.geçici vergi dönemlerinde yararlandığı yatırım indirimlerinden vazgeçerek pişmanlık hükümlerine göre beyanname verip beyannamelerini düzeltmesine de engel bir durum yoktur. Mükellef yatırım indiriminden yararlandığı için 1.geçici vergi dönemi için ödemediği 2.-YTL, ikinci geçici vergi dönemi için 3.-YTL geçici vergiyi pişmanlık hükümlerine göre ödeyerek son geçici vergi döneminde 10.-YTL fazla geçici vergi (veya kurumlar vergisi) ödemekten kurtulabilir. Keza, yatırım indiriminden yararlandığı için 1. ve 2.geçici vergi dönemlerinde beyan etmediği toplam 5.-YTL geçici vergi için ödeyeceği pişmanlık zammı 10.-YTL'den daha az olabilir.

Söz konusu sirkülerde de belirtildiği üzere devreden yatırım indiriminin kullanımında üç yıllık süre bir bütün olarak dikkate alınmayacak, her yıl kendi içinde ayrı değerlendirilecektir. Örneğin, devreden yatırım indirimi 100.-YTL, 2006 yılı kazancı da 100.-YTL olan mükellef, 2007 ve 2008 yıllarında genel esaslara göre indirilmiş kurumlar vergisi/gelir vergisi tarifesi üzerinden vergi ödeyecektir. Herhangi bir yılda yatırım indiriminden yararlanan mükellef, yatırım indiriminden arta kalan kazanç kısmına 2005 yılı için geçerli gelir/kurumlar vergisi oranını uygulayarak vergi hesaplayacaktır. Geçici 69.madde hükmüne göre aynı dönem içinde mükellefler hem yatırım indiriminden hem de indirilmiş gelir/kurumlar vergisi oranından yararlanamayacaktır.

IV-Stopajlı Yatırım İndirimi Tercih Edilmeli Mi?

Duraksamaya düşülen konulardan birisi de, kurumlar vergisi oranının %30'dan %20'ye indirilmesi nedeniyle devreden stopajlı yatırım indirimi istisnasındaki %19,8 oranındaki gelir vergisi stopajı nedeniyle stopajlı yatırım indirimi istisnasından yararlanılmasının bir avantajı kalıp kalmadığıdır.

Bilindiği gibi stopajlı yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde geçici vergi dönemlerinde gelir vergisi stopajı hesaplanmamakta, gelir vergisi stopajı izleyen yılın 20 Mayıs tarihinde muhtasar beyanname ile beyan edilmekte ve 26 Mayıs'ta ödenmektedir. Diğer yandan, GVK'nun Geçici 61 ve 62.maddesine göre stopajlı yatırım indirimine isabet eden kurum kazancının dağıtılması halinde GVK'nun 94/6.maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi tutulmamaktadır.

Gerek gelir vergisi stopajının izleyen yılda ödenmesi gerekse stopajlı yatırım indirimine isabet eden kazancın dağıtılması halinde %15 oranındaki gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır. Bu iki avantaj nedeniyle 2005 yılından devreden stopajlı yatırım indiriminden yararlanılması mükelleflerin lehine olacaktır.

V- Stopajlı-Stopajsız Yatırım İndiriminde Öncelik Sorunu

Mükelleflerin hem stopajlı hem de stopajsız yatırım indirimi istisnası hakkının bulunması halinde hangi grup yatırım indirimine öncelik verileceği konusunda yayımlanan 14.4.2004 tarih ve 2004/15 no'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde öncelik mükelleflerin tercihinin bırakılmıştır. Bu konuda farklı görüşler bulunmakla birlikte öncelik hakkının hangi grup yatırım indirimine verileceği konusunda açık yasal bir hüküm bulunmadığı için tercih hakkının mükelleflere bırakılması doğru bir yöntemdir. Bu çerçevede stopajsız yatırım indirimi grubuna öncelik verilmesinin bir vergi erteleme etkisi yaratması nedeniyle mükelleflerin lehine olduğu açıktır.

VI-Sonuç

Yatırım indirimi istisnası 8.4.2006 tarihinde yayımlanan 5479 sayılı Kanun ile 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmakla birlikte, devreden yatırım indiriminin kullanılmasıyla ilgili sorunların bir süre daha devam edeceği anlaşılmaktadır. GVK'na eklenen geçici 69.madde ile yatırım indiriminin geçiş sürecinde bize göre iki önemli hukuki hata yapılmıştır. Bunlardan birisi, devreden yatırım indiriminin kullanım süresinin üç yıl ile sınırlandırılması, diğeri ise devreden yatırım indirimini kullanan mükelleflerin yatırım indirimini aşan kazançlarına 31.12.2005 tarihinde geçerli vergi oranının uygulanacak olmasıdır. Diğer bir ifade ile mükellefler devreden yatırım indirimini 2006, 2007 ve 2008 yıllarındaki kazançlarından indirebilecekler ancak bu yıllarda kazanç yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi haklarını kaybedeceklerdir. 40 yılı aşan yatırım indirimi uygulamasında yatırım indiriminden yararlanılması hiçbir süreyle sınırlandırılmamıştır. Devreden yatırım indirimini kullanan mükellefler ilgili yılda yatırım indirimi tutarını aşan kazançları üzerinden 2006 yılında indirilen gelir ve kurumlar vergisi oranları yerine **eski oranları** uygulayacaklardır. Birinci durum hukuki güvenlik ilkesine, ikinci durum ise vergide adalet ve genellik ilkesine açıkça aykırıdır. Başlangıçta herhangi bir sınırlamaya tabi olmayan bir hakkın kullanımında mükellef aleyhine sonradan sınırlamalar getirilmesi mükellef haklarına aykırıdır.³

Bu yazımızda, 2005 yılından devreden yatırım indirimi hakkını 2006,2007 ve 2008 yıllarında kullanmak isteyen mükelleflerin indirilmiş vergi oranları yerine eski oranları uygulamak zorunda bırakılmalarından kaynaklanan "tercih" konusu incelenmiştir. Buna göre, 3 No'lu KVK Sirkülerindeki yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2006 yılının **ikinci geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe (14.8.2006) kadar tercihlerini belirlemeleri gerektiği şeklindeki görüşün hiçbir hukuki dayanağı yoktur. Tercih belirlemek için mükelleflerin vergi dairesine dilekçe vermeleri de söz konusu değildir. Beyannamesinde yatırım indirimini gösteren mükellefin tercihinin indirme yönünde kullandığı açıktır.** Geçmiş yıllar zararlarının veya diğer vergi istisnalarının mahsubu veya zarar beyanı ya da yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükellefler yönünden yatırım indiriminin 14.8.2006 tarihi itibarıyla tercih edilip edilmeyeceği belli olmadığından, bu gruba giren mükellefler yönünden beyanı gereken kazancın doğduğu dönemin beklenmesi yasal bir zorunluluktur.

Geçici vergi dönemlerinde yatırım indirimi hakkını kullanmayan mükelleflerin yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde bu haklarını kullanamayacakları konusunda yasal bir düzenleme olmadığından mükelleflerin hesap dönemi sonu itibarıyla kazançlarını görmeden tercihe zorlanmaları kabul edilemez. Ayrıca, ilk geçici vergi dönemlerinde yatırım indirimi hakkını kullanan ancak sonraki dönemlerde yüksek kazanç beyan eden mükelleflerin

³ Sakıp ŞEKER, "Yatırım İndirimi İstisnasını Kaldıran GVK'nun Geçici 69.Maddesinin Değerlendirilmesi" **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2006 Sayı:213, Sy:20-24

indirilmiş gelir/kurumlar vergisi oranlarından yararlanmak amacıyla söz konusu geçici vergi beyannamelerini pişmanlık hükümlerine göre düzeltmelerine de yasal bir engel bulunmamaktadır. Gelir İdaresinin daha fazla vergi toplama çabası takdire şayan olmakla birlikte, bu çabanın hukukun genel hükümleri çerçevesinde kalınarak gösterilmesi gerekmektedir.