

YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASINDAN YARARLANMANIN TERCİHİ VE İSTİSNANIN UYGULANMASI

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, vergi mevzuatımızda önemli değişiklikleri içeren 5479 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”¹ un 2. maddesi ile, 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 19. maddesinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası yürürlükten kaldırılmıştır. Yatırım indirimi istisnasının kaldırılması sürecine ilişkin geçiş hükümlerine ise, yine 5479 sayılı Kanun’un 3. maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu madde ile GVK’ya eklenen Geçici 69. madde uyarınca, belli harcamalara ilişkin olarak 2006, 2007 ve 2008 hesap dönemlerinde bu istisna uygulanabilecektir.

Geçici 69. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakılmıştır. Öte yandan, yatırım indirimi istisnasından yararlanan gelir vergisi mükelleflerinin, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesini; kurumlar vergisi mükelleflerinin ise yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nın 25. maddesinde yer alan % 30 luk kurumlar vergisi oranını, istisnanın uygulandığı dönem kazançlarına uygulamak suretiyle ilgili dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplamaları gerekmektedir.

Görüleceği gibi, GVK’nın Geçici 69. maddesi kapsamında yatırım harcaması olan mükelleflerin, bu harcamalarına ilişkin olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanmayacaklarına karar vermeleri gerekmekte olup; bu tercihin yapılmasında indirim tutarının ve vergi oranlarının hesaplanan vergiye yansımalarının mukayeseli olarak değerlendirilmesi önem kazanmaktadır.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde, yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak genel bilgilere kısaca yer verildikten sonra; 2006, 2007 ve 2008 hesap dönemlerinde hangi yatırım harcamalarının indirimine konu edilebileceği ve istisna uygulamasının tercihi, ilgili hükümler ve “3 seri numaralı 5520 sayılı KVK Sirküleri”² çerçevesinde açıklanmıştır.

II- KALDIRILMADAN ÖNCEKİ HÜKÜMLERE GÖRE YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI UYGLAMASINA İLİŞKİN AÇIKLAMA

Yatırım indirimi ile ilgili düzenlemelere 4842 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik öncesinde GVK’nın Ek 1-6. maddelerinde yer verilmiş ve 4842 sayılı Kanun ile de GVK’nın “*Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası*” başlıklı 19. maddesinde 24.04 2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yatırım indirimi istisnası yeniden düzenlenmiştir. GVK’nın söz konusu maddesine göre; yatırım indirimi istisnasına ilişkin genel bilgiler aşağıdaki gibidir.

¹ 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 08.08.2006 tarih ve KVK-3 /2006-3 /Yatırım İndirimi-2 sayılıdır.

A- Yatırım İndirimi İstisnası Uygulanacak Kazançlar

Yatırım indirimi istisnası, dar mükellefiyete tabi olanlar dahil olmak üzere bilanço esasına göre tespit edilen ticari veya zirai kazançlara ve kurum kazançlarına uygulanır. Dolayısıyla, işletme hesabı esası veya basit usulde tespit edilen ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları için yatırım indirimi istisnası uygulanması mümkün değildir.

B- Yatırım İndirimi İstisnası Uygulamasının Başlangıcı

Yatırım indirimi uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı hesap döneminden itibaren başlanılır ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.

C- Yatırım İndirimi İstisnasının Konusu ve Oranı

Yatırım indirimi istisnasının konusu, mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdir. Oranı ise, söz konusu iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40'ıdır.

D- Yatırım İndirimi Hesaplanmayacak İktisadi Kıymetler

Aşağıda belirtilen iktisadi kıymetler için yatırım indirimi hesaplanması mümkün değildir.

1- Bedeli 10.000 YTL'den Az Olan İktisadi Kıymetler

Bedeli 10.000 YTL'den (2005 yılı için) az olan iktisadi kıymetler için yatırım indirimi hesaplanması mümkün değildir. Bu sınırın uygulanmasında, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır.

2- Kullanılmış İktisadi Kıymetler

Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler için (yüzer havuzlar ve oniki yaşından küçük gemiler hariç) yatırım indirimi hesaplanması mümkün değildir.

3- Gayri Maddi Haklar ve Ekonomik Ömrü 5 Yıldan Kısa Olan Özel Maliyet Bedelleri

Gayri maddi haklar ve ekonomik ömrü 5 yıldan kısa olan özel maliyet bedelleri için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması mümkün değildir. Ancak, yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları yatırım indirimine konu edilebilecektir.

4- Mal ve Hizmet Üretimi İle Doğrudan İlgili Olmayan; Alet, Edevat, Mefruşat ve Büro Demirbaşları

Alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşlarının mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olup olmadığının işletmelerin faaliyetlerine göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Örneğin, imalat işleri ile uğraşan işletmelerde, sürekli olarak kullanılıyor olsa dahi, üretim süreci ile doğrudan ilgili olmayan masa, sandalye, telefon, faks vb. kıymetler için istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

5- Bedelsiz Olarak İktisap Edilen İktisadi Kıymetler

Bağışlama vb. yollarla bedelsiz olarak edinilen iktisadi kıymetler yatırım indirimi kapsamı dışındadır.

6- Satın Alma Suretiyle İktisap Edilen veya İnşa Edilen Binalar İle Arazi veya Arsalar

Bina harcamalarının yatırım indirimine konu edilebilmesi için mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilmiş olması şartı aranmaktadır. Bu nedenle, satın almak suretiyle iktisap edilen binalar mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılsa dahi yatırım indiriminden yararlanamaz.

Arazi veya arsaların ise hiçbir şekilde yatırım indirimi istisnasına konu olması mümkün değildir.

7- Binek Otomobili ve Benzeri Kara Taşıtları, Yat, Kotra, Tekne ve Benzeri Motorlu Deniz Araçları ile Uçak ve Helikopter Gibi Hava Taşıtları

Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları için yatırım indirimi hesaplanması mümkün değildir. Ancak, işletmenin esas faaliyet konusunun sayılan taşıtların kısmen veya tamamen işletilmesi olması halinde yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

E- Yatırım İndirimine Konu Edilen İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması

Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkaran mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama hakkını kaybederler. Bu durumda daha önce yararlanılan, başka bir deyişle kurum kazancından tenzil edilen yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.

Buna göre; yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetlerin iki yıldan önce elden çıkarılması halinde, yararlanılmayan istisna tutarı gelecek dönemlerde yatırım indirimine tabi olmayacaktır. Söz konusu iktisadi kıymetlerin iki yıldan sonra elden çıkarılması halinde ise satan veya devreden, yararlanılmayan istisna tutarından satıştan sonra da yararlanmaya devam edecektir. Yatırım indiriminden kısmen faydalanılmış veya faydalanılmamış aktif değerleri satın veya devir alanların ise istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

F- Yatırım İndirimi İstisnasında Endeksleme

Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır. 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine konu yatırımlarla ilgili olarak yapılan harcamalar (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç) için ise endeksleme, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen “Yeniden Değerleme Oranı” esas alınarak yapılır.

III- İSTİSNADAN YARARLANMA VEYA YARARLANMAMA TERCİHİNİN BELİRLENMESİ

A- Genel Açıklama

Yazımızın Giriş bölümünde de belirtildiği üzere, GVK'nın Geçici 69. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakılmıştır.

Mükellefler bu tercihlerini 2006, 2007 ve 2008 yıllarının tamamı için kullanabilecekleri gibi bu yılların herhangi biri için de kullanabileceklerdir. Örnek vermek gerekirse, 2006 yılı için istisnadan yararlanmayan mükellefin, 2007 ve 2008 yıllarında istisnadan yararlanması mümkündür. Benzer şekilde, 2006 yılı için istisnadan yararlanmayı tercih eden mükellefin

sonraki yıllarda da seçimlik hakkı devam etmektedir ve dilerse 2007 ve 2008 yılları için istisnadan yararlanmamayı tercih edebilecektir.

Öte yandan, istisnadan yararlanmayı tercih etmeyen mükelleflerin sonraki yıllarda, kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Örnek :

(A) Ltd. Şti.'nin 2006 hesap dönemine ilişkin verileri aşağıdaki gibidir.

Kurum Kazancı : 250.000 YTL

Yararlanılabilecek Yatırım İndirimi Tutarı : 50.000 YTL

Şirket 2006 hesap döneminde yatırım indirimi istisnasını uygulamayı tercih etmemiştir.

Bu durumda mükellefin, 2006 hesap dönemine ilişkin olarak yararlanmadığı 50.000 YTL'lik istisna tutarını, sonraki yıllarda (2007 ve 2008) yatırım indirimden yararlanmayı tercih etse dahi bu dönemlere ait kurum kazancından indirmesi mümkün değildir. Başka bir deyişle, mükellefin 2006 hesap döneminde yatırım indirimi istisnasını uygulamayı tercih etmemesi, 2006 yılı için geçerli olan 50.000 YTL'lik indirim hakkının, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği sonraki dönemlerde (2007, 2008) kullanılmayacak olması anlamına gelir.

Ancak, mükellefin uygulamayı tercih ettiği halde kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilmesi mümkündür. Yukarıdaki örnekte kurum kazancının 30.000 YTL olduğu ve mükellefin istisna uygulamayı tercih ettiği varsayıldığında, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan 20.000 YTL'lik istisna tutarının sonraki yıllarda indirilmesi mümkündür.

B- Tercihin Belirlenmesi

1- 2006 Hesap Dönemi İçin Tercihin Belirlenmesi

3 seri numaralı 5520 sayılı KVK Sirkülerinde, 2006 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2006 yılının ikinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe (14.08.2006) kadar tercihlerini belirlemeleri gerektiği; 2006 yılı birinci geçici vergilendirme dönemi itibariyle yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin, ikinci geçici vergilendirme döneminde bu istisnadan yararlanmamayı tercih etmeleri halinde, birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin olarak herhangi bir işlem yapmalarına gerek bulunmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla, 2006 hesap döneminin birinci geçici vergilendirme döneminde istisnadan yararlanmayı tercih eden mükelleflerin, sonraki geçici vergilendirme dönemlerinde ve yıllık beyanname döneminde bu tercihlerini değiştirerek istisnayı uygulamamayı tercih etmeleri mümkündür. Ancak ikinci geçici vergilendirme dönemi itibariyle belirlenen tercihten yıllık beyanname döneminde vazgeçme imkanı yoktur. Örneğin, birinci geçici vergilendirme döneminde istisna uygulayan bir mükellef ikinci vergilendirme döneminde bu tercihten vazgeçerek istisna uygulamamayı seçmiş ise sonraki geçici vergilendirme dönemlerinde ve yıllık beyan döneminde de istisna uygulanmaması gerekir.

2- 2007 ve 2008 Hesap Dönemleri İçin Tercihin Belirlenmesi

2007 ve 2008 yıllarında mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir. Mükelleflerin, yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan yoktur.

C- Yatırım İndiriminden Yararlanan Mükelleflerin Uygulayacakları Vergi Oranı

GVK'nın Geçici 69. maddesi kapsamında yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesi³; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı KVK'nın 25. maddesinde yer alan % 30 luk kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

2006 veya 2007 yıllarında Geçici 69. madde kapsamında yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunmayan veya bulunmakla birlikte bu yıllarda tercihlerini yatırım indirimi uygulamama yönünde kullanan mükelleflerin, 2008 yılında yatırım indirimi uygulamaları halinde, geçmiş söz konusu yıllar için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

IV- İSTİSNANIN UYGULANMASI

A- Devreden Yatırım İndirimi

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri yatırım indirimi istisnası tutarlarını yine bu tarihteki mevzuat hükümleri çerçevesinde izleyen yıllara (2006, 2007, 2008) ait kazançlarından indirebileceklerdir. Söz konusu istisna tutarları kazancın yeterli olmaması nedeniyle 2008 yılı kazancından da indirilemediği takdirde sonraki yıllara ait kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Örnek :

(B) Ltd. Şti.'nin 2005 yılı kurum kazancı 200.000 YTL, GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamındaki yatırım harcaması ise 1.000.000 YTL'dir. Şirketin önceki yıldan devreden yatırım indirimi bulunmamaktadır.

Yukarıdaki verilere göre, (B) Ltd. Şti.'nin 2005 yılında yapmış olduğu yatırım harcamalarına ilişkin olarak yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı $(1.000.000 \times \%40=)$ 400.000 YTL'dir. 2005 hesap dönemine ait kurum kazancı 200.000 YTL olduğu için, söz konusu tutarın 200.000 YTL'lik kısmı için istisnadan 2005 hesap döneminde yararlanılmıştır. Kalan 200.000 YTL'lik kısmı ise endekslemeye tabi tutularak 2008 hesap dönemini geçmemek üzere ilerleyen yıllara ait kazançlardan indirilebilecektir.

B- 01.01.2006 Tarihinden Sonraki Harcamalar İçin Yatırım İndirimi

1- 24.04.2003 Tarihinden Önceki Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlara İlişkin Harcamalar

GVK'nın Geçici 61. maddesine göre, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak GVK'nın bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümlerinin uygulanması gerekir. Buna göre, söz konusu yatırım harcamaları için GVK'nın 19. madde hükümleri değil, Ek 1-6. madde hükümlerine göre işlem yapılması gerekmektedir. Ancak, yine Geçici 61. madde hükmüne göre, isteyen mükellefler, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamaları (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi

³ 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

6.600 Yeni Türk Lirasına kadar % 20

15.000 Yeni Türk Lirasının 6.600 lirası için 1.320 lira, fazlası % 25

30.000 Yeni Türk Lirasının 15.000 lirası için 3.420 lira, fazlası % 30

78.000 Yeni Türk Lirasının 30.000 lirası için 7.920 lira, fazlası % 35

78.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 78.000 lirası için 24.720 lira, fazlası % 40

istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için bu Kanunun 19. maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmektedirler.

Görüleceği gibi, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan harcamalar üzerinden, mükellefler seçimlik haklarını kullanarak 19. madde hükümlerine göre yatırım istisnasından yararlanmak istediklerini bildirmemişler ise, söz konusu teşvik belgesi kapsamında yaptıkları yatırım harcamaları için GVK'nın yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1-6. maddeleri hükümlerine göre hareket edeceklerdir.

Yatırım indirimi istisnasının kaldırılması süreci ile ilgili olarak 5479 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen Geçici 69. maddenin (a) bendi de yukarıda belirtilen yatırım harcamaları ile ilgilidir. Söz konusu bent hükmüne göre; 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1-6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak yatırımlar nedeniyle, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanacak yatırım indirimi istisnası tutarları, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilebilir.

Örnek vermek gerekirse Şubat 2003 ayında alınan teşvik belgesi kapsamında olmak üzere, Ağustos 2006 ayında alınan bir iş makinesi için GVK'nın mülga Ek 1-6. maddesi hükümlerine göre yatırım indirimi hesaplanıp kazançtan indirilebilecektir. Ancak bu uygulama 2008 hesap dönemi ile sınırlı olup, bu dönemden sonra yapılacak harcamalar eski teşvik belgeleri kapsamında olsa dahi yatırım indirimine konu edilemeyecektir.

2- 01.01.2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımların Devamı Niteliğindeki Yatırımlara İlişkin Harcamalar

GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen mükellefler, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Bu madde kapsamında, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları ile ilgili olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekir.

- Yapılan yatırım harcamalarının GVK'nın yürürlükten kaldırılan 19. maddesindeki genel şartları sağlaması,

- Yapılan yatırım harcamalarının 01.01.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla ilgili olması ve iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmesi. (İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur.)

5479 sayılı Kanun'un madde gerekçelerinde ve 3 seri numaralı Sirkülerde yer alan ifadelerle göre; mükelleflerin akreditif açtırılması, yatırımın büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanması, yatırımların gerçekleşme durumlarını Organize Sanayi bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine yaptıkları bildirimlerle bildirmiş olması gibi işlemlerde 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başlamış olduklarını ve

bir bütünlük içerisinde tamamlanması gerektiğini belgeleyen mükelleflerin 01.01.2006 tarihinden itibaren bu yatırımları nedeniyle yaptıkları harcamalar için yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmeleri mümkündür.

V- ÖZEL HESAP DÖNEMİ KULLANAN MÜKELLEFLERİN DURUMU

Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesine göre, kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin ticari ve zirai kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır.

3 seri numaralı 5520 sayılı KVK Sirkülerine göre, GVK'nın Geçici 69. maddesinde yer alan, "31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları" hükmündeki "31.12.2005" tarihi, özel hesap dönemine tabi mükellefler için de geçerlidir. Buna göre, özel hesap dönemi tayin olunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2006, 2007 ve 2008 yıllarında sona eren özel hesap dönemlerinde Geçici 69. madde kapsamında yatırım indirimi uygulayabileceklerdir.

GVK'nın 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 06.04.2006 tarihinde yürürlükten kaldırıldığından, 2005 yılında başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31.12.2005 tarihine kadar yapmış oldukları harcamaları üzerinden hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile daha önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi istisnası tutarları toplamını, 2005 yılında başlayıp 31.12.2005 tarihine kadar olan döneme ait kazançlarından indirebilmeleri; bu indirimle rağmen artan tutar bulunması halinde artan kısmı, 01.01.2006 – (2006 yılı içinde biten) özel hesap döneminin bitiş tarihi arasındaki dönem kazançlarından ve/veya 2007 ve 2008 yılı kazançlarından (% 30 kurumlar vergisi oranını dikkate almak suretiyle) indirilebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Örnek :

(C) A.Ş. için tayin edilmiş olan özel hesap dönemi 1 Eylül-31 Ağustos tarihleri arası olup, mükellefin yatırım harcamaları ve kazanç durumuna ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

- Önceki Dönemden Devreden (Endekslenmiş) İndirim Tutarı : 50.000 YTL

- 01.09.2005-31.12.2005 tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları : 100.000 YTL

- 01.09.2005-31.08.2006 hesap dönemine ait kurum kazancı : 180.000 YTL

Bu durumda mükellef, önceki dönemden devreden yatırım indirimi istisnası ile 31.12.2005 tarihine kadar yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan indirim tutarının toplamını, 2005 yılında başlayıp 31.12.2005 tarihine kadar olan döneme ait kazançlarından indirebilecek, bu indirimle rağmen artan tutar bulunması halinde artan kısmı, 01.01.2006 - 31.08.2006 tarihleri arasındaki dönem kazancından ve/veya 2007 ve 2008 yılı kazançlarından (% 30 kurumlar vergisi oranını dikkate almak suretiyle) indirebilecektir.

Buna göre;

İndirime Tabi Tutar = Devreden Yatırım İndirimi (50.000) + 31.12.2005 tarihine kadar yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan indirim (100.000 x 0,40 = 40.000)

= 90.000 YTL

90.000 YTL'lik bu indirim öncelikle 01.09.2005-31.12.2005 tarihleri arasındaki kazançta uygulanacaktır. Sirkülere göre; 2005 yılında başlayıp 2006 yılında biten özel hesap dönemine ait kazancın, 31/12/2005 tarihine kadar olan dönem ile bu tarihten sonraki döneme

ait kısmı; özel hesap dönemine ait toplam kazanç tutarının 12'ye bölünmesi sonucu bulunan tutarın, kıst dönemdeki ay sayısı ile çarpılması suretiyle belirlenecektir.

Mükellefin, 01.09.2005-31.08.2005 dönemine ait kazancı 180.000 YTL olduğuna göre, bunun 01.09.2005-31.12.2005 tarihleri arasındaki dört aylık döneme isabet eden kısmı $[(180.000 / 12) \times 4 =]$ 60.000 YTL'dir. Dolayısıyla 90.000 YTL'lik indirim hakkının 60.000 YTL'si bu döneme ait kazançtan indirilecek, artan kısım ise 01.01.2006 – 31.08.2006 tarihleri arasındaki dönem kazancından ve/veya 2007 ve 2008 yılı kazançlarından indirilebilecektir.

Öte yandan, 2005 yılında başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi mükelleflerin, 31.12.2005 tarihine kadar yapmış oldukları harcamaları üzerinden hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile daha önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi istisnası tutarları toplamının, 2005 yılında başlayıp 31.12.2005 tarihine kadar olan döneme ait kazançlarından indiriminden sonra, artan tutar bulunmaması halinde, 2006 yılı içinde biten özel hesap dönemine ait kazancın tamamına 5520 sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesinin 6 numaralı fıkrasına göre belirlenen kurumlar vergisi oranının uygulanması gerekir.⁴

VI- SONUÇ

Yukarıdaki açıklamalarımızdan görüleceği üzere, uzun bir süredir vergi mevzuatımızda yer alan yatırım indirimi istisnası 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış; ancak, GVK'ya eklenen geçici madde ile belli yatırım harcamaları için 2006-2008 hesap dönemlerinde mükelleflerin bu istisnadan yararlanmaya devam etmelerine olanak sağlanmıştır. 2006-2008 hesap dönemlerinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılması mükelleflerin tercihlerine bırakılmıştır. İstisnadan yararlanan mükellefler, ilgili dönem gelir veya kurumlar vergisini hesaplariken 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte olan (Gelir vergisi için %20'den başlayan tarife, Kurumlar vergisi için %30) vergi oranlarını uygulamak durumundadırlar. Bu nedenle mükelleflerin tercihlerini belirlerken, istisna tutarları ve vergi oranlarının, hesaplanan vergiye yansımaları karşılaştırmalı olarak değerlendirmeleri uygun olacaktır.

⁴ 5520 sayılı KVK'nın Geçici 1. maddesinin 6 numaralı fıkrasına göre; kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların 2006 takvim yılı içinde biten hesap dönemlerine ait kazançların vergilendirilmesinde; 1/1/2006 tarihinden önceki aylara % 30, sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınarak hesaplanan oran uygulanır. Bu hesaplamada, oran kesirleri dikkate alınmaz.