

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü**

Sayı : 46480499-125[2019/899]-E.55655

13.08.2020

Konu : Anayasa Mahkemesinin iptal kararı doğrultusunda yatırım indirimi istisnası

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, .. tarihli ve ... sayılı yatırım teşvik belgenizin olduğu, yatırım indirimi oranının %100 olduğu ve söz konusu yatırım teşvik belgesinin Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'nün ... tarihli ve ... sayılı yazısı ile tamamlama vizesinin yapıldığı, bu kapsamda yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan ancak kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi istisnası tutarlarının endekslendiği, 2010 ve 2011 hesap dönemlerinde 276 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (3) numaralı bölümü uyarınca kazancınızın %25'i kadar yatırım indirim istisnasından yararlandığınız, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemlerinde kazancınızın bulunmaması nedeniyle yatırım indirimi istisnasının uygulanamadığı belirtilerek, Anayasa Mahkemesinin ... tarihli ve ... sayılı kararına istinaden 2018 ve sonraki hesap dönemlerinde kazancınızın bulunması halinde önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi istisnasının kazancınızın %100'üne uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4842 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle eklenen Geçici 61 inci maddesinde;

*"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanır.*

*Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın, dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.*

*İsteyen mükellefler, bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamaları (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış*

*harcamalar hariç) için bu Kanunun 19 uncu maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Bunun için bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine bir bildirimde bulunulması ve tercihin, alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması şarttır."* hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun Geçici 69 uncu maddesinde ise;

*"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla 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 ve 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 (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. (Ek cümleler: 23/7/2010-6009/5 md.; İptal birinci cümle: Anayasa Mahkemesinin 9/2/2012 tarihli ve E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararıyla) Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır."*

*hükmü yer almaktadır.*

*8/1/2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15/10/2009 tarihli ve E:2006/95, K:2009/144 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile, söz konusu maddedeki "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait..." ibaresinin iptaline karar verilmiştir.*

*Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin 9/2/2012 tarihli ve E:2010/93,K:2012/20 sayılı Kararıyla, yatırım indiriminden yararlanmayı ilgili kazancın %25'i ile sınırlayan "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz.." hükmü iptal edilmiştir.*

Diğer taraftan, 276 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "5. Kazancın Bulunmasına Rağmen Herhangi Bir Dönemde Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanılmaması Durumu" başlıklı bölümünde;

"Yatırım indirimi istisnasından, kazancın elverişli olduğu yılda yararlanılabilmekte, ilgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması halinde, mükelleflerce yararlanılmayan bu indirim tutarlarının daha sonraki yıllara ait kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda (2006, 2007 ve 2008) kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indirim konusu yapabilmeleri mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Ancak, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını, endekslenmiş değerleri ile birlikte daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... tarihli ve ...sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında yapmış olduğunuz yatırım harcamaları dolayısıyla hesaplanan ancak 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemlerinde kazancın yetersiz olması nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisnası tutarlarının endekslenmiş değeri ile birlikte, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde, 2018 ve müteakip dönemlerde elde edilen kazançlardan indirilebileceği tabiidir.

Ancak, şirketinizin ilgili yıllarda kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmamış olması durumunda yararlanılmayan kazanç tutarına isabet eden yatırım indirimi istisnası tutarlarının müteakip yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.