

**SİRKÜ: 2010/08**  
**Konu : Yatırım İndirimi**

**KAYSERİ**  
**11.05.2010**

5479 Sayılı Kanun ile yatırım indirimine ilişkin GVK'nun 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılarak, GVK'na eklenen Geçici 69. madde ile mükelleflerin 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi hakları ile devam eden yatırımları üzerinden 01.01.2006 tarihinden itibaren yaptıkları harcamaları üzerinden hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarını 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilmeleri yönünde düzenlemeler yapılmıştır.

5479 Sayılı Kanununun GVK'nun 19. maddesini kaldıran 2. maddesinin yürürlük tarihi ve GVK'na eklenen Geçici 69. Maddenin yatırım indirimini sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlar ile sınırlandıran hükümleri 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazetede 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiş olup, aşağıda bu iptal kararı uyarınca 2010 ve sonraki yıllarda yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarları ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

### **1- Yatırım İndirimi Hakkı Bulunan Mükellefler 2010 yılı Birinci Geçici Vergi Döneminden İtibaren Yatırım İndiriminden Faydalanabileceklerdir.**

GVK Geçici 69. Maddesinin yatırım indirimini sadece **2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlar ile sınırlandıran hükümleri 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiş**, yatırım indirimi hakkı bulunan mükelleflerin **2009 yılından itibaren herhangi bir yıl sınırlaması olmaksızın yararlanabilecekleri tutara ulaşınca kadar yatırım indiriminden faydalanma hakları mükelleflere iade edilmiştir**. Ancak, Maliye Bakanlığınca iptal kararının 08.01.2010 tarihli resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmesi gerekçe gösterilerek 2009 yılı için e-beyanname programında yatırım indirimine yer verilmeyip, mükellefler yatırım indiriminden yararlandırılmamış, 2010 yılı birinci geçici vergi dönemi için e-beyanname programı güncellenerek yatırım indirimine yer verilmiştir. Bu sebeple, 2010 yılı birinci geçici vergi döneminden itibaren herhangi bir yıl sınırlaması olmaksızın yararlanılabilecek tutara ulaşınca kadar yatırım indiriminden faydalanılabilecektir.

### **2- Yatırım İndirimi Uygulandığı Hallerde Uygulanacak Vergi Oranları**

GVK Geçici 69. Maddesinin, yatırım indiriminden 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) yararlanılmasını öngören düzenlemedeki "vergi oranına ilişkin hükümler dahil" ibaresinin de Anayasa aykırı olduğu gerekçesi ile iptali istenmiş olsa da Anayasa Mahkemesinin 2009/144 Sayılı kararında bu istem reddedilmiş olduğundan, yatırım indiriminden yararlanma yönünde tercih kullanan mükelleflerin **yatırım indirimi düşüldükten sonra kalan kazançlarına 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi oranları (kurumlar vergisi mükelleflerine %30, gelir vergisi mükelleflerine 2005 yılı GV tarifesi) uygulanacaktır**. 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre GVK Geçici 61 ve 62. maddeleri uyarınca, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç) yapılan ve GVK'nun mülga Ek 1-6 maddeleri uygulanan harcamalar üzerinden hesaplanan yatırım indiriminden yararlanılması halinde yararlanılan tutar üzerinden %19,8 oranında stopaj yapılması gerektiğinin, bu şekilde stopaj yapılan kazançların dağıtılması halinde ise kar dağıtım stopajı yapılmayacağına göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

### 3- Yatırım İndirimi Hesaplanabilecek Yatırım Harcamaları

GVK Geçici 69. maddesi uyarınca, 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarları ile GVK'nun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan Ek 1-6 maddelerine tabi olan ve 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlarına istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak harcamalar ve GVK'nun 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden ve 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak harcamalar üzerinden 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre yatırım indirimi hesaplanarak, bu tutarlardan herhangi bir yıl sınırlaması olmaksızın yararlanılabilecektir.

GVK Geçici 69. maddesinin yatırım indirimi hesaplanacak harcamalara ilişkin yukarıda belirtilen hükümlerinde harcamanın yapıldığı yıl ile ilgili bir sınırlama olmadığından, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında olduğu gibi 2009 ve sonraki yıllarda da GVK mülga Ek 1-6 maddeleri hükümlerine tabi yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılacak harcamalar üzerinden veya GVK mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden harcamalar üzerinden yatırım indirimi hesaplanmasında bir engel bulunmamaktadır.

5479 Sayılı Kanunun, iptali için Anaya Mahkemesine başvuru düzenlemelerinden biri de 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere GVK'nun 19. maddesini kaldıran 2. maddesinin yürürlük tarihi olup, 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile söz konusu yürürlük maddesi de iptal edilmiş bulunmaktadır. Bu iptal hükmü uyarınca 01.01.2006-08.04.2006 tarihleri arasında GVK'nun 19. Maddesi yürürlükte bulunduğundan bu tarihler arasında yapılan harcamalar üzerinden de GVK 19. Maddesi kapsamında yatırım indirimi hesaplanabilmesi gerekecektir.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi Kararının bu maddenin iptali ile ilgili bölümünde yapılan "8.4.2006 tarihinde yayımlanan 5479 sayılı Yasa'nın 15. maddesinde 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesini yürürlükten kaldırarak 2. maddesinin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceği öngörülmek suretiyle yatırım indirimi istisnası geriye doğru kaldırılmıştır. Önceki Yasa'nın yürürlükteki kurallarına göre 1.1.2006 tarihinde yatırım indirimi istisnası kapsamında yatırıma başlayan yükümlüler yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığını 8.4.2006 tarihine kadar bilmemektedir. Yatırım indiriminin kaldırılmasına ilişkin maddenin, incelenen kuralla geriye yürütülmek suretiyle yükümlülerin hukuksal güvenlikleri zedelenmiştir. 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesinde arananlar dışında herhangi bir koşula ve sınırlamaya bağlı olmaksızın 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılmasına başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırım indiriminden yararlanması gereken yükümlüler, diğer bir anlatımla yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilerek ve bunun gereklerini yerine getirerek yatırıma başlayan yükümlüler, yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin kuralın geriye yürütülmesi nedeniyle, öngöremedikleri bir durumla karşılaşmışlardır. Yasa koyucu, 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69. maddeyle 24.4.2003 ve 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar için indirim hakkı getirdiği halde, 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar için indirim hakkı getirmeyerek hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir. Açıklanan nedenlerle, 5479 sayılı Yasa'nın 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki, aynı Yasa'nın yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 2. maddesinin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğine ilişkin "2" rakamı Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir." değerlendirmelerinde yer aldığı üzere 01.01.2006-08.04.2006 tarihleri arasında başlanan yatırımlarla ilişkili olarak 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan ve yatırımla bir bütünlük arzeden harcamalardan da yatırım indirimi hesaplanabilmesi gerekmektedir.

#### 4- Yararlanılabilecek Yatırım İndirimi Tutarlarının Tespiti

Yukarıda belirtilen harcamalara 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümlerin uygulanması gerektiğinden, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç) yapılan harcamalar üzerinden (24.04.2003 tarihinden itibaren yapılacak harcamalar için GVK 19. maddesinden yararlanma yönünde tercih kullanmayanlar için) GVK'nun mülga Ek 1-6 maddeleri, GVK mülga 19. maddesi kapsamında yapılan harcamalar üzerinden de bu madde uyarınca yatırım indirimi hesaplanması, kazancın yetersizliği sebebiyle yararlanılamayarak devreden yatırım indirimi tutarlarının ise takip eden yıllarda (GVK'nun mülga Ek 1-6 maddeleri kapsamında olanların yeniden değerlendirilmesinde, GVK mülga 19. maddesi kapsamında olanların ise ÜFE artışı oranında) endekslenerek dikkate alınması gerekmektedir.

2006-2008 yıllarında ve Anayasa Mahkemesinin iptal kararı ile 2009 yılında yatırım indiriminden yararlanılmasını engelleyen yasal bir düzenleme kalmadığından, bu yıllarda yatırım indirimi hakkı bulunduğu halde yatırım indiriminden yararlanmayarak, beyanlarını herhangi bir ihtirazi kayda konu etmeden veren mükelleflerin, beyan ettikleri matrah tutarı kadar yatırım indiriminden feragat etmeleri sebebiyle, 2010 ve sonraki yıllarda bu tutarlardan yararlanma imkânları bulunmamaktadır. Bu sebeple devreden yatırım indirimi endekslemelerinde, bu şekilde yararlanma imkânı varken yararlanılmayan tutarların dikkate alınmaması gerekmektedir.

Devreden yatırım indirimi tutarlarının endekslemesinde uygulanacak oranlar 2006 yılından itibaren aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

Dönem	Yeniden Değerleme Oranı (%)	ÜFE Artış Oranı (%)
2006	7,80	11,58
2007	7,20	5,94
2008	12,00	8,11
2009	2,20	5,93
2010/1. Geçici Vergi Dönemi	2,33	4,24

Bilgi ve gereği rica olunur.

