

SİRKÜ : 2010/17

**Konu : GVK Geçici 69. Maddesinde 6009 Sayılı Kanunla
Yapılan Değişiklik Sonrası Yatırım İndirimi Uygulaması**

**KAYSERİ
15.10.2010**

01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı Kanun ile Anayasa Mahkemesince iptal edilen bazı kanun hükümlerinin yeniden düzenlenmesi, uygulamada yaşanan boşlukların giderilmesi ve orta vadeli programda yer alan amaçların gerçekleştirilmesi için birçok Kanunda değişiklik yapılmış olup, yapılan değişikliklerin karşılaştırmalı metinleri, yeni yatırım indirimi mevzuatı hakkında 2010/08 ve 2010/12 no.lu sirkülerlerimiz ile 276 no.lu GVK tebliği taslağı hakkındaki Maliye Bakanlığına iletilen görüşler internet sitemizde yayınlanmıştır.

Bu sirkülerimizde yeni yatırım indirimi mevzuatı ile ilgili olarak 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan GVK 276 Seri no.lu Genel Tebliği açıklamalarına yer verilmiştir.

1- 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrası GVK Geçici 69. Maddesi

5479 Sayılı Kanunun 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 yayınlanan 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiş olup, iptal kararı üzerine 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimine ilişkin Geçici 69. Maddesi aşağıda şekilde değiştirilmiştir.

Eski Metin (Üzeri çizili metinler değiştirilen hükümlerdir.)	Yeni Metin (Koyu bölümler yeni eklenen hükümlerdir.)
<p>Geçici Madde 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;</p> <p>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 başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,</p> <p>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,</p> <p>nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde (.....) (*) kazançlarından indirebilirler.</p> <p>Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>(*) Parantez içi bölümde yer alan "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ifadesi 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 2009/144 Sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.</p>	<p>Geçici Madde 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;</p> <p>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 başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,</p> <p>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,</p> <p>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. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.</p> <p>Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>

2- Yatırım İndiriminden Yararlanan Kazançlara Yürürlükteki Vergi Oranı Uygulanacaktır.

6009 Sayılı Kanunun 5. maddesi ile GVK Geçici 69. Maddesinin “yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler” ifadesi **“yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.”** şeklinde değiştirilmiş, değişiklik hükmünden sonra gelmek üzere **“Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.”** cümleleri eklenmiştir.

Değişiklik öncesi hükümlere göre 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) uygulanırken, 6009 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu **2010 hesap döneminden itibaren yatırım indirimi düşüldükten sonra kalan kazanç tutarlarına yürürlükteki vergi oranları uygulanacaktır.**

3- Yatırım İndiriminden, İlgili Kazancın %25’i Oranında Yararlanılabilecektir.

6009 Sayılı Kanunun 5. maddesi ile GVK Geçici 69. Maddesinde yapılan değişiklik sonucu yatırım indiriminden yararlanma hakkına ilişkin yıl sınırlandırılması kaldırılırken, 2010 yılı dahil yatırım indirimi uygulanacak kazanç tutarı, ilgili kazancın %25 ile sınırlandırılmıştır. %25 oranının hesabında dikkate alınacak kazanç tutarı ise GVK 276 Seri no.lu Genel Tebliğinde **“yatırım indirimi uygulanmadan önceki zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutar”** olarak tanımlanmıştır.

Yatırım indirimi hakkının zamana yayılarak kullandırılması sonucunu doğuran bu düzenleme kazanılmış hakları tahdit etmekle birlikte, devreden yatırım indiriminde yıl sınırlaması öngörmediği ve eskalasyon uygulamasını da bertaraf etmediği için çok özel durumlar dışında hak kaybına yol açmayacak bir düzenlemedir.

4- Yatırım İndirimi Hesaplanabilecek Harcamalar

GVK Geçici 69. maddesi uyarınca, 2005 yılından devreden yatırım indirimi tutarları ile 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan GVK’nun 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.

Ayrıca 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile 5479 Sayılı Kanunun GVK’nun 19. maddesini 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldıran 2. maddesinin yürürlük maddesi de iptal edilmiş olduğundan 01.01.2006 ve 08.04.2006 tarihleri arasında GVK mülga 19. Maddesi hükümlerine göre yatırım indiriminden yararlanabilecek yatırım harcamaları üzerinden de yatırım indirimi hesaplama imkânı bulunmaktadır. GVK 69. maddesinde 6009 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerde bu konuya yer verilmemekle beraber GVK 276 Seri no.lu Genel Tebliğinde **“1/1/2006–8/4/2006 tarihleri arasında Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesi kapsamında yapılan yatırımlar üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılabileceği”** açıklanmış, 1/1/2006-8/4/2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 8/4/2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

5- 2010 Yılına Devreden Yatırım İndirimi Tutarlarının Tespiti

31.12.2005'den devreden yatırım indirimi tutarları ile yukarıdaki (4) no.lu bölümünde belirtilen harcamalar üzerinden 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi tutarlarından 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarında yararlanılan kısımların tenzili sonucu kalan bakiye tutarların endekslenerek 2010 yılına devreden yatırım indirimi tutarın tespit edilmesi gerekmektedir. Yatırım indiriminden yararlanma imkanı olduğu halde yatırım indiriminden yararlanmayan mükelleflerin, beyan ettikleri matrah tutarı kadar yatırım indiriminden feragat etmeleri ve bu tutarlardan daha sonraki yıllarda yararlanma imkanları bulunmaması sebebiyle, 2010 yılına devreden yatırım indirimi tespitinde yapılacak endekslemelerde, aşağıda açıklandığı üzere 2009 yılı hariç olmak üzere bu şekilde yararlanma imkânı varken yararlanılmayan tutarların dikkate alınmaması gerekmektedir.

GVK Geçici 69. Maddenin yatırım indirimini sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlar ile sınırlandıran hükümlerini iptal eden 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararının 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayınlanması gerekçe gösterilerek Maliye Bakanlığınca mükelleflere 2009 yılında yatırım indiriminden yararlanma hakkı tanınmamıştır. 2009 yılında yatırım indirimi hakkı bulunan mükelleflere ilişkin olarak GVK 276 Seri no.lu Genel Tebliğinde **“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 indirebilecekleri”** belirtilmiştir.

Ayrıca, yukarıda (1.3) bölümünde belirtildiği üzere 1/1/2006–8/4/2006 tarihleri arasında Gelir Vergisi Kanununun mülga 19. maddesi kapsamında yapılan yatırımlarla ilgili olarak GVK 276 Seri no.lu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca 1/1/2006–8/4/2006 tarihleri arasında yapılan harcamalar üzerinden GVK mülga 19. maddesine göre hesaplanan yatırım indirimi tutarlar ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılabilecektir.

6- Yatırım İndirimi Endekslemesinde Uygulanacak ÜFE ve Yeniden Değerleme Oranı

2010 yılına devreden yatırım indirimlerinin endekslenmesinde dikkate alınacak ÜFE ve yeniden değerlendirme oranları 2006 yılından itibaren aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir. 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara ilişkin olarak düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında GVK mülga Ek 1-6 ve Geçici 61. maddeleri hükümlerine tabi devreden yatırım indirimlerinin yeniden değerlendirme oranında, GVK mülga 19. maddesi kapsamında devreden yatırım indirimlerinin ise ÜFE artışı oranında endekslenmesi gerekmektedir.

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
2010/3. Geçici Vergi Dönemi	6,42	6,52

7- 2010 Yılı İlk 2 Geçici Vergi Döneminde Yatırım İndiriminden Yararlananlar Bu Dönemler İçin Herhangi Bir Düzeltme Yapılmadan 2010 yılı 3. Geçici Vergi Döneminde Yeni Düzenlemeye Göre Yatırım İndiriminden Yararlanacaktır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrasında yatırım indirimi hakkı bulunan mükellefler 2010 yılı birinci ve ikinci geçici vergi dönemlerinde GVK Geçici 69. maddesinin 6009 sayılı kanun ile değişiklik öncesi hükümlerine göre yatırım indiriminden yararlanmış olup, GVK 276 Seri no.lu Genel Tebliğinde, 2010 yılı ilk iki geçici vergi döneminde yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin bu iki döneme ait geçici vergi beyanlarını düzeltmelerinin söz konusu olmadığı, bu mükelleflerin 2010 hesap döneminin üçüncü geçici vergi dönemiyle birlikte, bu dönemde beyan etmiş oldukları kazançları üzerinden, 6009 sayılı kanunla getirilen %25 kazanç sınırlaması çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

8- GVK Geçici 69. Maddesinde Değişiklik Yapan 6009 Sayılı Kanun 5. Maddesinin Yürürlük Süresi İle İlgili Sorun

6009 Sayılı Kanunla GVK Geçici 69. Maddesinde yapılan ve %25 kazanç sınırlamasını içeren değişikliklerin sonucunda yatırım indirimi uygulamasının yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde 2010 ve sonraki yıllarda uygulanacağı GVK 276 Seri no.lu Genel Tebliğinde belirtilmiş olmakla birlikte, 6009 Sayılı Kanunun yürürlük maddesi olan 62. maddesinde, GVK 69. Maddesinde 6009 Sayılı Kanunun 5. Maddesi ile yapılan düzenlemenin "2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde" yürürlüğe gireceği belirtildiğinden, uygulamanın sürekli olması için söz konusu yürürlük maddesinde düzenleme yapılması gerekmektedir.

Bilgi ve gereği rica olunur.

