

Sirküler Tarihi : 03.05.2006
Sirküler No : 2006/061

YATIRIM İNDİRİMİNİN KALDIRILMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE SONUÇLARI

Bilindiği üzere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak yatırımları teşvik amacını güden yatırım indirimi müessesesi, mevzuatımıza ilk defa 1963 yılında 193 Sayılı Kanuna 202 Sayılı Kanunla “Yatırım İndirimi” başlığı ile eklenen sekizinci bölümde yer alan, Ek:1 ilâ 6 ncı madde hükümleri ile getirilmiş ve izleyen yıllarda, çeşitli kanunlarla bu maddelerde ilâve ve değişiklikler yapılmak suretiyle 24.04.2003 yılına kadar uygulanmıştır.

24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4842 Sayılı Kanunla, Ek:1 ilâ 6 ncı maddeler yürürlükten kaldırılmış ve yatırım indirimi müessesesi, Kanunun 19 uncu maddesine alınarak yeniden düzenlenmiştir.

Son olarak, 2006/50 Sayılı Sirkülerimizle de duyurduğumuz üzere, G.V.K. nun 19 uncu maddesi ve dolayısıyla de bu maddede yer alan yatırım indirimine yönelik düzenlemeler, 5479 Sayılı Kanunun (R.G. 08.04.2006 – 26133) 2 nci maddesi ile, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, yürürlükten kaldırılmıştır.

Böyle olmakla beraber, yine 5479 Sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile G.V.K. na eklenen geçici 69 uncu maddeye konulan geçiş hükümleri ile, daha önce başlanmış yatırımlarla ilgili olarak kazanılmış hakların korunmasına çalışılmış, Maliye Bakanlığına bu konuda düzenlemeler yapma yetkisi verilmiş ve Kanunun 15/2 nci maddesinde bu hükümlerin 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Aşağıda, 5479 Sayılı Kanunun sözü edilen 2,3 ve 15/2 nci maddeleri ile yapılan düzenlemelere ilişkin görüşlerimiz açıklanacaktır.

Bakanlıkça yapılması muhtemel açıklama ve düzenlemelerin, ileride ayrıca sirküler konusu yapılacağı tabiidir.

1. 5479 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi İle Yatırım İndirimi Müessesesi Kaldırılmıştır :

G.V.K. nun yatırım indiriminden söz eden 19 uncu maddesi ve dolayısıyla de bu maddede yer alan yatırım indirim teşviki, 5479 Sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Kanunun yürürlük maddesi olan 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasında yatırım indirimini kaldıran 2 nci madde hükmünün 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde (08.04.2006 da) yürürlüğe gireceği belirtilmek suretiyle bu hüküm, genelde mükellef aleyhine olmasına rağmen Anayasa’ya ve hukukun temel kurallarına aykırı olarak, mâkable (3 ay, 8 gün önceye) teşmil edilmiş bulunmaktadır.

Buna göre G.V.K. na, yine 5479 Sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile eklenen Geçici 69 uncu madde ile getirilen, eski yatırımlara ilişkin müktesep hakları korumaya yönelik yetersiz esaslar bir tarafa bırakılacak olursa, 01.01.2006 tarihinden itibaren yapılacak yatırımlara yatırım indirimi istisnası uygulanmayacaktır.

Kanunun gerekçesinde, yatırım indirimi istisnasının, amacına aykırı olarak, vergi plânlaması ve verimsiz yatırımların teşviki amaçlı kullanımının yaygınlaştığı dikkate alınarak bu istisna uygulamasından vazgeçildiği, bunun yerine gelir ve kurumlar vergisi oranları indirilerek vergi yükünün azaltılmasının ve bu sayede yatırımların piyasa koşullarının içsel dinamikleri yoluyla verimli alanlara yöneltilmesinin amaçlandığı açıklanmıştır.

Gerekçede yer alan bu ifadeden, Kanun koyucunun, bu düzenleme ile tercihini, gelir ve kurumlar vergisi oranlarını tüm mükellefler için indirmek, bu suretle yatırımcı kişi ve kuruluşların da vergi yükleri düştüğü için yatırım indirimini kaldırmak suretiyle, bunlara yatırımları dolayısıyla ek bir ayrıcalık tanımamak yönünde kullanmak istediği anlaşılmaktadır.

Böylece ülkemizde yatırım yapmanın, diğer bazı düzenlemeler bir yana bırakılacak olursa (Teşvik belgeli yatırımlara sağlanan K.D.V., gümrük vergisi, K.K.D.F. istisnası gibi), hiçbir vergisel avantajı kalmamıştır.

Örneğin, 2005 yılı ile ondan önceki yıllarda 100 birim kazancı olan bir kurum, bu kazanç üzerinden $(100 \times 0,30 =)$ 30 birim K.V. öderken, 250 birim yatırım yaptığı ve %40 nisbet üzerinden $(250 \times 0,40 =)$ 100 birim yatırım indiriminden yararlanarak bunu kazancından indirdiği takdirde, geriye kalan sıfır matrah üzerinden hiç K.V. ödememekte iken, 2006 yılında ister yatırım yapsın ve isterse yapmasın, 100 birim matrah üzerinden $(100 \times 0,20 =)$ 20 birim K.V. ödemek zorunda kalacak, yani yatırım yaparak ülkenin kalkınmasına katkıda bulunmasına rağmen, hiçbir vergi avantajından yararlanamayacaktır.

Gelişmesini tamamlayamamış olduğu için, sabit sermaye yatırımlarına halen büyük ihtiyaç duyan ülkemizde, böylesine bir düzenlemeye gitmek bizce hatalı olmuştur. Bu düzenlemeler yapılırken en azından belli bazı sektörler ve belli büyüklükteki yatırımların teşviki için, yatırım indirimi uygulaması kısıtlı olarak devam ettirilebilir, ülkemiz için önem ve öncelik arz etmeyen veya arz etse bile belli büyüklüklerin üstüne çıkmayan yatırımlarda yatırım indirimi müessesesine son vermekle yetinilebilirdi.

Bunun, en azından ülkemizde yatırım planlayan yerli ve yabancı sermayeli yatırımcılar açısından halen geçerli bir beklenti olduğunu ifade etmek gerekir. Nitekim, halen Mecliste bulunan kurumlar vergisi yasa tasarısına verilen ek bir önergeyle, belli bazı kriterlere (belli sektörler, belli bir istihdam sağlama, döviz kazandırma vs.) haiz yatırımlardan elde edilen kazançlara kurumlar vergisi indirimi şeklinde bir avantaj sağlanması beklenmektedir. Öngörülen bu uygulamanın kapsamının çok sınırlı tutulmamasını diliyoruz.

2. G.V.K. na 5479 Sayılı Kanun'un 3 üncü Maddesi ile Eklenen Geçici 69 uncu Maddede Yer Alan Geçiş Hükümleri ile 01.01.2006 Öncesinde Yapılmış ve Bunlarla İlgili Olarak Daha Sonra Yapılacak Olan Yatırımlarla İlgili Yatırım İndirimi Hesaplama ve Uygulamaları Belli Esaslara Bağlanmıştır :

G.V.K. na eklenen söz konusu geçici madde metni şöyledir :

"GEÇİCİ MADDE 69- 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 Kanunu'nun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,*
- b) *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Bu düzenleme ile getirilen esasların neler olduğu, aşağıda açıklanmıştır.

3. 2005 ve Öncesinde Fiilen Yapıldığı İçin Hak Edilmiş, Fakat Kazanç Yetersizliği Nedeniyle 2005 Yılında Yararlanılamayıp 2006 Yılına Devretmiş Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanılması :

G.V.K.'nın Geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasında, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirilememiş yatırım indirimi istisnası tutarlarının sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Böylelikle 2005 ve öncesinde harcaması fiilen yapılmış olduğu için hak kazanılan ancak 2005 yılı itibarıyla yararlanılamadığı için 2006 yılına devreden yatırım indirimlerinden, 2006, 2007 ve en son 2008 yıllarında yararlanılabilecektir.

31.12.2005 tarihi itibarıyla kazanılmış ancak yararlanılamamış bu yatırım indirimi haklarından, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlanıldığında, söz konusu yatırım indirimlerinin GVK'nun mülga Ek 1 ilâ 6 veya mülga 19 ncu maddelerine dayanıyor olması durumlarına göre, sirkülerimizin takip eden 3 ve 4.1 maddelerinde yer alan kurallar uygulanacaktır.

4. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında, 01.01.2006 Tarihinden Sonra Yapılacak Yatırımların İstinaden Yararlanması :

G.V.K. nun Geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, G.V.K. nun mülga ek 1 ilâ 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanmış yatırımlar için, belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra **2008 yılına kadar yapılacak yatırımlar** üzerinden, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümlere göre hesaplanacak yatırım indirim istisnası tutarlarının, sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

G.V.K. nun Geçici 61 inci maddesi hükmüne göre, Ek 1 ilâ 6 ncı maddeleri yürürlükten kaldıran 4842 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden, bu maddelere göre düzenlenen teşvik belgeleri (belgelere bu tarihten sonra ilâve edilenler hariç) kapsamında bu tarihten sonra yapılan yatırımlara, G.V.K. nun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümlerinin uygulanması gerektiği cihetle, 31.12.2005 tarihinde, bu yatırımlar açısından geçerli olan ve dolayısıyla de bu kapsamda 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak yatırımlara uygulanması gereken esaslar da, G.V.K. nun mülga Ek 1 ilâ 6 ncı maddelerinde yazılı olan esaslardır.

Böyle olunca, söz konusu yatırımlara ilişkin yatırım indirimi istisnası tutarlarının hesaplanması sırasında Ek 1 ilâ 6 ncı maddelerde yer alan, örneğin kazancın bilanço esasına göre tesbitine, yatırımın plân ve programlara uygunluğuna, yatırımın asgarî tutarına, önceden belge alınmış olmasına, yatırımın konusuna, indirim oranlarına (%40 - %100 - %200), noksan ve süresinde tamamlanmamış yatırımlar ile tamamlanmadan önce amaca aykırı olarak satılan aktif değerlere ait istisnaların iptaline ilişkin esaslar, aynen 01.01.2006 dan önce yapılan yatırımlar gibi, bu tarihten sonra yapılan yatırımlar açısından da geçerli olacaktır.

Keza bu yatırımlar dolayısıyla yararlanılan yatırım indirimi tutarları üzerinden, GVK'nun Geçici 61 nci maddesi gereği kazancın dağıtılıp dağıtılmadığı koşuluna bakılmaksızın %19,8 oranında stopaj yapılacaktır. Böylelikle stopaja tabi tutulan kazançların dağıtımı halinde ise GVK'nun Geçici 62 nci maddesinin 1/c maddesi uyarınca ayrıca bir stopaj yapılmayacak, diğer yandan GVK'nun Geçici 62 nci maddesinin getirdiği diğer kurallar da aynen uygulanacaktır.

5. G.V.K. nun Mülga 19 uncu Maddesi Kapsamında 01.01.2006 Tarihinden Önce Başlanan Yatırımlarla İlgili Olarak Bu Tarihten Sonra Yapılan, Bunlarla İktisadî ve Teknik Bakımdan Bütünlük Arzeden Yatırımların, İstinaden Yararlanması :

- 5.1.** G.V.K. nun Geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, G.V.K. nun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, bu tarihten sonra **2008 yılına kadar yapılacak yatırımlar** üzerinden, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre hesaplanacak olan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, yine bu tarihte yürürlükte olan mevzuat

hükümlerine göre sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan kazançtan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

G.V.K. nun Geçici 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, isteyen mükelleflerin, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, bu tarihten sonra yapacakları harcamaları için 19 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecekleri belirtildiği cihetle, bunlar da 19 uncu maddeye ilişkin (b) bendi kapsamına dâhil bulunmaktadır.

Geçici 69 uncu maddenin sözü edilen hükmü muvacehesinde, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacak 19 uncu madde kapsamındaki yatırımların 19 uncu maddede belirtilen, örneğin eski iktisadî kıymetlerin, bilgisayar programları hariç gayrimaddî hakların, üretimle ilgili olmayan âlet edevat ve büro demirbaşlarının, arazî, arsa ve üretim yeri olarak kullanılmayan binaların, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan taşıtların ve benzeri kıymetlerle 2 yıldan önce elden çıkarılan istisnaya konu iktisadî kıymetlerin hesaplama dâhil edilmemesi yolundaki şartlarla, %40 yatırım indirimi istisnasından yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

- 5.2.** Geçici Md: 69/1-b kapsamına giren 19 uncu maddedeki yatırımlarla ilgili müphem hususlar ile bunların çözüm tarzına ilişkin görüşlerimiz, aşağıda kısa bir şekilde açıklanmıştır :

a) Yapılan Ek Yatırımların 01.01.2006 Öncesinde Başlamış Yatırımlarla İlgisinin İsbat Şekli :

5479 Sayılı Kanunun gerekçesine ve konuyla ilgisi bulunan 3 Serî No.lu İstihdamın Teşviki Genel Tebliğine (20.04.2006 sayı 2006-90 Sayılı Duyurumuz) istinaden, aşağıda sıralanan hususların, yatırıma 01.01.2006 dan önce başladığını isbatlayan deliller olarak ileri sürülmesi mümkün bulunmaktadır :

- 5084 sayılı Kanun kapsamında bedelsiz yatırım yeri tahsis edilmiş olması;
- Yatırımın 01.01.2006 tarihinden önce yatırım teşvik belgesine bağlanmış olması;
- Yatırım büyüklüğü ile uyumlu alt yapının hazırlanması;
- Malların ithal edilmiş ve fiilî ithalat yapılmamış olsa bile, akreditif açtırılmış olması;
- Yatırımlarla ilgili olarak inşaat firmaları ve satıcı firmalar ile anlaşmalar yapılmış bulunması;
- Yatırımlarla ilgili ithalat, bina-inşaat yapımı ve makine-teçhizat alımına ilişkin harcamalara başlanılarak yasal defterlere buna ilişkin gerekli kayıtların yapılması;
- Yatırımın gerçekleşmesi durumunun Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğüne bildirilmiş olması.

Bütün bunlardan anlaşılacağı üzere, yatırıma başlandığının tek göstergesi yatırıma fiilen başlanmış, harcamaların yapılmış olması değildir. Yatırıma başlama niyetinin varlığının da, yatırıma başlamanın bir göstergesi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

b) 01.01.2006 Tarihinden Sonra Yapılan Yatırımların, Bu Tarihten Önce Başlanan 19 uncu Madde Kapsamındaki Yatırımlarla İktisadî ve Teknik Bakımdan Bütünlük Taşınması Şartı :

Yukarıda 5.1. numaralı bölümünde açıklandığı üzere, 01.01.2006 tarihinden önce, mülga 19 uncu madde kapsamında başlanan yatırımlarla ilgili olarak, bu tarihten sonra yapılacak olan, öncekilerle iktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arzeden yatırımlara ait yatırım indirimi tutarlarının, Geçici 69 uncu maddenin (b) bendi hükmüne göre 2006 ilâ 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Burada geçen iktisadî ve teknik bütünlük arzetmekten maksadın ne olduğu müphem olup, ileride tartışmalara ve ihtilâflara yol açacak bir mahiyet taşımaktadır.

Maliye Bakanlığının 22 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerlerinde iktisadî ve teknik bütünlükten ne anlaşılması gerektiği, aşağıdaki şekilde açıklanmış bulunmaktadır :

“İktisadî ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadî kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime her hangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu, birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu olarak tanımlanabilir.

Örneğin;

- Bir bilgisayar sistemini oluşturan donanım malzemeleri ,
- Bir tekstil işletmesinde yeni bir üretim bandı oluşturulmasında kullanılan makineler,
- Yazar kasalar ve barkod okuyucu cihazlar,
- Okul sıra ve masaları,
- Turistik otel için alınan yatak, yorgan ve battaniyeler,
- Lokanta işletmesi için alınan tabak, çatal, bıçak ve bardaklar,

aynı fonksiyona hizmet ettiklerinden, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturmaktadır.”

22 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde, iktisadî ve teknik bütünlük, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek üretim yapan veya herhangi bir aşamada, üretime değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu, birbirini tamamlamak suretiyle yerine getiren iktisadî kıymetler topluluğu olarak tarif edilmiş ve bu tarifi, bazı örnekler verilerek açıklığa kavuşturulmasına çalışılmıştır.

Tebliğde yer alan bu tarifi, 26.01.1968 tarihli, 163 yayın ve 165/2 genel numaralı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararında yer alan tariftan alındığı anlaşılmaktadır. Aslında, Danışma Komisyonu kararındaki tarif, tebliğdeki tariftan çok daha geniş olup, tebliğde yer alan hususlar yanında, ticarî örf ve âdet gereği birlikte alınıp satılması müted olan ve teknik özelliği bulunmayan belli bir hizmetin yapılmasına topluca katılan değerlerin, iktisadî bir bütün sayılmasını öngörmektedir.

Şu hususu da özellikle belirtmek gerekir ki, Kanunda iktisadî ve teknik bütünlükten bahsedilmiş olmakla beraber, bunu iktisadî kıymetlerin hem iktisadî ve hem de teknik yönden bütünlük arz etmesi gerektiği şeklinde anlamamak zarureti vardır. Yani, Kanunda yer alan iktisadî ve teknik kelimeleri arasındaki **ve** bağlacını **veya** olarak anlamak gerekmektedir.

Aksi takdirde, 22 no.lu Sirkülerde yer alan örneklerden pek çoğunun hatalı olduğu sonucuna varılacaktır. Örneğin, okul sıra ve masalarının ya da otel yatak ve çarşaflarının, birbirleri ile iktisadî bir bütün teşkil ettiği söylenebilirse de, bunların hem iktisadî ve hem de teknik bakımdan bir bütün sayılacağı söylenemez.

Bu sebeptendir ki, Kanunda geçen iktisadî ve teknik bütünlükten kasdın iktisadî veya teknik bütünlük olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Nitekim, Danıştay'ın vermiş olduğu kararların pek çoğunda, bu anlayışın benimsendiği görülmektedir. (+)

(+) Yapılan faaliyetin icabı mezkur eşyanın toplu halde kullanılması lüzum gösterip tamamı bu gibi işlerde bir bütün teşkil eder. Örneğin bu dosyaya konu olan okul işletmesinin zaruri ve ayrılmaz şart ve unsuru olan okul sıraları iktisadi ve teknik bütünlük arz eder. (Danıştay 4. Dairesi, 30.3.1971 tarih ve E.69/3421, K.71/2542 no.lu kararı. Mehaz : Recep TURGAY, Vergi Usul Kanunu ve tatbikatı, 2. Cilt, İstanbul, 1978, s. 1177.), Sinemacılık faaliyeti hizmetinin zaruri ve ayrılmaz şart ve unsuru olan sandalyeler iktisadi ve teknik bir bütünlük teşkil eder. (Danıştay 4. Dairesi, 15.6.1970 tarih ve E.69/3722, K.70/3502 no.lu kararı. Mehaz : TURGAY, s. 1099) Lokantacılık faaliyetinin zaruri ve ayrılmaz cüz'ü ve unsuru olan demirbaşlar iktisadi ve teknik bütünlük arz eder. (Danıştay 4. Dairesi 24.4.1972 tarih ve E.69/3200, K.72/2816 no.lu kararı. Mehaz : TURGAY, s.1107) Otelcilik faaliyeti hizmetinin zaruri ve ayrılmaz şart ve unsuru olan çatal, kaşık, bıçak, dolap, karyola gibi demirbaşlar iktisadi ve teknik bir bütün teşkil eder. (Danıştay 4. Dairesi, 17.11.1970 tarih ve E.69/5454, K.70/6514 no.lu kararı. Mehaz : TURGAY, s. 1175)

Yukarıda değinilen tarifler göz önünde bulundurulmak suretiyle, 01.01.2006 dan önce başlamış olan yatırımlarla, bu tarihten sonra yapılacak yatırımlar arasında iktisadî ve teknik bütünlükten ne anlaşılması gerektiğini, şu örneklerle açıklığa kavuşturmak mümkündür :

- 1.1.2006'dan önce alınmış yatırım teşvik belgesine dâhil edilmiş olan tüm iktisadî ve teknik kıymetler, bunların teşvik belgesine beraberce dâhil edilmesinden de anlaşılacağı üzere, iktisadî ve teknik bütünlük arz eder. Örneğin, belge kapsamındaki binalarla makine teçhizat ve bir tekstil yatırımına ilişkin tekstil makinaları ile boya atölyesine ilişkin makine ve teçhizat, durum böyledir.
- Bir havayolu işletmesi, 01.01.2006 tarihinden önce filosunu genişletmeye karar vererek 10 adet uçağın alımı için anlaşma yapmış ve bu uçakların 3 tanesini 01.01.2006 dan önce ithal etmiştir. Bu durumda, 01.01.2006 dan sonra ithal edilecek 7 adet uçağın da, daha önce alınanlarla iktisadî ve teknik birer bütün sayılarak yatırım indiriminden yararlandırılması gerekir. Zira, yatırımın rantabilitesi, uçuş program ve rotaları ile yatırımın malî programı, bu esasa göre yapılmıştır.
- Bir kasaplık et işletmesi, hayvan kesimi ile ilgili bir mezbaha yatırımına tevessül etmiş ve bu amaçla 01.01.2006 dan önce temel atmak için mezbahanın kurulacağı alanda, hafriyata başlamıştır. Bu işletmenin 01.01.2006 dan sonra yapacağı mezbaha binası ile makine ve teçhizat yatırımları, öncekilerle iktisadî ve teknik bir bütünlük arz eder.

Bu örneklerin çoğaltılması mümkün olmakla beraber, konu ile ilgili pek çok tartışma ve ihtilâfın ortaya çıkacağı da muhakkaktır.

Konu ile ilgili olarak, daha sağlıklı fikirler oluşturabilmek için, Bakanlıkça yapılacak düzenlemelerin beklenmesi ve gereken hallerde Bakanlıktan mukteza istenmesi gerekli ve yararlı olacaktır.

6. Kazanç Yetersizliği Sebebiyle İndirilemeyerek Eski Yıllardan 2006 Yılına Devreden İstisna Hakları ile 2006 Yılı ile İzleyen Yıllarda Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan İstisnaların, İzleyen Yıllar Kazançlarından İndirilmesine İlişkin Özel Şartlar :

G.V.K. nun Geçici 69 uncu maddesinde yer alan, kazanç yetersizliği sebebiyle 2005 yılı kazancından indirilemeyen istisna hakları ile 2005'ten sonra yapılan yatırımlardan kaynaklanan istisna haklarının, müteakip yıllara ait kazançlardan, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre indirileceğine ilişkin hüküm muvacehesinde, indirimle ilgili şartları, özel ve genel şartlar olarak ikiye ayırmak suretiyle açıklamakta fayda vardır.

6.1. Özel Şartlar :

Bunlar, Geçici 69 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde zikredilen yatırımlara ilişkin bulunan ve bu iki gruptan her birine has, özel nitelik taşıyan şartlardır.

a) Mülga Ek 1 ilâ 6 ncı Madde Hükümlerine Tâbi Yatırımlara İlişkin Özel Kurallar :

Gerek bu gruba dâhil yatırımlarla ilgili olup 2005 yılından devreden indirim haklarının ve gerek se daha sonra bu kapsamda yapılan yatırımlardan kaynaklanan indirim haklarının, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan, yani Ek 1 ilâ 6 ncı maddelerde yer alan mevzuat hükümleri çerçevesinde indirim konusu yapılmasını öngören Geçici Md: 69/1-a hükmü muvacehesinde, kazanç yetersizliği sebebiyle indirilemeyen söz konusu istisna tutarlarının, G.V.K. nun Ek:4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hükme uygun olarak, yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle indirim konusu yapılması gerekmektedir. Halen TEFE'nin yerini ÜFE almış bulunduğu için, yeniden değerlendirme oranının tespitinde 1.1.2006 tarihinden itibaren ÜFE kullanılacaktır.

b) Mülga 19 uncu Madde Hükümlerine Tâbi Yatırımlara İlişkin Özel Kurallar :

Geçici Md:69/1-b hükmüne göre bunların da, ister 2005 yılından devredilmiş olsunlar ve ister se 2005 yılından sonra, bu kapsamda yapılan yatırım harcamaları ile ilgili bulunsunlar, mülga 19 uncu maddenin, 01.01.2004 tarihinde 5024 Sayılı Kanunla değiştirilen 2 nci fıkrası hükmüne uygun olarak, DİE Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde (TEFE) meydana gelen artış oranında arttırılarak izleyen yıllara devredilmesi ve o şekilde kazançtan indirilmesi gerekmektedir.

Ne var ki, halen TEFE'nin yerini ÜFE'nin almış bulunması, vergi kanunlarına göre TEFE'ye yapılmış atıfların ÜFE'ye yapılmış sayılması ve ayrıca DİE'nin bundan böyle TEFE endeksi yayınlanmasının söz konusu olmaması sebebiyle biz, 19 uncu madde kapsamına giren yatırımlara ilişkin istisna haklarının, 2006 ve izleyen yıllarda ÜFE'ye endekslenerek arttırılması ve böylece arttırılmış tutarlar üzerinden indirim konusu yapılması gerektiği görüşünü taşımaktayız.

6.2. Genel Kurallar :

G.V.K. nun Geçici 69 uncu maddesinde, kazanç yetersizliği sebebiyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnalarının, izleyen yıllara nakli ve bu yılların kazançlarından indirilmesi konusunda iki ayrı genel şarta yer verilmiştir :

a) İndirim hakkının eskiden olduğu gibi süresiz olarak değil, sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarında kullanılabilmesi :

Bilindiği üzere, gerek 24.04.2003 tarihine kadar yürürlükte kalan Ek 4 üncü maddenin birinci fıkrası ve gerek se o tarihte yürürlüğe giren 19 uncu maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre yatırım indirimi istisnası uygulamasına, herhangi bir süre kısıtlaması söz konusu olmaksızın, indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Oysa Geçici 69 uncu maddede, gerek 2005 yılından devreden ve gerekse 2008 yılına kadar, Geçici 69/1 inci maddenin gerek (a) gerek se (b) bendi kapsamında yapılacak olan yatırımlar için hesaplanan yatırım indirimi istisnalarının, sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilebileceği hükme bağlanmış, yani bunların 2009 yılı ile izleyen yıllara nakledilmek suretiyle indirilmesine izin verilmemiştir.

Böylece, daha önce süresiz olan indirim hakkının, 2006 ilâ 2008 yılı kazançlarına hasredilmesi, muktesep hakları ihlâl eden bir düzenleme teşkil etmektedir.

b) 2006 ve izleyen yıllarda yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflere, istisnadan yararlanmayanlardan farklı ve yüksek vergi oranları uygulanması :

G.V.K. nun Geçici 69 uncu maddesi ile getirilen diğer özel şart, gerek 2005 yılından devreden ve gerekse 2005 yılı sonrasında yapılan yatırımlar üzerinden hesaplanan yatırım indirimi istisnalarını 2006 ilâ 2008 yılları kazançlarından indiren mükelleflere, istisnadan yararlanamayan veya ihtiyarî olarak yararlanmayan mükelleflerden daha farklı ve yüksek vergi nisbetlerinin uygulanmasıdır.

Söz konusu maddede yer alan, yatırım indiriminden yararlananlara (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) 31.12.2005 te yürürlükte olan mevzuat hükümlerinin uygulanacağı yolundaki hükümden çıkan mâna budur.

G.V.K. nun 103 üncü maddesinde, 5479 Sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile yapılan değişiklik dolayısıyla 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmasına başlanan G.V. tarifesinin, bazı hallerde 2005 yılındaki tarifeye göre düşük vergi nisbeti ihtiva etmesi ve 2005 yılında K.V. nisbetinin %30 dan %20 ye indirileceğinin beklenmesi dolayısıyla bu durum, yatırım yapmış ve yapacak ve yatırım indiriminden yararlanacak olan mükelleflerin, yatırım yapmayanlara nazaran daha farklı nisbetler üzerinden, çok daha ağır bir vergi yüküne maruz kalmaları sonucunu doğuracaktır.

Örneğin, gerek 2005 ve gerek se 2006 yılında 1000 birim kazanç elde eden bir kurumun, bu yıllarda 250 birim yatırım yapıp ($250 \times \%40 =$) 100 birim yatırım indiriminden yararlandığı veya hiç yatırım yapmayıp indirimden yararlanmadığı alternatiflerine göre, K.V. oranının 2005 te $\%30$ olduğu ve 2006 da sadece yatırım indiriminden yararlanmayanlar için $\%20$ ye ineceği esasına göre ödeyeceği birim K.V. tutarları, şu şekilde tezahür edecektir :

		2005 YILINDA		2006 YILINDA	
		İstisna Varsa (YTL)	İstisna Yoksa (YTL)	İstisna Varsa (YTL)	İstisna Yoksa (YTL)
1. Kurum Kazancı	:	1.000	1.000	1.000	1.000
2. Yatırım İndirimi İstisnası	:	100	0	100	0
3. K.V. Matrahı (1-2)	:	900	1.000	900	1.000
4. K.V. Oranı	:	$\%30$	$\%30$	$\%30$	$\%20$
5. K.V. Tutarı (3x4)	:	270	300	270	200

Görüldüğü üzere, 2005 yılında yatırım indiriminden yararlanmayan kurum 300 birim K.V. öderken, yararlanan kurum 270 birim, yani 30 birim daha az K.V. ödediği halde, 2006 yılında yatırım indiriminden yararlanmayan kurum 200 birim, yararlanan kurum ise 70 birim fazlası ile 270 birim K.V. ödeyecektir.

Bunun anlamı, yatırım indiriminden yararlanan kurumun 2005 te teşvik edilmesine karşın 2006 da cezalandırılacak olmasından başka bir şey değildir.

Görüldüğü üzere, gelir vergisinde yapılan, kurumlar vergisinde ise yapılması tasarlanan nisbet indirimleri, yatırımcı kuruluşlar nezdinde yatırım indirimine tekabül eden kazançlar açısından, avantaj bir tarafa, eşitlik dahî yaratmamakta, yatırım yapmayanlara göre var olan avantaj ellerinden alınmakta ve hattâ bazı hallerde mükellefler, bu kadarla da kalmayıp cezalandırılmaktadır.

Farklı vergi nisbeti uygulaması dolayısıyla yatırım indiriminden yararlanmak, vergi yükü açısından genelde aleyhte olmasına rağmen, bazı hallerde lehte olabileceği cihetle, mükelleflerin önceden gerekli hesaplamaları yaparak, indirimden yararlanmanın kendileri lehinde mi, yoksa aleyhinde mi sonuç doğuracağını peşinen hesaplamalarında yarar vardır.

Aşağıda, 2005 yılında $\%30$ olan K.V. nisbetinin 2006 yılında $\%20$ ye indirileceği ve ancak yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflere 31.12.2005 teki $\%30$ K.V. oranının uygulanacağı varsayımına dayalı örneklerle yer verilmiştir :

ÖRNEK 1 : (X) A.Ş. nin 2005 yılında kullanamayıp 2006 yılına devreden G.V.K.nun 19 ncü maddesindeki kurallara tâbi 100.000 YTL. tutarında yatırım indirimi hakkı mevcuttur. (X) A.Ş. nin 2006 yılı vergiye tabi kazancı ise 1.000.000 YTL. dir.

Yatırım İndiriminden Yararlanıldığı Durumda Vergi Yüğü :

- Kurumlar Vergisi Matrahı ($1.000.000 - 100.000 =$) : 900.000
- Kurumlar Vergisi ($900.000 \times 0,30$) : 270.000

Yatırım İndiriminden Yararlanılmadığı Durumda Vergi Yüğü :

- Kurumlar Vergisi Matrahı : 1.000.000
- Kurumlar Vergisi ($1.000.000 \times 0,20 =$) : 200.000

Görüldüğü üzere bu mükellefin yatırım indiriminden yararlanması aleyhe sonuç yaratmıştır. Bu durumda mükellefin, yatırım indiriminden yararlanmamak yönünde tercih kullanması beklenir.

ÖRNEK 2 : Yukarıdaki örnekteki şirketin, 2005 yılından devreden 1.500.000 YTL. yatırım indirimi olduğunu varsayalım.

Yatırım İndiriminden Yararlanıldığı Durumda Vergi Yüğü :

• Kurumlar Vergisi Matrahı (1.000.000 – 1.500.000 =)	:	0
• Kurumlar Vergisi (0 x 0,30 =)	:	0

Yatırım İndiriminden Yararlanılmadığı Durumda Vergi Yüğü :

• Kurumlar Vergisi Matrahı	:	1.000.000
• Kurumlar Vergisi (1.000.000 x 0,20 =)	:	200.000

Bu mükellef açısından yatırım indiriminden yararlanmak lehe sonuç verdiği için, bu mükellefin tercihini indirimden yararlanmak yönünde kullanması beklenir.

ÖRNEK 3 : Yukarıdaki örnekteki şirketin, 2005 yılından devreden 1.500.000 YTL. lik yatırım indiriminin, G.V.K.nun Ek1-6 maddeleri kapsamındaki eski rejime tâbi yatırım harcamalarından kaynaklandığını varsayalım.

Yatırım İndiriminden Yararlanıldığı Durumda Vergi Yüğü :

• Kurumlar Vergisi Matrahı (1.000.000 – 1.500.000 =)	:	0
• Kurumlar Vergisi (0 x 0,30 =)	:	0
• Stopaj Matrahı	:	1.000.000
• Stopaj G.V. Tutarı (1.000.000 x 0,198 =)	:	198.000
• Toplam Vergi Yüğü (0 + 198.000 =)	:	198.000

Yatırım İndiriminden Yararlanılmadığı Durumda Vergi Yüğü :

• Kurumlar Vergisi Matrahı	:	1.000.000
• Kurumlar Vergisi (1.000.000 X 0.20 =)	:	200.000

Görüldüğü üzere, %19,8 stopaj ihtiva eden yatırım indiriminden yararlanmanın getirdiği avantaj çok düşük seviyede kalmıştır. Bu durumda, yatırım indiriminden yararlanmak, kayda değer bir avantaj yaratmıyor gibi görünmektedir. Oysa, yatırım indiriminden geçici vergilerde de yararlanılabildiği göz önüne alınırsa, paranın zaman değeri açısından, yatırım indiriminden yararlanmak avantaj yaratmaktadır. Üstelik bu kurum kâr dağıtımını yaptığında ortaya çıkacak stopaj yükü de, kurumlar vergisi ve yatırım indirimi stopajı yüküyle birlikte değerlendirilmelidir. Zira, G.V.K.nun 94/6-b maddesine göre yapılacak kâr dağıtım stopajı %19,8 stopaj ihtiva eden yatırım indiriminden yararlanıldığı durumda ayrıca yapılmamaktadır. Bu anlamda örneği devam ettirelim.

Bu kurumun tamamı gerçek kişi ortaklarına 500.000 YTL. tutarında brüt kâr dağıtımını yapacağını varsayalım.

İlk alternatifte, yani yatırım indiriminden yararlanıldığı durumda, şirket hiç kâr dağıtım stopajı yapmayacakken, 2 nci alternatifte yani yatırım indiriminden yararlanılmadığı durumda (500.000 x 0,10=) 50.000 YTL. tutarında kâr dağıtım stopajı yapacaktır. Her ne kadar elde ettikleri bu kâr paylarını beyan eden mükellefler, kendilerinden kesilen vergileri beyan edecekleri şahsî gelir vergilerinden mahsup edecek olsalar da, gerek şartlar gereği beyanda bulunmayacak mükellefler yönünden kesilen bu vergilerin nihaî vergi olduğu ve gerek se beyanda bulunacak mükelleflerin bu mahsubu kâr payı stopajının yapılacağı yılı izleyen yıl içinde yapacakları, yani paranın zaman değeri göz önüne alındığında, kâr dağıtımında stopajı gerektirmeyen yolun seçilmesinin, yani yatırım indiriminden yararlanmanın lehe sonuç yaratacağı meydandadır.

Bu vesile ile şu hususu hemen açıklamak gerekir ki, yıllık kazanç tutarı ve dolayısıyla de istisnadan yararlanmanın lehte sonuç doğurup doğurmayacağı yıl sonunda ortaya çıkacağı

cihette, **geçici vergi dönemlerinde istisnadan yararlanılmış veya yararlanılmamış olmasının bize göre mükellefi bağlayan bir tercih sayılmaması gerekir. (G.V.K. Mük. Md:120)**

ÖRNEK 4 : (X) A.Ş., 2006 yılı itibarıyla 2005 yılında başladığı 19 uncu madde kapsamındaki yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arzeden 100.000 YTL. yatırım yapmış olup, bu yatırımlar dolayısıyla yararlanabileceği indirim oranı %40'tır. (X) A.Ş. nin 2006 yılı vergiye tâbi kurum kazancı da, yine 100.000 YTL.dir. Kurumun önceki yıldan devreden indirim hakkı yoktur.

Yatırım İndiriminden Yararlanıldığı Durumda Vergi Yüğü :

Kurumlar Vergisi Matrahı (100.000 – 40.000 =)	:	60.000
Kurumlar Vergisi Matrahı (60.000 x 0,30 =)	:	18.000

Yatırım İndiriminden Yararlanılmadığı Durumda Vergi Yüğü :

Kurumlar Vergisi Matrahı	:	100.000
Kurumlar Vergisi (100.000 x 0,20 =)	:	20.000

Yatırım indiriminden yararlanmak, bu mükellefte lehe sonuç yaratmıştır.

ÖRNEK 5 : Örnek 4'teki yatırımların, %100 yatırım indiriminden yararlanabilecek belgeli yatırımlar olduğunu varsayalım :

Yatırım İndiriminden Yararlanıldığında Vergi Yüğü :

Kurumlar Vergisi Matrahı (100.000 – 100.000 =)	:	0
Kurumlar Vergisi (0 x 0,30 =)	:	0
Stopaj G.V. (100.000 x 0,198 =)	:	19.800

Yatırım İndiriminden Yararlanılmadığında Vergi Yüğü :

Kurumlar Vergisi Matrahı	:	100.000
Kurumlar Vergisi (100.000 x 0,20 =)	:	20.000

Görüldüğü üzere, aynı tutardaki yatırımlar dolayısıyla, G.V.K. nun Mülga 19 ncu maddesine göre yararlanılacak yatırım indiriminin sağladığı avantaj, G.V.K. nun mülga Ek 1-6 ncı maddesine göre yararlanılacak yatırım indiriminin sağladığı avantajın üzerindedir.

ÖRNEK 6 : (Z) A.Ş. 2005 yılında başladığı 19 uncu madde kapsamındaki belgesiz yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arzeden 1.000.000 YTL lik yatırımı, 2006 yılı içinde gerçekleştirmiş ve bu dönemde 900.000 YTL. kurum kazancı elde etmiştir. Önceki yıldan devreden yatırım indirimi hakkı yoktur. 2006 yılı yatırımlarına ait yatırım indirimi tutarı, 1.000.000 x 0,40 = 400.000 YTL dir.

Yatırım İndiriminden Yararlanıldığı Durumda Vergi Yüğü :

Kurumlar Vergisi Matrahı (900.000 – 400.000 =)	:	500.000
Kurumlar Vergisi (500.000 x 0,30 =)	:	150.000

Yatırım İndiriminden Yararlanılmadığı Durumda Vergi Yüğü :

Kurumlar Vergisi Matrahı	:	900.000
Kurumlar Vergisi (900.000 x 0,20 =)	:	180.000

Görüldüğü üzere, yatırım indiriminden yararlanıldığı durumda, kalan kurum kazancı % 30 oranı ile vergilendirilmiş ve buna rağmen, yatırım indiriminden yararlanılmadığı duruma göre daha avantajlı durum ortaya çıkmıştır.

Yukarıdaki örneklerden anlaşılacağı üzere, kurum kazancının tamamını veya önemli bölümünü yok eden yatırım indirimi hakkının mevcut olduğu hallerde, indirimden yararlanmak lehe sonuç yaratırken, kurum kazancının nispeten daha az kısmını yok eden indirim hakkından yararlanmak aleyhe sonuç yaratmaktadır. Görülüyor ki, yatırım indiriminden yararlanmak, artık örneklerimizdeki gibi bir avantaj hesabı yapılmasını gerektirmektedir.

7. 2006 ilâ 2008 Yıllarında İstisnadan Yararlanmanın, İhtiyarî Olup Olmadığına İlişkin Görüşümüz :

- 7.1. Bir görüşe göre, mükelleflerin 2006 ilâ 2008 yıllarında hak kazanılan veya önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası haklarından yararlanmaları ihtiyarîdir. Daha doğrusu, yeterli kazanç olmasına rağmen kullanılmayan indirim hakkının ortadan kalkmayıp, müteakip yıl içinde kullanılması imkânı vardır.

Bu görüş, Geçici 59 uncu maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan :

“Mükelleflerin yatırım indirimi istisnası tutarlarını sadece 2006,2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler” şeklindeki ifadeye dayandırılmakta ve *“indirebilirler”* kelimesi tek başına değerlendirilerek, istisnadan yararlanmanın ihtiyarî olduğu sonucuna varılmaktadır.

Yukarıda değinilen hükme dayanarak 2006, 2007 ve 2008 yıllarında istisnadan yararlanmanın ihtiyarî olduğunu, yani mükelleflerin istisnadan yararlanıp yararlanmamak konusunda tercih hakkına sahip bulunduklarını, dolayısıyla de kazancın yeterli olmasına rağmen, şu ya da bu nedenle istisna tutarlarını kazançlarından indirmeyen mükelleflerin, indirmedikleri istisna hakkını yitirmeyip, müteakip yıllarda kullanabileceklerini ileri süren bu görüşün taraftarları, söz konusu yıllarda yatırım indiriminden yararlanmanın bazı hallerde aleyhe sonuç vermesi dolayısıyla de, böyle bir kabul ve uygulama tarzının makûl olduğunu savunmaktadırlar.

- 7.2. Bu görüşün karşısında olup, 2006 ilâ 2008 yıllarında yatırım indirimi istisnasından yararlanmanın zorunlu olduğu, yani kazancın yeterli olmasına rağmen indirilmeyen istisna tutarlarının, ötedenberi olduğu gibi izleyen yıllara intikal etmeyip ortadan kalkacağı iddiasında olanlara gelince, bunların ileri sürdükleri gerekçeler, şu şekilde özetlenebilir :

- Birinci görüşün başlıca dayanağı olan Geçici 59 uncu maddedeki hükmün, mükelleflerin yatırım indirimi istisna tutarlarını diledikleri yıl indirebilecekleri anlamına gelmeyip, istisnaların *“sadece”* 2006, 2007 ve 2008 yılı kazançlarından indirilebileceği, yani 2009 ve onu izleyen yıllara intikal ettirilerek o yılların kazançlarından indirilemeyeceği anlamına geldiği bellidir.
- Geçici 69 uncu maddede, 2006 ilâ 2008 yıllarındaki indirim uygulamasının, 31.12.2005 tarihinde geçerli mevzuat hükümlerine göre yapılacağı hükme bağlanmıştır. O tarihte yürürlükte olan mevzuata göre, kazancın yeterli olmasına rağmen indirilmeyen istisna hakkının izleyen yıllara nakledilerek o yılların kazançlarından indirilmesi mümkün bulunmamakta, yani indirilmeyen istisna tutarlarından yararlanma hakkının yitirilmiş sayılması gerekmektedir.
- Bize göre doğru olan, bu görüşlerden ikincisidir. Buna göre örneğin 2006 yılında daha avantajlı sonuç yarattığı için yatırım indiriminden yararlanmayan bir mükellef, 2007 yılında yatırım indiriminden yararlanmak istediğinde, 2006 yılında yararlanmadığı yatırım indirimi tutarı ne ise, ondan yararlanamayacak, varsa bakiye yatırım indiriminden yararlanabilecektir.

8. 5479 Sayılı Kanunla Getirilen Hükümlerin Anayasa'ya Uygunluk ve Aykırılık Durumu :

5479 Sayılı Kanunla getirilen hükümlerden bazıları, hukukun temel kurallarına ve Anayasa'ya aykırı düşen, dolayısıyla de kabil-i iptal bir mahiyet taşımaktadır.

Bunları aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

- 8.1.** G.V.K. nun 19 uncu maddesinde yer alan, yatırım indirimi müessesesini ortadan kaldıran 5479 Sayılı Kanun, 08.04.2006 tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, ancak Kanunun 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, bu Kanunun G.V.K. nun yatırım indiriminden söz eden 19 uncu maddesini yürürlükten kaldıran 2 nci maddesi hükmünün, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği açıklanmıştır.

Böyle olunca, G.V.K. nun 19 uncu maddesini yürürlükten kaldıran 2 nci maddenin Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girdiği, 08.04.2006 tarihi ile geçerli olduğu 01.01.2006 tarihi arasındaki 3 ay 8 günlük dönemde yapılmasına başlanan yatırımların, Kanuna göre yatırım indiriminden yararlanmaması gerekecek gibi görünmektedir.

08.04.2006 tarihine kadar bu hükmün yürürlükten kalktığını bilmeleri mümkün olmayan ve bu sebeple yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını düşünmek suretiyle plân ve program yaparak yatırıma başlamış olan mükelleflerin, o tarihler arasında yürürlükte olan 19 uncu maddede yer alan hükme göre, herhangi bir izne gerek olmaksızın %40 oranında yatırım indiriminden yararlanacakları inancı ile başladıkları yatırımlarının, 08.04.2006 da yayımlanmak suretiyle yürürlüğe giren 5479 Sayılı Kanunun 15/2 nci maddesi ile, geçerlilik tarihi 01.01.2006 olarak belirlenmek suretiyle istisna hakkından yoksun bırakılması, bize göre hukukun temel kurallarına ve dolayısıyla de Anayasa’nın Türkiye Cumhuriyeti’nin bir hukuk Devleti olduğunu belirten 2 nci maddesi hükmüne aykırıdır.

- 8.2.** G.V.K. na, 5479 Sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile eklenen Geçici 69 uncu madde ile, geçmişte yatırım yapan veya yatırıma başlamış olan mükelleflerin muktesep haklarını korumak amacı ile yapılan düzenlemeler sırasında da aynı şey yapılmış ve yatırım indirimi istisnasından, süresiz olarak yararlanılan 01.01.2006 öncesi dönemde ve hatta 01.01.2006 ilâ 31.12.2008 tarihleri arasında yapılmış olan yatırımların, sadece 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarından indirilmesi, yani indirim hakkının üç yıllık bir süre ile sınırlandırılması yoluna gidilmiştir.

Prensip itibariyle geleceğe yönelik hükümler ihtiva etmesi gereken kanunların ve özellikle ceza ve vergi kanunlarının, yürürlüğe girdikleri tarihten önceki zamanlara şâmil aleyhte hükümler ihtiva etmemesi ve fertleri kanunların müstakbel hükümlerinin tehdidi altında bırakmaması gerekeceği cihetle, bu düzenleme de hukukun temel kurallarına ve Anayasa’ya aykırı düşmektedir.

- 8.3.** Nihayet, 01.01.2006 tarihinden önce yatırım indiriminden yararlanan mükellefler ile yararlanmayanlar arasında, uygulanacak vergi nisbeti açısından hiçbir fark olmamasına rağmen, 1.1.2006 ve hatta 08.04.2006 öncesinde yaptıkları veya başladıkları yatırımları dolayısıyla yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerin, daha önceki uygulamalardan farklı olarak, daha ağır nisbetler üzerinden vergiye tâbi tutulmalarının da, yukarıda 2 numaralı bölümde açıklanan nedenlerle Anayasa’ya aykırı olduğunu belirtmek gerekir.

- 8.4.** Yukarıda açıklanan nedenlerle ileride, 5479 Sayılı Kanunun 08.04.2006 tarihinde yayımlanan Geçici 69 uncu maddesi ile, yatırım indiriminin 01.01.2006 tarihinden geçerli olarak yürürlükten kaldırılmasının, aynı Kanunun 2 ve 3 üncü maddeleri ile, geçmişte kazanılan hakların sınırlandırılmasının ve yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin yararlanmayanlara göre daha yüksek vergi oranları ile karşı karşıya bırakılmasının hukukun temel kurallarına ve dolayısıyla de Anayasa’nın 2 nci maddesine aykırı olduğu iddiası ile iptal dâvaları açılması olasıdır.

Mükelleflerin bu hususu da göz önünde bulundurmaları ve ihtirazî kayıtla beyanda bulunma alternatifini değerlendirmeleri gerekir.

Saygılarımızla.