

Sirküler Tarihi : 08.08.2006  
Sirküler No : 2006/089

## **YATIRIM İNDİRİMİYLE İLGİLİ 3 NO.LU KURUMLAR VERGİSİ KANUNU SİRKÜLERİ**

Bilindiği üzere GVK'nun 19 ncu maddesinde yer alan yatırım indirimi istisnası, 5479 sayılı Kanun ile 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, kazanılmış hakların korunması için aynı Kanun'la, GVK'na eklenen Geçici 69 ncu madde ile de bazı düzenlemeler yapılmıştır. Tüm bu düzenlemeler, 2006/61 no.lu Sirkülerimizle duyurulmuştur. Bu Sirkülerimizde de belirttiğimiz üzere bazı konularda tereddütler bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayınlanan 3 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri ile yatırım indirimiyle ilgili tereddüt konusu bazı hususlar hakkında Bakanlık görüşleri bildirilmiştir.

Söz konusu Sirküler metni ekte yer almakta olup, Sirkülerle yapılan açıklamalardan önemli olanları özetle aşağıdaki gibidir :

### **1. 2006/2 GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNDE YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANIP YARARLANMAMAK YÖNÜNDE YAPILACAK TERCİH, MÜTEAKİP GEÇİCİ VERGİLER İLE YIL SONUNU DA BAĞLAYACAKTIR :**

Sirkülerde, 2006/2 geçici vergi döneminde yatırım indiriminden yararlanmak veya yararlanmamak yönünde yapılacak tercihin, müteakip geçici vergiler ile yıl sonunda değiştirilemeyeceği, bu tercihin ise 2006/2. geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar (14 Ağustos 2006) yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre 2. geçici vergi döneminde yatırım indiriminden yararlanan bir mükellef, 3 ve 4. geçici vergi dönemleri ile yıl sonunda da yararlanmak zorunda kalacak ve bunlar için kurumlar vergisi (dolayısıyla geçici vergi) oranı %30 olacaktır. Anılan dönemde mevcut olduğu halde yatırım indirimi hakkından yararlanmayan bir mükellef ise, gerek 3 ve 4 geçici vergi dönemleri gerek se yıl sonunda yatırım indiriminden yararlanamayacak ve %20 kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yukarıda belirtilen bu zorunluluk bize göre Kanunda yeri olmayan, mükellefleri ileride nasıl bir kurum kazancıyla karşılaşacakları konusunda şimdiden bir tahminde bulunmak zorunda bırakan, hukuka aykırı bir uygulamadır. Bunun ihtirazi kayıtla beyannameye ve davaya konu edilebileceğini düşünüyoruz.

Diğer yandan 2006/2 geçici vergi beyanname verme süresine kadar yapılacak bu tercihin ne şekilde yapılacağı da Sirkülerde belirtilmemiştir. Beyannamede yatırım indirimi satırının doldurulması, zaten bu tercihin yararlanmak yönünde yapıldığını gösterir. Yatırım indirimi hakkı olduğu halde, bu satırın doldurulmaması da yine tercihin yararlanmamak yönünde yapıldığını gösterir. Bunların bir yazı ile ayrıca bildirilmesine gerek yoktur.

Tebliğde ayrıca, 2006/1. geçici vergi dönemi ile ilgili bir işlem yapılmayacağı belirtilmiştir. Buna göre örneğin 2006/1 geçici vergi döneminde yatırım indiriminden yararlanan mükellef, 2. geçici vergi ve sonrasında yararlanmayabilecektir.

2007 ve 2008 yıllarında ise yapılacak tercih, o yılların ilk geçici vergi beyanname verme süresi içinde yapılacaktır.

**2. 2006 YILINDA YATIRIM İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK VEYA YARARLANMAMAK YÖNÜNDE YAPILACAK TERCİH 2007 VE 2008 YILLARINI BAĞLAMAYACAKTIR :**

Sirkülerde, 2006 yılında yatırım indiriminden yararlanmak veya yararlanmamak yönünde yapılacak tercihin 2007 ve 2008 yıllarını bağlamayacağı, her yıl diğerinden bağımsız olarak karar verilebileceği belirtilmiştir.

Bununla birlikte, kullanılabilecek yatırım indirimi hakkı mevcut olduğu halde bu hakkından yararlanmamayı tercih edenler, bu haklarından müteakip dönemlerde yararlanamayacaklardır.

**3. 31.12.2005 TARİHİNDEN EVVEL BAŞLANMIŞ YATIRIMLARDAN KASDIN NE OLDUĞU İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR :**

Sirkülerde, GVK'nun Geçici 69 uncu maddesindeki düzenlemelere ilişkin de açıklamalar yapılmıştır. Esasen burada tereddüt konusu olan husus, GVK'nun Mülga 19 ncu maddesi kapsamında 31.12.2005 tarihinden önce başlayıp, 2006 ve sonrasında yapılan ve bunlarla iktisadi ve teknik yönden bütünlük arz eden yatırımlardan kasdın ne olduğudur.

Sirkülerde, 31.12.2005'den evvel yatırıma başlamanın göstergesi olarak bazı örnekler verilmiştir.

Buna göre, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 1.1.2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak alt yapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanmış olması, yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine bilgi verilmiş olması gibi haller, bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunu tevsik eden işlemler olarak kabul edilecektir.

2006 ve sonrasında yapılacak yatırımların indirimden yararlanabilmesi için, başlamış olan bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük göstermesi gerekmektedir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük ise Sirkülerde, daha önce çeşitli vesilelerle yapıldığı gibi, *"bir işletmede belli bir fonksiyon etrafından birleşerek üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu"* şeklinde tanımlanmıştır. Bu konuyla ilgili görüşlerimiz 2006/61 no.lu Sirkülerimizde yer almaktadır.

Sirkülerde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, yararlanılamadığı için 2006 yılına devreden yatırım indirimi ile, 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yapılan ve GVK'nun Mülga Ek1-6 maddeleri çerçevesinde yararlanılan yatırım indirimleri ile ilgili açıklamalar da yapılmıştır. Bununla birlikte bu konularda bir tereddüt bulunmamakta olup, yapılan bu açıklamalar yeni bir şey getirmemektedir.

Saygılarımızla.

**“5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU SİRKÜLERİ/3**

**T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
Gelir İdaresi Başkanlığı**

**5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/3**

**Konusu** : Yatırım İndirimi İstisnası Uygulamaları  
**Tarihi** : 07/08/2006  
**Sayısı** : KVK-3 /2006-3 /Yatırım İndirimi-2  
**İlgili Olduğu Maddeler** : Gelir Vergisi Kanunu Geçici Madde 69  
**İlgili Olduğu Kazanç Türleri** : Ticari Kazanç, Zirai Kazanç

**1 - Giriş**

30/3/2006 tarihli ve 5479 sayılı Kanunun 8/4/2006 tarihli ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 2 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası” başlıklı 19 uncu maddesi yürürlükten kaldırılmış, 3 üncü maddesi ile de Gelir Vergisi Kanununa Geçici 69 uncu madde eklenmiştir.

Söz konusu düzenlemelere ilişkin açıklamalar bu Sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

**2. Yasal Düzenleme**

Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 69 uncu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“Geçici 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 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,

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 (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu hüküm 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

**3. Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanmayı Tercih Eden Mükellefler**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 5479 sayılı Kanunla eklenen Geçici 69 uncu 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. Ancak mükelleflerin kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Diğer taraftan, 2006 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin 2006 yılının ikinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği

tarihe (14/8/2006) kadar tercihlerini belirlemeleri gerekmektedir. 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 bulunmamaktadır.

2007 ve 2008 yıllarında ise mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin, yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktadır.

#### **4. Yatırım İndirimi Uygulaması**

##### **4.1. Devreden Yatırım İndirimi**

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını, endeksleme uygulamasına tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

##### **4.2. 1/1/2006 Tarihinden Sonra Yapılacak Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi Hesaplanması**

###### **4.2.1. 24/4/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar**

Mükellefler, söz konusu yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için, belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir. İndirim konusu yapılamayan tutarların müteakip yıllarda endekslemeye tabi tutulacağı tabiidir.

###### **4.2.2. Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19 uncu Maddesi Kapsamında 1/1/2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar**

Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 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.

Buna göre mükelleflerce, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 1/1/2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanması, yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine bilgi verilmiş olması gibi haller bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunu tevsik eden işlemler olarak kabul edilecektir.

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.

**5. Yatırım İndirimi Uygulayan Mükelleflerin Kazançlarına Uygulanacak Vergi Oranı**

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesi; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde yer alan % 30 kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

2006 veya 2007 yıllarında Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi 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.

**6. Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükellefler**

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

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu 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 Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi uygulayabileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi 5479 sayılı Kanunla 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 6/4/2006 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.

2005 yılında başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi söz konusu 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 uygulanacağı tabiidir.

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.

Duyurulur. “