

YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME UYGULAMASI İÇİN YATIRIM TEŞVİK BELGESİNİN MUTLAKA 1.1.1995 TARİHİNDEN SONRA ALINMIŞ OLMASI GEREKLİ MİDİR?

Cemalettin Turan

Eski Hesap Uzmanı

1. GENEL BİLGİ

Bilindiği gibi, 4108 sayılı Kanunla (RG 2.6.1995 - 22301) GVK'nun Ek 4. maddesinin birinci fıkrasına eklenen bir hükümlerle yatırım indiriminde yeniden değerlendirme (endeksleme) uygulaması öngörülmüştür. Eklenen hüküm şöyledir. "İlgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarı, izleyen ilk üç yılda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. (Teşvik Belgesiz yatırımlar bu maddedeki yeniden değerlendirme hükümlerinden faydalanamaz.)"

Hükümün parantez içinde yer alan kısmına özellikle dikkat edilmelidir. Yine 4108 sayılı Kanunla GVK'nun Ek 2. maddesinde yapılan değişiklikle yatırım indiriminin Yatırım Teşvik Belgesi (YTB) aranmaksızın dahi uygulanabileceğine dair yeni hükümler getirilmiştir. Nitekim bu konudaki usul ve esaslar da 195 no.lu GV Genel Tebliği (RG 20.3.1996-22586) ile belirlenmiş bulunmaktadır. Yatırım indiriminde endekslemeye ilişkin hükümün parantez içi kısmından anlaşılmaktadır ki, YTB aranmaksızın yapılacak yatırım indirimi uygulamasında endeksleme sözkonusu değildir. Dolayısıyla endeksleme sadece YTB'ne bağlanmış olan yatırımlar için uygulanabilecektir.

2. KANUN METNİ VE LAFZİ YORUM

Yatırım indiriminde endekslemeye ilişkin hüküm 4108 sayılı Kanunun yayımı tarihinde (2.6.1995) yürürlüğe girmiştir. (4108 s. Kanun Md. 40/h). Ancak yürürlük maddesinin yeterli açıklığı taşımadığından olsa gerek, aynı Kanunun 28. maddesi ile GVK'na eklenen Geçici 43. madde ile endeksleme uygulamasının hangi tarihten itibaren, nasıl başlatılacağı belirlenmiştir. GVK'nun Geçici 43. maddesi aynen şöyledir. "Gelir Vergisi Kanununun bu Kanunla değişik Ek 3. maddesi hükümleri 1.1.1994 tarihinden sonra, Ek 4. maddesi hükmü 1.1.1995 tarihinden sonra, Yatırım Teşvik Belgesine bağlanmış olan yatırımlar için 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanır."

Geçici 43. madde, Ek 3. maddeye ilişkin bölümü bir kenara bırakılarak ve Türkçenin imla kurallarına dikkat edilerek okunursa ortaya şöyle bir anlam çıkmaktadır:

- Ek 4. maddede öngörülen endeksleme ile ilgili yeni hüküm 1.1.1995 tarihinden sonra, (kanun metninde virgülün yerine dikkat!)
- Yatırım Teşvik Belgesine bağlanmış olan yatırımlar için (Çünkü Teşvik belgesiz yatırımlar endeksleme uygulamasından yararlanamayacaklardır),
- 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanacaktır.

Geçici 43. maddenin lafzı gayet açık olduğu için madde metninden yukarıdaki anlamın çıkarılmış olması normal sayılmalıdır. Nitekim Sn. Hasan AKTAŞ, Vergi Dünyasının Ağustos 1995 Ayına ait 168. sayısında yaptığı yorumda aynı sonuca ulaşmış ve endeksleme uygulamasına ilişkin görüşünü şöyle özetlemiştir:

1. Yatırımlarda yeniden değerlendirme (endeksleme) 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılacaktır.

2. Yatırımın teşvik belgesine bağlanmış olması gerekir. Teşvik belgesiz yatırımlarda yeniden değerlendirilemez.

3. Teşvik belgesi kapsamında yapılan harcamanın 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılan harcama olması lazımdır. ⁽¹⁾

Buna göre, endeksleme uygulaması açısından teşvik belgesinin alındığı tarihin bir önemi olmamak gerekir. Yani teşvik belgesi hangi tarihte alınmış olursa olsun (1.1.1995'ten önce de alınsa sonra da alınsa farketmez) bu teşvik belgesi kapsamında **1.1.1995 tarihinden itibaren yapılacak harcamalar yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır.**

Hükmün lafzından çıkan mana bu kadar açık olduğu halde Maliye Bakanlığı 187 no.lu GV Genel Tebliğinde (RG. 3.8.1995 - 22363) tamamen aksine bir yorumla, yatırım indiriminde endeksleme uygulamasının sadece 1.1.1995 tarihinden sonra alınan Yatırım Teşvik Belgelerine ilişkin yatırım harcamalarına uygulanacağını belirtmiştir. Bakanlığın anlayışına göre, 1.1.1995 tarihinden önce alınmış bir Yatırım Teşvik Belgesi ile ilgili olarak, 1.1.1995 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarına endeksleme uygulaması mümkün olmayacaktır. Tebliğin ilgili bölümü aynen şöyledir:

"4108 sayılı Kanunun Geçici 43. maddesine göre endeksleme 1.1.1995 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcamalarına uygulanacağından, bu tarihten önce alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcamalarıyla ilgili olup, yeterli kazancın olmaması nedeniyle 1995 ve müteakip yıllara devrolunan yatırım indirimi tutarları endekslemeye tabi tutulmadan indirim konusu yapılacaktır."

Bu yorumun, 1.1.1995'ten önce alınan YTB'ne ilişkin yatırım harcamalarıyla ilgili olup, o yıllarda (1994 ve öncesinde) yeterli kazancın olmaması nedeniyle 1995 ve müteakip yıllara devrolunan yatırım indirimi tutarlarının endekslemeye tabi tutulmayacağına ilişkin kısmına aynen katılmakla birlikte aynı YTB'ne ilişkin olarak 1.1.1995'ten sonra yapılan yatırım harcamalarının endeksleme uygulamasının dışında tutulmasına yol açan giriş kısmına katılmıyoruz.

Bize göre Bakanlığın bu yorumu Geçici 43. maddenin lafzına uygun olmadığı gibi endeksleme uygulamasının amacına da uygun değildir.

3. YATIRIM İNDİRİMİNDE YENİDEN DEĞERLEMENİN (ENDEKSLEMENİN) AMACI

4108 sayılı Kanunun genel gerekçesinde "Yatırım indirimi uygulamasında, indirilemeyerek sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarının yeniden değerlendirilmesinde artırılarak uygulanması esası getirilmektedir. P" suretle mükelleflerin indirim konusu yapacakları yatırım indirimi tutarının enflasyondan etkilenmemesi öngörülmektedir." ifadesine yer verilmek suretiyle hükmün konuluş amacı açıkça ortaya konulmuş bulunmaktadır.

3.1. HÜKÜMETİN TEKLİF ETTİĞİ METİN:

Bakanlar Kurulunca hazırlanıp TBMM'ne sunulan (4108 sayılı) Kanun tasarısında, yatırım indiriminde endeksleme uygulamasını öngören hüküm (Ek 4. maddenin birinci fıkrasına eklenen hüküm) aynen, hiçbir değişikliğe uğramadan kanunlaşmış olmakla beraber, bu hükmün uygulamasının başlangıcını tayin eden GVK Geçici 43. maddeye ilişkin olarak tasarıda aşağıdaki şekilde yer alan hüküm Bütçe Plan Komisyonunda ve Genel Kurulda değiştirilerek kanunlaşmıştır.

Hükümetin teklif ettiği Kanun tasarısında GVK'na eklenmesi öngörülen Geçici 43. maddenin metni aynen şöyledir:

"1.1.1995 tarihinden önce Yatırım Teşvik Belgesine bağlanmış olan yatırımlar için yapılacak harcamalara (Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yatırım harcamaları dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nun bu Kanunla değişmeden önceki yatırım indirimine ilişkin eski hükümler, bu tarihten sonra alınan Yatırım Teşvik Belgesine Bağlı yatırım harcamalarına ise Gelir Vergisi Kanunu'nun bu Kanunla değişen yatırım indirimine ilişkin yeni hükümler uygulanır."

Geçici 43. maddenin tasarıda yer alan bu ilk şekline uygun olarak, Ek 4. maddeye eklenen endekslemeye ilişkin hükmün madde gerekçesi, aynı tasarıda şöyle belirtilmiştir:

"Ek 4. maddenin birinci paragrafına eklenen hükümlerle yatırım indirimi uygulamasında indirilemeyerek sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarının, Vergi Usul Kanunu'na göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak, 1.1.1995 tarihinden sonra alınan Yatırım Teşvik Belgelerine uygulama imkanı sağlanmıştır. Ancak bu işlem ilk üç yıl için yapılabilecektir.

Bu değişiklikle, yatırım harcamalarının enflasyondan kaynaklanan kaybının telafisi amaçlanmaktadır."

Geçici 43. maddenin, yukarıda yer alan teklif metnindeki ilk şekli ile Ek 4. maddenin gerekçesi şüphesiz uyum içindedir. Tasarının ilk şeklinden anlaşılmaktadır ki amaç, bu uygulamayı 1.1.1995 tarihinden sonra alınan Yatırım Teşvik Belgeleri için başlatmak fakat, 1.1.1995 tarihinden önce alınan Yatırım Teşvik Belgelerini kapsam dışında tutmaktır.

Geçici 43. madde bu haliyle kanunlaşsa idi, endeksleme uygulamasında Yatırım Teşvik Belgesinin alındığı tarihin şüphesiz büyük önemi olacaktır.

3.2. KANUNLAŞAN METİN:

Hükümetin teklif ettiği Kanun tasarısında yer alan Geçici 43. madde hükmü BütçePlan Komisyonu ve Meclis Genel kurulu tarafından aşağıdaki şekilde değiştirilerek kanunlaşmıştır:

"Gelir Vergisi Kanunu'nun bu Kanunla değişik Ek 3. maddesi hükümleri 1.1.1994 tarihinden sonra, Ek 4. maddesi hükmü 1.1.1995 tarihinden sonra, Yatırım Teşvik Belgesine bağlanmış olan yatırımlar için 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamalarına uygulanır."

Yukarıda 2. bölümde de yer verdiğimiz, Geçici 43. maddenin kanunlaşan bu şekli Hükümetin teklif ettiği tasarı metnindeki Geçici 43. maddenin içeriğinden çok farklıdır. Şöyle ki:

Geçici 43. maddenin kanunlaşan şeklindeki Ek 3. maddeye ilişkin bölüm bir kenara bırakılacak olursa;

• İlk metinde (Kanun tasarısında) yer alan "1.1.1995 tarihinden önce Yatırım Teşvik Belgesine bağlanmış olan....." ibaresi kanunlaşan metinde yoktur.

• Kanunlaşan metinde 1.1.1995 tarihi, Yatırım Teşvik Belgesinin alınış tarihi açısından değil fakat bir başka açıdan önem kazanmıştır. O da endekslemeye konu yatırım harcamalarının başlangıç tarihi olarak tespit edilmiş olmasıdır.

• Kanunlaşan metinde, endeksleme uygulamasının 1.1.1995 tarihinden önce veya sonra alınan bütün Yatırım Teşvik Belgeleri ve fakat sadece bu tarihten (1.1.1995) sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla yapılabileceği şeklinde bir belirleme yapılmış olmakla, tasarıda yer alan ilk metnin ortaya çıkaracağı adaletsiz durum giderilmiştir. Çünkü eğer Geçici 43. madde tasarı metninde yer aldığı şekliyle kanunlaşsa idi, Yatırım Teşvik Belge sini 1.1.1995'ten önce almış olmakla beraber bununla ilgili yatırım harcamalarını 1.1.1995'ten sonra yapan veya devam ettiren birçok mükellef, sırf Yatırım Teşvik Belgesini birkaç ay veya hafta, hatta birkaç gün sonra almadı diye bu haktan yararlanamayacak idi. Bu uygulamanın Yatırım Teşvik Belgelerini sırasıyla 31.12.1994 ve 1.1.1995 tarihlerinde alan iki ayrı mükellef arasında yaratacağı adaletsizliği ayrıca açıklamaya gerek yoktur.

4.187 NO.LU GVK GENEL TEBLİĞİNDEKİ YORUM

187 no.lu GV Genel Tebliğinde Geçici 43. maddeye atfen yapılan yorum ne yazık ki madde metninin kanunda yer alan şekli karşısında dayanaksız kalmaktadır. Tasarı metninde yer alan hüküm Tebliğdeki yorumu haklı çıkaracak nitelikte olmakla beraber, sözkonusu hüküm aynen değil,

önemli ölçüde değişerek kanunlaşmış bulunduğundan, tebliğdeki yorumun da aynı yönde olması beklenirdi.

Hükmün kanunlaşma aşamasında ortaya çıkan ve adaletsizce olması muhtemel bir uygulamanın önüne geçen bu değişikliğin olumlu etkilerinin Tebliğ'de de yer alması beklenirken, aksine bir yorum yapılarak endeksleme uygulamasının Yatırım Teşvik Belgelerinin alındığı tarihe (1.1.1995) bağlanmış olması büyük bir talihsizliktir.

5. SONUÇ

Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması, önemli bir teşvik mekanizmasını anlamlı hale getirecektir. Bu hakkın, GV Genel Tebliğinde. yatırım indirimi uygulamasında çok da önemli bir yeri olmayan, Teşvik belgesinin alınış tarihine bağlanmış olmasını son derece hatalı buluyoruz. Çünkü yatırım indiriminde yeniden değerleme öngörülüyorsa bunun ilişkilendirebileceği en önemli şey yatırım harcamasının tutarı ile bunun yapıldığı tarih veya dönem olabilir. Yatırım Teşvik Belgesinin alınış tarihinin burada hiçbir önemi yoktur. Nitekim hükmün kanunlaşması aşamasında isabetli bir kararla madde metni (GEÇİCİ 43) değiştirilerek, endeksleme uygulamasının başlangıcı için, 1.1.1995 tarihinden itibaren yapılan yatırım harcamaları esas alınmış, Yatırım Teşvik Belgesinin alınış tarihi metinden çıkarılmıştır.

Aynı isabetli tutumun, 187 no.lu GV Genel Tebliğinde yapılacak küçük bir değişiklikle devam ettirilmesi halinde, idare ile mükellef arasında ortaya çıkması muhtemel, gereksiz birçok ihtilafın önlenmiş olacağını düşünüyoruz.