

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 30.06.2017
Duyuru No : 2017/088
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
Temmuz 2017 - Sayı : 431

Mehmet Emek KURT
Yeminli Mali Müşavir

emek.kurt@bdo.com.tr

2017 YILINDA YAPILAN YATIRIMLARA SAĞLANAN ÖZELLİKLİ TEŞVİKLER

ÖZET:

2017 yılında yapılan yatırım harcamalarına, genel teşvik uygulamalarına ilave olarak, özelliikli teşvikler getirilmiştir.

Buna göre, 2017 yılında yapılan yatırım harcamalarında yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere uygulanır. Ayrıca, yatırım teşvik belgesi kapsamında 2017 yılında gerçekleştirilen bina - inşaat harcamalarına ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, yatırımcıya ilave edilir. 2017 yılında yapılan yatırım harcamaları için getirilen söz konusu özel teşvikler nedeniyle, yatırım teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem tesis edilmesine, bir diğer ifadeyle Ekonomi Bakanlığı'na teşvik belgesinin revize edilmesi için başvurulmasına gerek yoktur.

Anahtar Kelimeler: Yatırım Teşvik Belgesi, 2017 Yılında Yapılan Yatırımlar, Yatırıma Katkı Tutarına % 15 İlave, % 100 Vergi İndirimi, Bina - İnşaat Harcamalarında KDV İadesi.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. GİRİŞ

Gerek yatırım teşvik mevzuatında, gerekse de vergi kanunlarımızda yer alan düzenlemeler çerçevesinde, yatırım harcamalarına önemli teşvikler sağlanmaktadır. Son dönemde yatırımlarla ilgili teşviklerde bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden önemli bir tanesi de, 2017 yılında yapılan yatırımlara sağlanan özellikli teşviklerdir. Diğer taraftan, 2017 yılında yapılan yatırım harcamalarının, yatırım harcamalarına sağlanan genel teşviklerden de yararlanacağı tabiidir.

Getirilen düzenlemeler uyarınca, **1/1/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları** için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteği uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının (ilerleyen kısımlarda **“YKT”** olarak anılabilir) yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere uygulanır. Ayrıca, yatırım teşvik belgesi kapsamında 2017 yılında gerçekleştirilen bina - inşaat harcamalarına ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, yatırımcıya iade edilir. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde 2017 yılında yapılan yatırım harcamalarıyla ilgili olarak; 2017/9917 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Kararla¹ 2012/3305 Sayılı **“Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”**²da³ yapılan değişiklikler ile 6770 Sayılı Kanunla³ KDV Kanununda yapılan değişiklikler irdelenecektir.

2. 2017 YILINDA YAPILAN YATIRIMLARA YÖNELİK VERGİ İNDİRİM TEŞVİKİ:

2017 yılında yapılan yatırım harcamalarıyla ilgili olarak; 2017/9917 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Kararla, 2012/3305 Sayılı **“Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”**da bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara geçici 8’inci madde eklenmiş olup, söz konusu düzenleme aynen şu şekildedir:

¹ 22.02.2017 tarih ve 29987 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 27.01.2017 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

“GEÇİCİ MADDE 8- (1) Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

a) Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi,

b) Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere,

teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır.”

İmalat sanayiine yönelik düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 1/1/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arasında gerçekleştirilecek bina-inşaat harcamalarına ilişkin KDV iadesine dair detaylı açıklamalarımıza, yazımızın 3. no.lu bölümünde yer yer verilmiştir.

2.1. İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanmasına İlişkin Yasal Düzenlemeler:

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “İndirimli Kurumlar Vergisi” başlıklı 32/A maddesi uyarınca, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için, **yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine** başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar, indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla⁴ KVK’nın 32/A maddesine eklenen (c) bendi uyarınca, Balanlar Kurulu yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya yetkili kılınmıştır. Anılan oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80’e kadar artırmaya da Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

⁴ 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir. Bu tutarın, yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise **yatırıma katkı oranını** ifade etmekte olup, bu oranın tespitinde Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın “*Vergi İndirimi*” başlıklı 15’inci maddesi uyarınca; büyük ölçekli yatırımlar⁵ ile bölgesel teşvik uygulamaları⁶ kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli kurumlar veya gelir vergisi uygulanır.

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları (%)		Büyük Ölçekli Yatırımlar (%)	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar / Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar / Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	15	50	25	50
II	20	55	30	55
III	25	60	35	60
IV	30	70	40	70
V	40	80	50	80
VI	50	90	60	90

Stratejik yatırımlar⁷ için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan, yatırıma katkı oranı ise yüzde ellidir.

Diğer taraftan, Kararın 15/5 maddesi uyarınca, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının **yüzde seksenini geçmemek** üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

⁵ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 3 no.lu ekinde belirtilen asgari tutarları sağlayan yatırımlardır.

⁶ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 2-A ve 2-B no.lu eklerinde belirtilen şartları sağlayan yatırımlardır.

⁷ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 8’inci maddesinde sayılan kriterleri sağlayan yatırımlardır.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlara fiilen başlanıldığı tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- a) Toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek ve
- b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

kaydıyla, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "**yatırım dönemi**" ifadesinden; yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

2.2. 2017 Yılında Yapılan Yatırımlara Yönelik Düzenlemeler:

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda yapılan değişiklik ile birlikte **1/1/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları** için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteği uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere uygulanır. Ayrıca, 2017 yılında yapılan yatırım harcamaları için getirilen söz konusu özel teşvikler nedeniyle, yatırım teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem tesis edilmesine, bir diğer ifadeyle Ekonomi Bakanlığı'na teşvik belgesinin revize edilmesi için başvurulmasına gerek yoktur.

Buna göre, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında 2017 yılında yapılan yatırımlarda, yatırıma katkı tutarı ve indirimli kurumlar vergisi / gelir vergisi aşağıdaki belirtilen oranlarda uygulanır. Aşağıdaki tabloda parantez içinde verilen oranlar ise 2017 yılı haricinde yapılan / yapılacak yatırım harcamaları için geçerlidir.

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları (%)		Büyük Ölçekli Yatırımlar (%)	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar / Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar / Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	(15) - 30	(50) - 100	(25) - 40	(50) - 100
II	(20) - 35	(55) - 100	(30) - 45	(55) - 100
III	(25) - 40	(60) - 100	(35) - 50	(60) - 100
IV	(30) - 45	(70) - 100	(40) - 55	(70) - 100
V	(40) - 55	(80) - 100	(50) - 65	(80) - 100
VI	(50) - 65	(90) - 100	(60) - 75	(90) - 100

Stratejik yatırımlara ilişkin olarak 2017 yılında yapılacak yatırım harcamaları için yatırım katkı oranı % 65, vergi indirim oranı ise % 100 olarak uygulanır.

Görüleceği üzere, 2017 yılında yapılan yatırım harcamaları nedeniyle faydalanılacak yatırıma katkı tutarı, daha fazla tutarda hesaplanacaktır. Ayrıca, anılan harcamalar nedeniyle % 100 oranında vergi indirimi uygulanacağından, yatırıma katkı tutarından daha çabuk faydalanma imkânı getirilmiştir.

Örnek 1: 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi bulunan EGE A.Ş. 2'nci bölgede bulunan Yalova ilinde 15.01.2017 tarihinde başlamış olduğu toplam 100.000.000 TL'lik yatırımına ilişkin olarak 2017 yılı sonu itibarıyla 75.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. Anılan yatırım, bölgesel teşvik uygulamalarından yararlanmaktadır.

EGE A.Ş.'nin söz konusu teşvik belgesi kapsamında 2018 yılında 25.000.000 TL'lik harcama yaptığını ve 2018 yılının Kasım ayında tamamlama vizesi için Ekonomi Bakanlığı'na başvurduğunu varsayalım.

EGE A.Ş.'nin söz konusu teşvik belgesi nedeniyle yararlanabileceği toplam yatırıma katkı tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

2017 Yılında Yapılan Yatırım Harcamasına Konu Yatırıma Katkı Tutarı	$A = 75.000.000 \times \% 35$	26.250.000
2018 Yılında Yapılan Yatırım Harcamasına Konu Yatırıma Katkı Tutarı	$B = 25.000.000 \times \% 20$	5.000.000
Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	$C = A + B$	31.250.000

Şayet EGE A.Ş. söz konusu teşvik belgesi kapsamında 2017 yılında hiçbir harcama yapmasaydı, örneğin tüm yatırım harcamalarını 2018 yılında yapsaydı, EGE A.Ş.'nin ilgili teşvik belgesi nedeniyle yararlanabileceği toplam yatırıma katkı tutarı $(100.000.000 \times \% 20 =)$ 20.000.000 TL olacaktı. Buna göre, 2017 yılında yapılan 75.000.000 TL tutarındaki yatırım harcaması nedeniyle $(75.000.000 \times \% 15 =)$ 11.250.000 TL tutarında ilave yatırıma katkı tutarına hak kazanmıştır.

EGE A.Ş. 2017 yılında yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 500.000.000 TL kazanç elde etmiştir. 2017 yılında henüz işletilmeyen yatırımdan kazanç elde edilmediği için EGE A.Ş. sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir. 2017 yılında yapılan yatırımlarla ilgili olarak, yatırım döneminde faydalanılacak yatırıma katkı tutarının tespitinde % 80'lik kısıt uygulanmayacaktır. Ancak diğer yıllara ait yatırım harcamalarında % 80'lik sınır aranır.

Buna göre 2017 yılında yapılan 75.000.000 TL tutarındaki yatırım harcaması nedeniyle, 2017 yılında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanacak indirimli kurumlar vergisine konu yatırıma katkı tutarı; $\{(75.000.000 \times \% 35) \times \% 100 + (25.000.000 \times \% 20) \times \% 80 =\}$ 30.250.000 TL⁸ dir. 30.250.000 TL tutarındaki yatırıma katkı tutarının, 2017 yılında yapılan yatırımlardan kaynaklanan 26.250.000 TL'si için indirimli kurumlar vergisi % 100 oranında uygulanır. Kalan 4.000.000 TL için ise indirimli kurumlar vergisi oranı % 55 olarak uygulanır.

EGE A.Ş.'nin 2017 yılında yararlanabileceği indirimli kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanmıştır:

Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç	A	500.000.000
İndirimli K.V. Olmasaydı Ödenecek K.V	$B = A \times \% 20$	100.000.000
Yatırım Döneminde Yararlanılabilecek Azami YKT	$C = 26.250.000 + 4.000.000$	30.250.000
% 100 İndirimli Orana Tabi K.V. Matrahı	$D = 26.250.000 / \{\% 20 - (\% 20 \times \% 0)\}$	131.250.000
% 55 İndirimli Orana Tabi K.V. Matrahı	$E = 4.000.000 / \{\% 20 - (\% 20 \times \% 45)\}$	36.363.636
İndirimli Orana Göre Hesaplanan K.V	$F = (D \times \% 0) + (E \times \% 9)$	3.272.727
Genel Orana Tabi Matrah	$H = A - D - E$	332.386.364
Genel Orana Göre Hesaplanan K.V.	$I = H \times \% 20$	66.477.273
Ödenecek Toplam K.V.	$L = F + I$	69.750.000
2017 Yılında Yararlanılan Toplam YKT	$M = (D \times \% 20) + (E \times \% 11)$	30.250.000

⁸ Makalenin orijinal halinde, yararlanılacak toplam yatırıma katkı tutarı sehven 26.250.000 TL olarak hesaplanmıştır.

2.3.2017 Yılında Yapılan Yatırımlara Konu Yatırıma Katkı Tutarlarının Devretmesi:

Yatırım indirimi ve Ar-Ge indirimi gibi uygulamalar izleyen dönemlerde yeniden değerlendirme oranı veya benzeri kriterlere göre artırılarak dikkate alınabilmekte iken, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında devreden yatırıma katkı payı tutarının izleyen dönemlerde herhangi bir kriterle bağlı olarak artırımı mümkün bulunmamaktaydı. Bu durum desteğin verimini azalttığı gerekçesiyle haklı eleştirilere neden olmaktaydı. 6745 sayılı Kanunun⁹ 67'nci maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, yatırımın tamamlanması şartıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısım hariç olmak üzere kalan / devreden yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınmasına imkan sağlanmıştır¹⁰.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında 2017 yılında yapılan yatırım harcamaları nedeniyle yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere uygulanır.

Diğer taraftan, mükelleflerin 2017 yılı kazançlarının kısmen yahut tamamen yetersiz olması nedeniyle 2017 yılında yaptıkları yatırım harcamalarına konu yatırıma katkı tutarları ve indirimli kurumlar vergisi oranı, aynı şekilde 2018 ve / veya ilerleyen yıllara devreder. Bir diğer ifadeyle, 2017 yılında yaptıkları yatırım harcamalarına sağlanan özel teşvikler için 2017 yılı kazancının kısmen yahut tamamen yetersiz olması nedeniyle herhangi bir hak kaybı yaşanmaz.

Örnek 2: 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi bulunan DENİZ A.Ş., 3'üncü bölgeye sağlanan bölgesel teşviklerden faydalanmaktadır. DENİZ A.Ş., 03.01.2017 tarihinde başlamış olduğu yatırımı için 2017 yılında 15.000.000 TL tutarında harcama yaparak, yatırımını Kasım 2017 döneminde tamamlamış ve işletmeye almıştır. DENİZ A.Ş. aynı dönemde tamamlama vizesi için Ekonomi Bakanlığı'na başvurmuştur. Ancak, DENİZ A.Ş.'nin 2017 yılında herhangi bir kurumlar vergisi matrahı oluşmamıştır.

⁹ Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6745 Sayılı Kanun 07.09.2016 tarih ve 29824 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 04.01.2017 tarih ve 2017/002 sayılı DENET Vergi Sirküleri, syf.9, www.bdo.com.tr, (20.04.2017)

DENET DUYURU

Sayı : 2017/088/8

Buna göre, 2017 yılında yapılan yatırım harcaması nedeniyle hesaplanacak yatırım katkı tutarı şu şekildedir:

Sabit / Yapılan Yatırım Tutarı	A	15.000.000
3. Bölge İçin Geçerli YKO	B	25%
2017 Yılında Yapılan Yatırımlara İlave YKO	C	15%
Toplam YKO	D = B + C	40%
Yatırıma Katkı Tutarı	E = A X D	6.000.000

2017 yılında yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan ilave yatırıma katkı tutarı (15.000.000 x 15 % =) 2.250.000 TL'dir.

DENİZ A.Ş.'nin 2017 yılında kurumlar vergisi matrahı oluşmadığından, toplam 6.000.000 TL tutarındaki yatırıma katkı tutarı, 2018 yılına **yeniden değerlendirilme oranında artırılmak** suretiyle devredecektir. Ayrıca, 2017 yılında yapılan harcamalara konu yatırıma katkı tutarı nedeniyle uygulanacak indirimli kurumlar vergisi, 2018 ve / veya ilerleyen yıllarda da % 100 olarak uygulanacaktır. Buna göre DENİZ A.Ş., 2017 yılında yaptığı yatırım harcamalarına sağlanan özel teşvikler için 2017 yılı kazancının yetersiz olması nedeniyle herhangi bir hak kaybı yaşamayacaktır.

3. 2017 YILINDA YAPILAN YATIRIMLARA YÖNELİK KDV TEŞVİKİ:

6770 Sayılı Kanunun 10'uncu maddesi ile KDV Kanununa Geçici 37'inci madde eklenmiştir. 01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe giren söz konusu düzenleme şu şekildedir:

“GEÇİCİ MADDE 37- İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

- Asgari 50 milyon Türk lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 yılında yüklenilen ve 2017 yılının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,*
- 50 milyon Türk lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 yılında yüklenilen ve 2017 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde, talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.*

Bu vergiler ve cezalarda zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

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

Düzenlemeyle ilgili olarak ayrıca 10 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de¹¹ açıklamalar yapılmıştır.

3.1. Uygulamanın Kapsamı:

Yapılan düzenleme uyarınca, imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

- En az 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle **2017 yılının ilk altı aylık döneminde** (1/1/2017 ile 30/6/2017 tarihleri arasında) anılan yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve belirtilen süre içerisinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/7/2017 ile 30/6/2018 tarihleri arasında),
- En az 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle **2017 yılının ikinci altı aylık döneminde** (1/7/2017-31/12/2017) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/1/2018 ile 31/12/2018 tarihleri arasında),
- 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleriyle ilgili olarak 2017 yılında ilgili yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2017 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde (1/1/2018 ile 31/12/2018 tarihleri arasında)

talep edilmesi halinde iadesi öngörülmektedir.

Bu iadedden yararlanacak mükelleflerin, imalat sanayiine yönelik düzenlenmiş bir yatırım teşvik belgesine sahip olması, söz konusu inşaat işlerinin de bu teşvik belgesinde öngörülen yatırıma ilişkin olması ve yatırımın teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması gerekmektedir.

¹¹ 03.02.2017 tarih ve 29968 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Getirilen düzenleme yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşaat işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların inşaat işlerinde kullandıkları mal alımları da, uygulama kapsamındadır. Dolayısıyla anılan uygulama inşaat işlerine ilişkin olmak şartıyla hem hizmet, hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Getirilen uygulama, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla uygulama kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımları öncelikle genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır. Buna göre yatırımı yapana mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanların, doğrudan KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

Yatırımı yapan belge sahibi mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin yüklenilen KDV'ler, öncelikle ilgili dönemde indirim konusu yapılır. Dolayısıyla, mükelleflerin yüklenip indirim hesaplarına dahil ettikleri indirilecek KDV'leri, ilgili faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan hesaplanan KDV'den mahsup etmeleri gerekir. Diğer taraftan, ilgili altı aylık veya yıllık dönemlerde yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi mümkündür. Ayrıca, iadesi talep edilecek KDV tutarı, altı aylık veya yıllık dönemlere ilişkin son dönem beyannamesindeki yer alan sonraki döneme devreden KDV tutarını aşamayacaktır.

3.2. Yaptırım:

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, mükelleflere yukarıda belirtilen şekilde iade edilen KDV'ler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Söz konusu vergiler ve cezalar için zamanaşımı süresi 5 yıl olup, anılan süre verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

3.3. 2017 Yılından Önce veya Sonra Yüklenilen KDV'ler Yönünden Uygulama:

6770 sayılı Kanunla KDV Kanunu'na eklenen geçici 37. Madde, imalat sanayiine yönelik teşvik belgesi kapsamındaki inşaat işleri nedeniyle **2017 yılında** yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV'ler için iade imkânı getirmektedir.

Diğer taraftan, KDV Kanununun “*Büyük Yatırımlarda İade*” başlıklı geçici 30'uncu maddesi uyarınca; **31/12/2023** tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari **500 milyon Türk Lirası** tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur.

Belirtilen 500 milyon TL tutarındaki asgari sabit yatırım tutarının sektörler itibariyle veya topluca 50 milyon TL'ye kadar indirilmesi veya iki katına kadar artırılması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu henüz anılan yetkisini kullanmamıştır. Dolayısıyla, KDV iadesinin uygulanabilmesi için 500 milyon TL tutarındaki asgari sabit yatırım tutarı kısıtlaması bulunmaktadır.

Buna göre, imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında 2017'den önce yüklenilmiş olan veya 2017'den sonra yüklenilecek olan teşvik belgesi kapsamındaki inşaat işleri ile ilgili KDV'lerin iadesinde, Kanunun geçici 30'uncu maddesinde düzenlenen hükümler uygulanır.

4. SONUÇ:

Yatırım teşvik mevzuatında yapılan değişiklikler uyarınca, **1/1/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları** için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteği uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına **15 puan ilave edilmek** suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde **yüzde yüz oranında** ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı **yüzde yüz** olmak üzere uygulanır. 2017 yılında yapılan yatırım harcamaları için getirilen söz konusu özel teşvik nedeniyle, yatırım teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem tesis edilmesine, bir diğer ifadeyle Ekonomi Bakanlığı'na teşvik belgesinin revize edilmesi için başvurulmasına gerek yoktur.

Mükelleflerin 2017 yılı kazançlarının kısmen yahut tamamen yetersiz olması nedeniyle 2017 yılında yaptıkları yatırım harcamalarına konu yatırıma katkı tutarları ve indirimli kurumlar vergisi oranı, aynı şekilde 2018 ve / veya ilerleyen yıllara devreder. Bir diğer ifadeyle, 2017 yılında yaptıkları yatırım harcamalarına sağlanan özel teşvikler için 2017 yılı kazancının kısmen yahut tamamen yetersiz olması nedeniyle herhangi bir hak kaybı yaşanmaz.

2017 yılında yapılan yatırım harcamalarına sağlanan bir diğer teşvik ise, yatırım teşvik belgesi kapsamında 2017 yılında gerçekleştirilen bina - inşaat harcamalarına ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, yatırımcıya iade edilmesidir. Getirilen düzenleme yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşaat işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların inşaat işlerinde kullandıkları mal alımları da, uygulama kapsamındadır. Dolayısıyla anılan uygulama inşaat işlerine ilişkin olmak şartıyla hem hizmet, hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Söz konusu KDV iadesi, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla uygulama kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımları öncelikle genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır. Buna göre yatırımı yapana mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanların, doğrudan KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

KAYNAKÇA:

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar
- 2017/9917 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar
- 6770 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 10 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- DENET VERGİ SİRKÜLERİ (Sirküler Tarih - No: 04.01.2017 - 2017/002)
- Mehmet Emek KURT, “Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Nisan 2015, Sayı: 404