



Özet Bülten

Tarih : 05.07.2017

Sayı : 2017/34

Değerli Müşterimiz;

2017 yılında yapılan yatırım harcamalarında, 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** edilmektedir.

Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında uygulanacaktır. Ayrıca yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oran yüzde yüzdür.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında 2017 yılında gerçekleştirilen **bina-inşaat** harcamalarına ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, yatırımcıya iade edilmektedir. 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.

1

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde **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 yapılan değişiklikler ile 6770 Sayılı Kanunla KDV Kanununda yapılan değişiklikler irdelenecektir.

1. 2017 Yılında Yapılan Yatırımlara Yönelik Vergi İndirim Teşviki

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 **1/1/2017-31/12/2017** tarihleri arasında gerçekleştirilecek bina-inşaat harcamalarına ilişkin KDV iadesine dair açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

2. İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanmasına İlişkin Yasal Düzenlemeler

Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Ayrıca, KVK'nın 32/A-c maddesi uyarınca; Bakanlar 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 sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. **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 etmektedir. Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın "Vergi İndirimi" başlıklı 15'inci maddesi uyarınca; büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli kurumlar veya gelir vergisi uygulanır.

2

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 yatırımlar 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.**

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.

Görülebileceği 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 aşağıdaki 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

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 olacaktır. 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 kazanmış olacaktır.

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 aranacaktır.

Buna göre, 2017 yılında yapılan yatırım harcaması nedeniyle, 2017 yılında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanacak indirimli kurumlar vergisine konu yatırıma katkı tutarı $\{(75.000.000 \times \% 35) \times \% 100 =\}$ 26.250.000 TL'dir. 26.250.000 TL yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi % 100 oranında uygulanır.

4

EGE A.Ş.'nin **2017 yılında yararlanabileceği indirimli kurumlar vergisi** aşağıdaki 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
Yararlanılabilecek Azami Yatırıma Katkı Tutarı	C	26.250.000
% 100 İndirimli Orana Tabi K.V Matrahı	$D = 26.250.000 / \% 20 - (\% 20 \times \% 0)$	131.250.000
İndirimli Orana Göre Hesaplanan K.V	$E = D \times \% 0$	0
Genel Orana Tabi Matrah	$F = A - D$	368.750.000
Genel Orana Göre Hesaplanan K.V	$G = F \times \% 20$	73.750.000

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 bağılı olarak artırımını mümkün bulunmamaktaydı.

Bu durum desteğin verimini azalttığı gerekçesiyle haklı eleştirilere neden olmaktadır. 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 sağlanmıştır.

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.

Buna göre, 2017 yılında yapılan yatırım harcaması nedeniyle hesaplanacak yatırım katkı tutarı aşağıdaki şekildedir.

5

Sabit/Yapılan Yatırım Tutarı	A	15.000.000
3. Bölge için geçerli yatırım katkı oranı	B	% 25
2017 Yılında Yapılan Yatırımlara İlave yatırım katkı oranı	C	% 15
Toplam yatırıma katkı oranı	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 değerlendirme 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.

4. 2017 Yılında Yapılan Yatırımlara Yönelik KDV Teşviki

Teşvik belgesine bağlanan imalat sanayi yatırımlarında aşağıdaki imkanlar getirilmiştir.

a)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,

b)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.

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

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 (1/1/2017-30/6/2017 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 **(1/7/2017-30/6/2018** 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 **(1/1/2018-31/12/2018** 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 **(1/1/2018-31/12/2018** tarihleri arasında) talep edilmesi halinde **iadesi öngörülmektedir.**

Bu iadeden 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.

Getirilen düzenleme **yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa 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.

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.

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.

**Saygılarımızla,
Hasan Zeki Süzen (YMM) – Ekrem Kayı (YMM)**