

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.08.2016
Sirküler No : 2016/048

YATIRIM TEŞVİK BELGESİNİ HAİZ YATIRIMCILARA SAĞLANAN YENİ VERGİSEL TEŞVİKLER (6728 Sayılı Kanun)

6728 Sayılı “[Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#)” ile (Bkz.2016/47 no.lu Sirkülerimiz), yatırım teşvik belgesini haiz yatırımcılara, mevcut teşvik unsurlarının yanı sıra başkaca önemli yeni vergisel teşvikler getirilmiştir. Sağlanan bu yeni teşvik unsurları aşağıda açıklanmış bulunmaktadır.

1. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA YAPILAN YATIRIMLARDAMAMGA VERGİSİ İSTİSNALARI:

Kanunun 29/10. maddesi ile, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) Sayılı Tablonun (42) numaralı fıkrasından sonra gelmek üzere bölüme aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“43. Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.

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 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 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.

Yukarıdaki düzenlemelerden görüleceği üzere;

- Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna olacaktır. Bu malların belge eki yerli ve yabancı makine/teçhizat global listelerinde yer alması gerektiği anlaşılmaktadır.
- Münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna olacaktır. Gayri maddi hak alımına ve kiralanmasına yönelik bu istisnanın, münhasıran yatırım dönemine ilişkin olmasından kâğıdın yatırım döneminde imzalanması gerektiği ve yatırımın gerçekleştirilmesine yönelik olması gerektiği anlaşılmaktadır.
- Belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar damga vergisinden istisna olacaktır.
- Belge kapsamındaki yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna olacaktır.

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak harcamalara yönelik bu damga vergisi istisnalarının uygulanması konusunda bazı belirsizlikler vardır. Örneğin bir yatırım kaleminin alımı veya inşası veya yatırımın bir gayri maddi hakkın alınmasına ilişkin kâğıdın imzalanması sırasında uygulanacak damga vergisi istisnasının, sonradan o kâğıdın notere onaylatılması veya resmi daireye ibrazı aşamasında bu birimlere nasıl izah edileceği konusunda sıkıntılar yaşanabilir. Zira global listede yer alan makine veya teçhizatın isminin sözleşmede farklı geçmesi, yapılan inşaatın teşvik belgesi kapsamında olup olmadığının belirsiz olması, gayri maddi hakların belgede yer almaması gibi durumlar nedeniyle, DVK'nun 27. Maddesi uyarınca kâğıdın damga vergisinin ödenmesinden sorumlu olan bu birimler damga vergisini ödetmek yönünde hareket edebilir ve aksi takdirde kâğıda ilişkin onay ve işlemleri yapmayabilirler. Bu yüzden kâğıtlarda, yatırım teşvik belgesine atıfta bulunulmasında yarar vardır.

Diğer yandan bu istisnaların uygulanması için yatırım teşvik belgesinin kapatılmasına ihtiyaç olmadığı anlaşılmakla beraber, belge muhteviyatı yatırımların tamamlanmaması veya belgeye aykırı diğer durumlar nedeniyle zamanında alınmayan vergilere ilişkin müeyyide (verginin ceza ve faiziyle birlikte alınması) uygulanmasına yönelik bir düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte, genel hükümler çerçevesinde müeyyide uygulanmasının mümkün olabileceğini düşünüyoruz.

Bu istisnaların Kanunun yayımından sonra alınacak belgelerin yanı sıra daha önce alınan ve halen geçerli olan teşvik belgeleri kapsamında, Kanunun yayımından sonra düzenlenecek kâğıtlara da uygulanması mümkündür. Diğer yandan daha önce alınan teşvik belgelerine bu yeni istisnaların ilettilirip ilettilmeyeceği belli değildir. Bize göre buna gerek yoktur. Yine de bu konuda Ekonomi Bakanlığı tarafından yapılacak düzenlemeler takip edilmelidir.

6728 sayılı Kanunun 29/10. maddesi ile, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) Sayılı Tablona eklenen (44) no.lu fıkra ile, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlarla belirlenen yüksek ve orta-yüksek teknolojili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçileri arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtlar da damga vergisinden istisna edilmiştir.

2. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA YAPILAN YATIRIMLARDA HARÇ İSTİSNALARI:

Kanunun 33. Maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanunun 123 üncü maddesinin dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir:

“Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtlar, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlarla ilgili işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.”

“Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlarla belirlenen yüksek ve orta-yüksek teknolojili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçileri arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtlarla ilgili işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.”

Bir önceki maddede, yatırımlara yönelik damga vergisi istisnalarıyla ilgili açıklamalarımız, aynen harç istisnaları için de geçerlidir.

3. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA YAPILAN YATIRIMLARDA EMLAK VERGİSİ İSTİSNALARI:

Kanunun 39. Maddesi ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (f) fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“g) Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.”

Bu düzenleme ile yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binalar, inşalarının bittiği bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile emlak vergisinden muaf olacaktır. Bu muafiyetin uygulanması için yatırım teşvik belgesinin kapatılmasına ihtiyaç olmadığı anlaşılmakla beraber, belge muhteviyatı yatırımların tamamlanmaması veya belgeye aykırı diğer durumlar nedeniyle zamanında alınmayan vergilere yönelik müeyyide uygulanabilecektir.

Yine Kanunun 40. Maddesi ile Emlak Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (d) fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“e) Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yapılan yatırımlar için iktisap olunan veya tahsis edilen araziler Yatırım Teşvik Belgesi süresince.”

Bu madde ile yatırım teşvik belgesi süresi boyunca, yani yatırımın yapıldığı dönemde, yatırımın üzerinde bulunduğu arazi emlak vergisinden muaf olacaktır. Bu muafiyet için yatırımcının bu arazinin maliki olması şart olmayıp, bu yatırım için tahsis olunan araziler de istisnadan yararlanabilir. Örneğin özelleştirme kapsamında belli bir süreliğine kullanma izni alınan bir arazi üzerinde yapılan teşvikli yatırımlar için bu durum geçerlidir. Aynı durumun kiralanan araziler için de geçerli olduğunu düşünüyoruz. Zira burada arazinin mülkiyetinin kime ait olduğundan ziyade, arazinin teşvik belgeli bir yatırım için kullanılması önemlidir. Diğer yandan yatırım süresince uygulanan bu muafiyet, yatırımın tamamlanmasıyla sona erecek, buna mukabil arazinin üzerinde inşa edilen binalar için bir yukarıda bahsi geçen (EVK Md.5/f) muafiyet başlayacaktır.

4. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA YAPILAN YATIRIMLARDA BELEDİYE GELİRLERİ KANUNUNA YÖNELİK İSTİSNALAR:

Kanunun 41. Maddesi ile 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun ek 2 nci maddesinin (d) fıkrasında yer alan “*Kültür ve Turizm Bakanlığı*” ibaresi “*Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen binalar, Kültür ve Turizm Bakanlığı*” şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile, yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binalar “*bina inşaat harcı*”ndan istisna edilmiştir.

Yine Kanunun 42. Maddesi ile 2464 sayılı Kanunun 80 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*7269 sayılı*” ibaresi “*Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen yapı ve tesisler, 7269 sayılı*” şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen yapı ve tesisler aşağıda sayılan imarla ilgili harçlardan müstesna tutulmuştur:

- Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde İmar Kanununa göre ilk kez yapılan veya istek üzerine gerçekleştirilen müteakip parselasyon işlemleriyle ilgili Parselasyon Harcı
- Verilecek ifraz ve tevhit kararları için alınacak İfraz ve Tevhit Harcı
- Proje tasdik işlemleri için alınan Plan ve Proje Tasdik Harcı
- Zemin ve yol kanal açma izni verilmesi, yapım ve yıkım artığı malzeme ile toprak kazısının taşınması için belediyelerce yer gösterilmesi ve bu yerlerin tesviyesi için alınan Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyatı Harcı
- Yapı kullanma izni verilmesi işlemi karşılığında alınan Yapı Kullanma İzni Harcı.

5. TAM MÜKELLEF İMALATÇI, TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA MONTE EDİLMEMİŞ HALDEKİ AKSAM VE PARÇALARI İTHAL EDEBİLECEK FİRMALARA, İTHAL EDEBİLECEKLERİ BU AKSAM VE PARÇALARI ÜRETEREK YAPACAKLARI SATIŞ VE TESLİMLERİNE YÖNELİK DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI:

Kanunun 27. Maddesi ile 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun ek 2. Maddesi ve 492 Sayılı Harçlar Kanununun ek 1. Maddesi değiştirilerek, halen geçerli bulunan 2008/6 sayılı İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ’de yer alan damga vergisi ve harç istisnaları, Damga Vergisi Kanunu’na ve Harçlar Kanununa taşınmıştır. Bunun amacı Kanun Gerekçesine göre, istisna uygulaması için bir idari düzenlemeyle vergi, resim, harç istisnası belgesi şartının getirilemeyeceğine dair müstakar hale gelen yargı kararlarıdır. Bu nedenle istisna uygulaması Kanun hükmü haline getirilmiş ve istisna için vergi, resim, harç istisnası belgesi aranacağı hususu Kanunda öngörülmüştür. Ayrıca döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin damga vergisi istisnası uygulamasında “uluslararası ihale” kavramın açıklık kazandırılmıştır.

Söz konusu Tebliğ’de yer alan yatırımlara yönelik istisnalar aşağıdaki gibidir. Bu istisnalardan yararlanabilmek için, Ekonomi Bakanlığı’ndan vergi resim harç istisnası belgesi alınması zorunludur.

- Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden yerli imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,
- Yerli imalatçı firmaların, Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

Bu Tebliğ halen geçerli olmakla birlikte, yukarıdaki istisnalardan teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı alımları Sirkülerimizin 1. ve 2. Maddelerinde yer alan istisnalar kapsamına alındığından gereksiz kalmış ve zaten bu yüzden de Damga Vergisi Kanununun ek 2. Maddesi ve 492 Sayılı Harçlar Kanununun ek 1. Maddesine taşınmamıştır. Yerli imalatçı firmaların yatırımcılara yapacakları CKD satışları ise, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu’nun mezkur maddelerine aşağıdaki şekilde taşınmıştır:

“Tam mükellef imalatçı firmaların, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaları ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri.”

Bu maddeden anlaşılacağı üzere, yatırım teşvik belgesine sahip bir yatırımcının, belge kapsamında ithal edebileceği monte edilmemiş aksam ve parçaları (CKD) ithal etmeyip yerli bir imalatçı firmadan satın almaları halinde damga vergisi ve harç istisnası uygulanabilecektir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için her iki işlem tarafının da o işle ilgili olarak düzenlenmiş vergi resim harç istisnası belgesine sahip olmaları şarttır.

Saygılarımızla.