



Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
The Member Firm of CPAA International Worldwide



Sayı : 2019/243- 4
Tarih : 26.08.2019

Ö Z E L B Ü L T E N

TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA MAKİNE VE TEÇHİZATIN DEVİRİ, SATIŞI, İHRACI VE KİRALANMASI

1



İÇİNDEKİLER

1. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizatın Devri, Satışı, İhracı veya Kiralanması Durumu.....: 3
2. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizatın Devri, Satışı, İhracı veya Kiralanması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması.....: 4
 - 2.1. Yatırımın Faaliyete Geçmeden Önce Devredilmesi Durumu.....: 4
 - 2.2. Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devredilmesi Durumu.....:5
3. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası.....:6

Değerli Müşterimiz;

Teşvik Belgesi kapsamında makine ve teçhizatın **devri, satışı, ihracı veya kiralanması durumu**;

-Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (2012/3305),

-İndirimli Kurumlar Vergisi,

-Katma Değer Vergisi,

yönünden ele alınmış olup konuyla ilgili aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

1. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizatın Devri, Satışı, İhracı veya Kiralanması Durumu

Bilindiği üzere "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda (2012/3305)" teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Buna göre; yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın devri, satışı, ihracı veya kiralanması, söz konusu yatırım mallarının teminini müteakip **beş yılını doldurmuş olması** halinde serbest bırakılmıştır.

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımını tamamlamış ancak **tamamlama vizesi yapılmamış** yatırımlarla ilgili makine ve teçhizatın, teminini müteakip beş yıl geçtikten sonra satışının yapılmış olması ve işletmenin asgari beş yıl süreyle faaliyette bulunmuş olması şartıyla, Bakanlıkça herhangi bir müeyyide uygulanmaksızın tamamlama vizesi yapılabilmesi mümkün görülmüştür.

Ancak tamamlama vizesi yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın **beş yılını doldurmamış** makine ve teçhizatın yatırımın bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla veya bütünü ile birlikte;

-Teşvik belgeli bir başka yatırım için devri,

-**Teşvik belgesi olmayan** bir başka yatırımcıya satışı,

-İhracı,

-Kiralanması,

Bakanlığın iznine bırakılmıştır.

Tamamlama vizesi yapılmamış veya tamamlama vizesi yapılmış olmakla birlikte **beş yılını doldurmamış** makine ve teçhizata satış izni verilebilmesi için **yatırımın bütünlüğünün bozulmaması** şartı aranmaktadır.

Bu tür durumlarda satış izni verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler geri alınmaz. Ancak, yatırımcının teşvik belgesinin **satış izni sonrası** diğer nedenlerle iptali

halinde izin verilen makine ve teçhizata uygulanan desteklerle ilgili mevzuat çerçevesinde kısmen veya tamamen geri alınır.

Tamamlama vizesi yapılmamış olan teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın satışının talep edilmesi durumunda Genel Müdürlükçe, yatırımcıdan teşvik belgesinin iptali halinde satışı yapılan makine ve teçhizata ait desteklerin kendileri tarafından ödeneceğine dair **taahhütname alınır.**

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın **izinsiz satılması** veya satılmasına sebebiyet verilmesi halinde konu hakkında en kısa sürede **Bakanlığa bilgi verilir.** Bu durumda, satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili tahsil edilmeyen gümrük vergisi ve KDV ile varsa indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde **geri alınır.**

Sadece modernizasyon cinsinde teşvik belgesi düzenlenebilen konularda düzenlenecek teşvik belgelerinde modernizasyona yönelik olarak aktiflerden düşülecek makine ve teçhizatın asgari üç yıl firma aktifinde bulunmuş olması ve aktiflerden düşmeye yönelik satışlarda satışı yapan firmanın ortakları **ve birinci derece yakınlarının satın alan firma yapısında yüzde ellinin üzerinde pay sahibi olmamaları şartı aranır.**

Tamamlama vizesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın işletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süreyi doldurmamış yatırımların bütün olarak devri, teşvik belgesi üzerinde **unvan değişikliği** yapılmak suretiyle uygun görülmektedir.

4

Satış dolayısıyla yatırım tutarında meydana gelen azalma nedeniyle kullanılacak azami kredi tutarında azalma oluşması durumunda **fazladan kullanılan krediye tekabül eden faiz desteği**, tahsil edilmeyen Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu kesintisi **geri alınır.**

Teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, üretilecek mal ve hizmetlerin teşvik belgesi sahibi yatırımcı tarafından satın alınması koşuluyla diğer bir yatırımcıya herhangi bir ücret alınmaksızın geçici olarak verilmesi veya kiralanması Bakanlığın iznine bırakılmıştır.

2. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizatın Devri, Satışı, İhracı veya Kiralanması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

2.1. Yatırımın Faaliyete Geçmeden Önce Devredilmesi Durumu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A-6 maddesine göre, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde kurumun bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın **gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.**

2.2. Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devredilmesi Durumu

Kanununun 32/A-7 maddesine göre; yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, indirimli vergi uygulamasından **devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan**, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla yararlanabilecektir.

Örnek: (K) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. (K) A.Ş. 2017 hesap döneminde başladığı yatırım kapsamında bu dönemde 2.000.000 TL yatırım harcaması yapmış ve kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımdan anılan dönemde 250.000 TL kazanç elde etmiştir. (K) A.Ş. bu yatırımını, kısmen işletilmeye başladığı 2017 hesap döneminin sonunda devretmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %60, vergi indirim oranı: %80)

Buna göre;

$$\begin{aligned} \text{Yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 8.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &= 4.800.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

5

$$\begin{aligned} \text{2017 hesap döneminde} & \quad \text{Gerçekleştirilen} & \quad \text{Yatırıma} \\ \text{hak kazanılan} & \quad \text{yatırım} & \quad \text{x katkı oranı} \\ \text{yatırıma katkı} & = & \quad \text{harcaması} \\ \text{tutarı} & & \\ & = & \quad 2.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ & = & \quad 1.200.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu yatırımdan elde edilen kazanç kurumlar vergisi %80 oranında indirimli uygulanacağı için, yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar yatırımdan elde edilen kazanç [%20 - (%20 x %80)] %4 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yatırımdan (K) A.Ş. tarafından elde edilen 250.000 TL kazanç üzerinden (250.000 TL x %4) 10.000 TL kurumlar vergisi ödenecek olup ilk yıl yararlanılan yatırıma katkı tutarı: [(250.000 TL x %20) - (250.000 TL x %4)] 40.000 TL olacaktır.

Dolayısıyla, kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımı devralan kurum, gereken koşulları yerine getirmek kaydıyla, 4.800.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (4.800.000 TL - 40.000 TL) 4.760.000 TL'lik kısmı için indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

3. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası

Bilindiği üzere KDV Kanununun (13/d) maddesinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

Kapsam

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde makine ve cihazlar;

-Üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri,

-Bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri,

şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu istisna uygulaması bakımından da makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir.

Bir malın istisnadan yararlanabilmesi için;

-Öncelikle yatırım teşvik belgesi eki listede yer alması,

-Makine-teçhizat niteliğinde olması,

-Bu makine-teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından istisna kapsamına girmez. Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez.

Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro normlarına uygun yeşil motoru haiz olan çekiciler hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamaz.

Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen offroadtruck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, mikserli kamyonlar (beton pompası, silobas vb. monteli olanlar dahil), frigorifik kamyonlar, semi veya frigorifik treylerler, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslimi ve ithali istisna kapsamındadır.



Teşvik belgesi eki listelerde yer alan ve teşvik belgesi sahibi mükellefe bir bütün halinde teslimine teknik olarak imkân olmadığı için yatırım mahallinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine-teçhizat istisna kapsamındadır.

Bu uygulamada, bizzat teslimi yapan mükellef tarafından yatırım mahallindeki kurulum ve montaj işleri, teslimden ayrı olarak fiyatlandırılmadığı sürece hizmet olarak değerlendirilip istisna dışında tutulmaz, istisna kurulum ve montaj dâhil toplam bedele uygulanır.

Ancak, teşvik belgeli yatırım mallarına **teslimden ayrı olarak verilen tadil, bakım, onarım gibi hizmetler** ile başka mükelleflerden alınan (teslimi yapan mükellef tarafından alt yüklenicilerden alınan ve bedeli yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe ayrıca yansıtılanlar dahil) kurulum, montaj ve benzeri hizmetler **istisna kapsamında değerlendirilmez.**

Yatırım teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, Ekonomi Bakanlığının izin ve onayı ile yatırım teşvik belgesi sahibi **bir başka mükellefe**, bu mükellefin sahip olduğu yatırım teşvik belgesi eki listede aynı makine ve teçhizatın **yer alması şartıyla istisna kapsamında devri mümkündür.**

Yatırım teşvik mevzuatı çerçevesinde **Ekonomi Bakanlığının onay ve iznine tabi olmayan devir ve satışlarda, onay ve izin aranmaz.**

Yatırım teşvik belgesinin süresinin bitmesi nedeniyle Ekonomi Bakanlığına **süre uzatma talebinde bulunulması ve talebin olumlu karşılanmış olması halinde**, süre bitim tarihi ile ilave yatırım süresinin verildiği tarih arasında (ara dönemi kapsayacak şekilde süre verilmiş olması kaydıyla) süre uzatımı yapılan yatırım teşvik belgesine dayanılarak alınan makine ve teçhizatlar da **istisna kapsamındadır.**

Yatırım **teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce**, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından **istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.** Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce istisna kapsamında teslim edilen makine ve teçhizata ilişkin KDV satıcıdan aranır.

Teşvik belgesi eki listede yer alan set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan makine ve teçhizat teslimlerinde de bu istisna kapsamında işlem tesis edilir. Set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan muhtelif makine ve teçhizatın kısmi teslimleri de istisna kapsamındadır.

Saygılarımızla,

Hasan Zeki Süzen (YMM) – Ekrem Kayı (YMM)