

Sirküler No: 009

İstanbul, 27 Ocak 2017

**Konu: Vergi mevzuatında değişiklikler içeren 6770 sayılı Kanun
Resmi Gazete’de yayımlandı.**

Özet: 27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6770 sayılı Kanun’la vergi mevzuatında aşağıdaki değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır:

- Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında birleşen, sanayi sicil belgesi sahibi ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) kazançlarına geçici süreyle indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. İndirimli oran; devrolan KOBİ’nin sadece birleşme tarihine kadar olan kazancına, devralan KOBİ’nin ise birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemi de dahil olmak üzere 3 yıllık kazancına uygulanacaktır. İndirim oranı % 75’i geçmemek üzere Bakanlar Kurulu’nca belirlenecektir.

- Teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılan yazılım ve gayrimaddi hak teslim ve kiralamaalarında KDV istisnası uygulanabilecektir.

- İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlara ilişkin inşaat işleri dolayısıyla KDV iadesi alınabilecektir. Ancak bu uygulama sadece 2017 yılı için geçerlidir. Buna göre söz konusu inşaat işleri dolayısıyla 2017 yılında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’ler mükelleflerin talebi üzerine iade alınabilecektir.

- İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle mahsuben iade edilmeyen vergiler, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilecektir.

- TUGS’a kayıtlı gemi ve yatların bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle (hurdaya ayrılması veya ihracat gibi) devrinden elde edilen kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.

- 27 Ocak 2017 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunan ve yabancı bayrak çekilmiş olan 8901.10.10.00.11 ve 8901.10.90.00.11 GTİP’leri altında sınıflandırılan mallar ile 89.03 tarife pozisyonunda yer alan mallardan yat, kotra, tekne ve gezinti gemilerinin;

- Türkiye’de bulunan gerçek ve tüzel kişilere bedelsiz intikali veraset ve intikal vergisinden,
- Bunların Türkiye’ye ithali ile kayıt ve tesciline ilişkin iş ve işlemler gümrük vergisi dahil her türlü vergiden,

istisna edilmektedir. Ancak bu istisna bağlama kütüğü ruhsatnamelerinden alınması gereken harçları kapsamamaktadır.

6770 sayılı Kanun sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Maslak Mahallesi
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak Plaza
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer
İstanbul - Turkey
Tel: +90 (212) 315 30 00
Fax: +90 (212) 234 10 67
www.vergidegundem.com
www.ey.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. ’ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6770 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi mevzuatında aşağıdaki değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

A. Kurumlar Vergisi Kanunu

KOBİ birleşmeleri

6770 sayılı Kanun (Md. 29) ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" başlıklı 32. maddesine yeni bir fıkra eklenerek "KOBİ birleşmeleri"nde indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir. Bu uygulamadan KVK'nın 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında birleşen, **sanayi sicil belgesi olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta boy işletmeler (KOBİ)** yararlanabileceklerdir.

Bu şekilde bir birleşme sonucunda, birleşen yani diğer KOBİ'ye devrolan şirketin birleşme tarihine kadar olan kazancına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Diğer KOBİ'yi devralan şirketin ise 3 yıllık kazancına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması öngörülmektedir. Bu üç yıllık süreye, birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemi de dahildir. Ancak her iki KOBİ de indirimli kurumlar vergisi oranını sadece üretim faaliyetinden sağlanan kazançta uygulayabileceklerdir.

Kanun'da indirim oranı belirlenmemiştir. Oran belirleme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmektedir. Buna göre Bakanlar Kurulu bu madde kapsamında gerçekleştirilen KOBİ birleşmelerinde münhasıran üretim faaliyetinden elde edilen kazançlara uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını % 75'e kadar indirimli uygulamaya yetkilidir. Ayrıca Bakanlar Kurulunun bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırma yetkisi de bulunmaktadır.

Bu hüküm Kanun'un yayım tarihinde (27 Ocak 2017) yürürlüğe girmiştir.

B. Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu

1. Yazılımlara KDV istisnası

KDV Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılan makine ve teçhizat teslimlerinin KDV'den istisna olduğuna dair hüküm bulunmaktadır.

6770 sayılı Kanun (Md. 7) ile söz konusu bende yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralalamaları da eklenmiştir. Buna göre teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılan yazılım ve gayrimaddi hak teslim ve kiralalamalarında da KDV istisnası uygulanabilecektir.

Bu hüküm Kanun'un yayım tarihinde (27 Ocak 2017) yürürlüğe girmiştir.

2. İnşaat işlerinde KDV iadesi

6770 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde KDV iadesi imkânı getirilmektedir. Ancak bu uygulamanın **sadece 2017 yılı için geçerli** olduğunu hatırlatmakta fayda görmekteyiz. Buna göre söz konusu inşaat işleri dolayısıyla 2017 yılında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'ler mükelleflerin talebi üzerine iade edilebilecektir.

Kanun'da sabit yatırım için bir alt sınır da bulunmamaktadır. Buna göre imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında öngörülen sabit yatırım tutarı ne olursa olsun içerisinde inşaat işleri de varsa bu işler dolayısıyla KDV iadesi alınması mümkün olabilecektir.

Ancak sabit yatırım tutarının 50 milyon liradan az ya da çok olmasına göre iade alınabilecek dönemlerde farklılığa gidildiğini görülmektedir. Buna göre 50 milyon liraya kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri dolayısıyla 2017 yılında yüklenilen ve 2017 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'ler 2018 yılı içerisinde iade alınabilmektedir.

Asgari 50 milyon liralık sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 yılında yüklenilen KDV'lerin iadesi ise 6 aylık 2 dönem halinde yapılacaktır. Buna göre 2017 yılının ilk 6 aylık döneminde yüklenilen ve aynı dönemde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'ler 1 Temmuz 2017 - 30 Haziran 2018 döneminde, ikinci 6 aylık döneme ilişkin aynı nitelikteki KDV'ler ise 2018 yılı içerisinde iade istenebilecektir.

Bu hüküm **1 Ocak 2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere** yürürlüğe girmiştir.

3. İndirimli orana tabi işlemlerde nakden iade imkânı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2 maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olan ve teslim ve hizmetin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen KDV'nin iade alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak iadenin, işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde nakit olarak alınması mümkün olmayıp sadece mahsup yoluyla alınabilmektedir. Yılı içerisinde mahsuben iade edilemeyen vergilerin nakden iadesi ancak izleyen yıl içerisinde talep edilmesi şartıyla yerine getirilmektedir.

6770 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle KDV Kanunu'nun yukarıdaki hükmüne bir cümle eklenmektedir. Buna göre indirimli orana tabi işlemler nedeniyle mahsuben iade edilmeyen vergiler, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilecektir.

Bu hüküm Kanun'un yayım tarihinde (27 Ocak 2017) yürürlüğe girmiştir.

C. Gemicilik faaliyetleriyle ilgili istisna uygulamaları

1. TUGS'a kayıtlı gemilerin satışından sağlanan kazançla ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnası

Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne (TUGS) kayıtlı gemi ve yatlardan iki tür kazanç elde edilebilmektedir. Birincisi bunların işletilmesinden, ikincisi de satışından sağlanan kazançlar. 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kanunu'nun 12. maddesinde söz konusu kazançların her ikisinin de gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna olduğuna ilişkin hüküm yer almaktadır.

Ancak Kanun'un gerekçesinde TUGS'a tescil edilen gemi ve yatların aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devrinden doğan kazançların bu istisnadan yararlanabileceği belirtilmektedir. Mali İdare de verdiği yazılı görüşlerde, gerekçedeki bu hususu vurgulayarak hurdaya çıkarılan, ihraç edilen veya satıştan sonra TUGS dışında bir başka sicile tescil edilen gemilerin satışından sağlanan kazancın istisna olarak değerlendirilemeyeceğini belirtmekteydi.

6770 sayılı Kanun'la (Md. 14) 4490 sayılı Kanun'un 12. maddesine eklenen yeni bir fıkra ile TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilen kazançların da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin satışında özel bir süre öngörüldüğünü belirtmekte fayda vardır. Bu gemilerin bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilen kazancın istisna olarak değerlendirilebilmesi için, bunların en az 6 ay süreyle TUGS'a kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı getirilmiştir.

Ayrıca 6770 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile 4490 sayılı Kanun'a geçici madde eklenerek TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların başka bir sicile kaydedilmek üzere ya da sair şekilde devrinde istisnadan yararlanmış olanlar hakkında herhangi bir tarhiyat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Daha önce yapılan tarhiyatlardan da, açılmış olan davalardan feragat edilmesi şartıyla vazgeçilecek, tahakkuk eden tarhiyatlar terkin edilecektir. Ancak tahsil edilmiş olan tutarların iadesi söz konusu olmayacaktır.

2. TUGS'a kayıtlı gemilere ilişkin damga vergisi, harç ve BSMV istisnası

4490 sayılı Kanun'un 12. maddesi uyarınca TUGS'a kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine (BSMV) ve fonlara tâbi tutulmamaktadır. 7 Eylül 2016'da yayımlanan 6745 sayılı Kanun'la bu istisnaların gemi ve yatların, devir nedeniyle TUGS'dan bir başka sicile geçişi aşamasında da uygulanacağına ilişkin hüküm maddeye eklenmiştir.

Bu kez 6770 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle yukarıda sayılan damga vergisi ve harçlardan istisna edilen işlemlere, gemi kira ve zaman charter'ının ilave edildiği görülmektedir. Ayrıca 6745 sayılı Kanun'la eklenmiş olan; istisnaların, gemi ve yatların, devir nedeniyle TUGS'dan bir başka sicile geçişi aşamasında da uygulanacağına ilişkin hüküm madde metninden çıkarılmıştır. Bunun yerine yeni bir fıkra ile gemi ve yatların TUGS'tan terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da söz konusu istisnaların uygulanacağı madde metnine eklenmiştir.

Ancak bir önceki bölümde değindiğimiz, yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrine ilişkin "en az 6 ay süreyle TUGS'a kayıtlı olarak işletilmiş olması" şartı bu istisnanın uygulanması açısından da geçerlidir.

3. Yolcu taşımacılığında sağlanan bedellerde DV ve harç istisnası

6770 sayılı Kanun'un 2 ve 3. maddeleriyle, uluslararası taşımacılığa ilişkin damga vergisi ve harç istisnası, yolcu taşımacılığını da kapsayacak şekilde genişletilmektedir.

4. Deniz araçlarında vize harçları

6770 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile bağlama kütüğüne kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarının vize işlemlerinden harç alınması uygulamasına son verilmiştir.

5. Yabancı bayrak çekilmiş yatlara Türk bayrağına geçişte istisnalar

6770 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle, yabancı bayrak çekilmiş olan yat, kotra, tekne ve gezinti gemilerinin Türk bayrağına geçişini teşvik etmek amacıyla bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre 27 Ocak 2017 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunan ve yabancı bayrak çekilmiş olan 8901.10.10.00.11 ve 8901.10.90.00.11 GTİP'leri altında sınıflandırılan mallar ile 89.03 tarife pozisyonunda yer alan mallardan yat, kotra, tekne ve gezinti gemilerinin;

- Türkiye’de bulunan gerçek ve tüzel kişilere bedelsiz intikali veraset ve intikal vergisinden,
- Bunların Türkiye’ye ithali ile kayıt ve tesciline ilişkin iş ve işlemler gümrük vergisi dahil her türlü vergiden,

istisna edilmektedir. Ancak bu istisnanın bağlama kütüğü ruhsatnamelerinden alınması gereken harçları kapsamadığını hatırlatmak isteriz.

Ayrıca kapsama giren gemi, yat, kotra, tekne ve gezinti gemilerinin Türkiye’ye ithali veya tescilinden önceki dönemlere ilişkin olarak bunların ediniminden dolayı vergi incelemesi veya tarhiyat yapılmayacaktır. Daha önce yapılan tarhiyatlardan da, açılmış olan davalardan feragat edilmesi şartıyla vazgeçilecek, tahakkuk eden tutarlar terkin edilecektir. Ancak tahsil edilmiş olan tutarların iadesi söz konusu olmayacaktır.

Yukarıdaki düzenlemeler Kanun’un yayım tarihinde (27 Ocak 2017) yürürlüğe girmiştir.

6770 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla.

Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Erdal Çalıkoğlu

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 51 79 numaralı telefondan M. Fatih Köprü (fatih.kopru@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.