



# ERCİYES

Yeminli Mali Müşavirlik ve  
Bağımsız Denetim A.Ş.

GevherNesibe Y.D. 342 028 6345  
Ticaret Sicil No. 19263  
www.erciyesymm.com.tr  
bilgi@erciyesymm.com.tr

G.Nesibe Mh. Tekin Sk. İmtaş Park Kat: 5  
No:4/15-16 Kocasinan / KAYSERİ  
Tel: 0 352 235 24 84 Faks: 0 352 235 04 96

**SİRKÜ : 2017/14**

**Konu : 6770 Sayılı Kanun ile Yapılan Çeşitli Düzenlemeler**

**KAYSERİ**

**25.02.2017**

27.01.2017 tarih ve 29961 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6770 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile;

- Yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV'den istisna edilmesine,
- KOBİ birleşmelerinde indirimli vergi uygulanmasına,
- Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışında KDV istisnası uygulanmasında yapılan değişikliğe,
- Yolcu taşıma işleri döviz kazandırıcı faaliyet kapsamına alınarak bu işlere ilişkin düzenlenen kâğıtlara damga vergisi, bu faaliyetlerle ilgili yapılacak işlemlere harç istisnası uygulanmasına

ilişkin düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

### **1-Yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV'den istisna edilmiştir.**

6770 sayılı Kanunun 7. maddesiyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/1-(d) bendinde 27.01.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan düzenleme ile "yatırım teşvik belgesi mükelleflere belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları" KDV istisnası kapsamına alınmıştır. Bu istisnadan KDV mükellefleri yararlanabilmekte olup, 2004/8127 sayılı Karar ile bu bent kapsamında istisna uygulanabilecek alt limit, KDV hariç 100 TL olarak tespit edilmiştir.

Diğer taraftan 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar uyarınca teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının yüzde ellisini geçmemektedir.

6770 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonucu yatırım teşvik belgesi kapsamında yazılım ve gayri maddi hak "kiralamaları" da istisna kapsamına alınmış olmakla birlikte, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki "makine teçhizat kiralamalarında" istisna uygulanmamaktadır. Halen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki makine teçhizatın finansal kiralama yoluyla temininde uygulanan KDV oranı %1'dir. Ayrıca tam mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara gayrimaddi hakların kiralanması ve satın alınması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden 193 Sayılı GVK 94. ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, 6770 sayılı Kanunun 7. maddesiyle yapılan düzenlemenin amacı yatırımlar üzerindeki finansman yükünün azaltılarak yatırım ortamının iyileştirilmesi olduğundan, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki gayri maddi hakların temininde ve kiralanmasında yapılması gereken gelir ve kurumlar vergisi tevkifat oranlarının %0 olarak belirlenmesi, gayri maddi hak kiralamalarında olduğu gibi makine teçhizat kiralamalarında da KDV istisnası getirilmesi halinde yatırımlara önemli tutarda destek sağlanırken mevzuat bütünlüğü de sağlanmış olacaktır.

## **2-Birleşen KOBİ'lerin üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara üç yıl süreyle vergi oranını %75'e kadar indirimli uygulatma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.**

6770 sayılı Kanununun 29. maddesiyle 27.01.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. Maddesine eklenen (5) numaralı fıkra ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun vergisiz birleşme olarak nitelendirilen 19. Maddesinin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dâhil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulatmaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürünü üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

## **3-Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışında KDV istisnası uygulanmasında yapılan değişiklikler.**

### **3.1-Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışında KDV istisnası uygulanmasında iki yıl aktifte bulunma şartı kaldırılmıştır.**

6770 sayılı Kanununun 8. maddesiyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin dördüncü fıkrasının (p) ve (r) bentlerinde 27.01.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan düzenleme ile "Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışında KDV istisnası uygulanmasında iki yıl aktifte bulunma şartı" kaldırılmıştır. Bu düzenlemelere göre 27.01.2017 tarihinden itibaren Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışında taşınmazın mülkiyette bulunma sürelerine bakılmaksızın KDV istisnası uygulanacaktır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-d maddesi uyarınca müzayede mahallerinde yapılan satışlar ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti olup olmadığına bakılmaksızın KDV'nin konusuna girmekte olup, KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-6.1 bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca müzayede yoluyla yapılan satışlarda KDV Kanununun istisna ve oranlara ilişkin hükümleri geçerli olmaktadır. Bu sebeple Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışları dâhil olmak üzere müzayede yoluyla satışında da KDV istisnası uygulanabilecektir.

Belediye ve il özel idarelerinin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmelerin taşınmaz satışları bu istisna kapsamına girmemektedir. Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan taşınmazların satışında, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV istisnası uygulanabilecektir.

### **3.2-Belediyelerin ve İl Özel İdarelerince 27.01.2017 tarihinde önce iktisadi işletme oluşturmaksızın yapılan taşınmaz satışlarında KDV aranmayacaktır.**

6770 sayılı Kanununun 9. maddesiyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na geçici 36. Madde ile 27.01.2017 tarihinden önce belediyeler ve il özel idareleri tarafından iktisadi işletme oluşturmaksızın yapılan taşınmaz teslimlerinde katma değer vergisi aranmayacağı ve geçmişe dönük herhangi bir tarhiyat yapılmayacağı açıklanmış olup, varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarların terkin edileceği, ancak tahsil edilen tutarların red ve iade edilmeyeceği belirtilmiştir. Buna göre, belediye ve il özel idarelerinin 27.01.2017 tarihinden önce yapmış oldukları ve iktisadi işletme oluşturmamakla birlikte müzayede mahallinde yapılması gibi nedenlerle KDV hesaplanması gereken taşınmaz satışları üzerinden KDV hesaplanmamış ve beyan edilmemiş olması durumunda, hesaplanmayan KDV, bu madde kapsamında belediye ve il özel idarelerinden aranmayacaktır.

Belediyeler ve il özel idarelerinin taşınmaz satışları nedeniyle bünyelerinde iktisadi işletme oluşması halinde, iktisadi işletmenin taşınmaz satışları genel hükümlere göre KDV'ye tabi olup, bu iktisadi işletmelerin taşınmaz satışlarına 3065 sayılı Kanunun geçici 36. Maddesi uygulanmayacaktır.

### **3.3-Belediyelerin ve İl Özel İdarelerin mülkiyetindeki iştirak hisselerinin satışının KDV karşısındaki durumu**

6770 sayılı Kanunun 8. maddesiyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin dördüncü fıkrasının (p) ve (r) bentlerinde yapılan diğer bir düzenleme ise "Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin iki yıl mülkiyetinde bulunan iştirak hisselerine" ilişkin olup, söz konusu değişikliklerle Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin mülkiyetindeki iki yıl bulunan iştirak hisselerinin satışında KDV istisnası uygulanmasına ilişkin hükümler" kaldırılmış bulunmaktadır. Ancak Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Belediyeler ve İl Özel İdareleri tüzel kişilikleri bakımından KDV mükellefiyeti bulunmadığından bu kurumların ticari mahiyet arz etmeyen teslimleri KDV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, Belediyeler ve İl Özel İdarelerinin ticari mahiyet arz etmeyen iştirak hissesi satışlarında zaten KDV uygulanması söz konusu olmayacağından bu şekilde gerçekleşen teslimler açısından 17/4-r maddesindeki istisna hükmünün kaldırılmış olmasıyla bir hak kaybı yaşanmayacaktır. Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin mülkiyetindeki iştirak hisselerinin müzayede yoluyla satışında ise ticari faaliyet kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın satış KDV'ye tabi olduğundan, 17/4-r bendinde yapılan değişiklik ile Belediyelerin ve İl Özel İdarelerinin iki yıldan fazla mülkiyetinde bulunan iştirak hisselerinin (hisse senetleri hariç) müzayede yoluyla satışı KDV'ye tabi hale getirilmiş bulunmaktadır.

### **4-Yolcu taşıma işleri döviz kazandırıcı faaliyet kapsamına alınarak bu işlere ilişkin düzenlenen kâğıtlara damga vergisi, bu faaliyetlerle ilgili yapılacak işlemlere harç istisnası getirilmiştir.**

09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile döviz kazandırıcı faaliyetlerde vergi resim harç istisnası uygulaması yeniden düzenlenmişti.

6770 sayılı Kanunun 2 ve 3. maddeleriyle 27.01.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Ek 2. ve 492 sayılı Harçlar Kanununun Ek 1. Maddelerinin (2) numaralı fıkralarının (e) ve (f) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

e) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi veya yurt dışı taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri.

f) Uluslararası yük ve yolcu taşımacılığından döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri.

Yapılan bu değişiklikler ile "yük taşıma işlerinin anında" "yolcu taşıma işleri" de döviz kazandırıcı faaliyet kapsamına alınarak bu işlere ilişkin düzenlenen kâğıtlara damga vergisi, yapılacak işlemlere harç istisnası getirilmiştir. Yukarıda belirtilen (e) bendindeki işlem ve faaliyetlere ilişkin sözleşme safhasından önceki teminatlar ve ihale kararlarına belge aranmaksızın resen damga vergisi ve harç istisnası uygulanacak olup, bunun dışındaki işlem ve faaliyetler ile (f) bendinde belirtilen işlem ve faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnası uygulanabilmesi için Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi alınması gerekmektedir.

