



YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ MAKİNE ve TEÇHİZATIN FİNANSAL KİRALAMAYA KONU EDİLMESİ DURUMUNDA KDV İSTİSNASI UYGULANABİLİR (Mİ)?

Celalettin AKÇATAŞ^(*)

1 - GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d ve 16/1-a maddelerine göre, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin belge kapsamındaki makine ve teçhizat alımları ile ithalatları KDV'den istisna bulunmaktadır. İstisnanın usul ve esasları ise 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği¹ ile belirlenmiştir.

Makine ve teçhizat 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde² üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle makine ve teçhizat, amortisman tabii iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir.

Makine ve teçhizat, sabit yatırım niteliğinde olduğundan mükellefler bu yatırımlarının finansmanında öz kaynaklarını kullanmak yerine ödemelerini daha esnek koşullarda yapmak suretiyle nakit kaynaklarını başka ihtiyaçlarına yönlendirmek amacıyla satın almak yerine finansal kiralama yoluyla edinmeyi tercih etmektedirler.

Ancak teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla temin edilmesi durumunda katma değer vergisi istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı tereddüt konusu olmaktadır. Biz de bu çalışmada, teşvik belgesi kapsamında yapılan makine ve teçhizat alımlarının finansal kiralama çerçevesinde gerçekleşmesi durumunda KDV istisnası uygulamasının mümkün olup olmadığı konusunu irdelemeye çalışacağız.

2- YASAL DÜZENLEMELER

4369 Sayılı Kanunun³ 59'uncu maddesi ile

^(*) Vergi Denetmeni

¹ 14/08/1998 Tarih ve 23433 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

² 26.12.1992 Tarih ve 21447 (M) Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

³ 22.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 13'üncü maddesine eklenen (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Anılan kanun hükmü aşağıdaki gibidir.

“Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi zıya-ı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar).”

Söz konusu istisnanın usul ve esaslarına ise 69 No.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklanmış olup ilgili tebliğde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

*Buna göre makine ve teçhizat, amortisman tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. **Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir.** Sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama girmeyecektir.*

Sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu

kapsama girmeyecektir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro I ve Euro II normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamayacaktır.

Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makinaları, vinçler, tarım makinaları ve benzerlerinin teslim ve ithalinde istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesindeki şartların mevcudiyeti halinde bu araçların teslim ve ithalinde, sözü edilen 13 üncü maddede düzenlenen “araçlara ilişkin istisna” hükümleri çerçevesinde istisna uygulanabilecektir.”

Tebliğin ilgili bölümünde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, makine ve teçhizat, amortisman tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Tebliğ kapsamında bir sabit kıymetin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle sabit kıymetin makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir.

Diğer taraftan konuya ilişkin olarak 87 No.lu KDV Genel Tebliği'nde⁴;

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen (d) bendine göre, teşvik belgesi sahibi **mükelleflere** belge kapsamındaki makine-teçhizat teslimleri vergiden müstesnadır. Bu hüküm uyarınca, teşvik belgesinde yer alsa dahi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde istisna uygulanamayacaktır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Buna göre; teşvik belgesinde yer alsa dahi, **katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde istisna uygulanamayacaktır.**

3- YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ MAKİNE ve TEÇHİZAT FİNANSAL KİRALAMA KAPSAMINDA EDİNİLDİĞİNDE KDV İSTİSNASI UYGULANABİLİR (Mİ) ?

Yazımızın yukarıdaki bölümünde açıklandığı üzere, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere teşvik belgesi kapsamındaki makine teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu istisnanın amacı, müteşebbise yatırıma başlarken finansman kolaylığı sağlamaktır.

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun⁵ 4. maddesinde Finansal Kiralama Sözleşmesi; “*Kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı*

sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartı ile kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşmedir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu madde hükmüne göre “Finansal Kiralama”; bir malı ya da varlığı kiraya verenin, kirala- nan varlık ya da mala ilişkin tüm kullanım hakkını ve riskini kiracıya devrettiği bir kiralama şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere duran varlığın yasal mülkiyet hakkı kiraya verende (finansal kiralama şirketi) kalırken; fiili kullanma ve kullanımdan doğan riskler kiracıya geçmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesinde hükme bağlanan istisna, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere teşvik belgeleri kapsamındaki **makine ve teçhizat teslimlerine** ilişkindir.

“Teslim” ise aynı kanunun 2. maddesinde “*bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre teslimin en belirgin özelliği, bir mal üzerindeki **tasarruf etme** yani **mülkiyet hakkının** başkasına devredilmesi- dir. Dolayısıyla, bir malın mülkiyet hakkı devredilmeksizin geçici bir süre için başkasına ödünç verilmesi teslim değildir. Teslime ilişkin açıklamanın yapıldığı 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde⁶ ise teslimin mülkiyet hakkının da devri ile birlikte hüküm ifade edeceği, bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesinin teslim sayılmayacağı belirtilmiştir.

Bu bağlamda, finansal kiralama işlemlerinde

⁴18/06/2003 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

⁵28/06/1985 Tarih ve 18795 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

⁶30/11/1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

malın mülkiyeti kiraya veren finansal kiralama şirketinde kaldığından bu işlem, kanunun öngördüğü şekilde bir mal teslimi anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla, finansal kiralamaya konu olan makine ve teçhizatın KDV Kanunu 13/d maddesinde düzenlenen istisna hükmünden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin vermiş olduğu bir muktezasında da⁷ aynı yönde görüş bildirmiştir.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı konuya ilişkin olarak yayınlamış olduğu 47 No.lu KDV Sirküler'inde⁸ aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir.

"KDV Kanununun 13/d maddesinde 'Yatırım Teşvik Belgesi' sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri' KDV'den istisna edilmiştir.

10/06/1985 tarih ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 28 inci maddesinde "Yatırımların tamamının veya bir bölümünün finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilmesi halinde kiralayan, finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak bunların satın alınması halinde uygulanan teşviklerden yararlanır." hükmü yer almaktadır.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2002/4367 sayılı Kararın uygulamasına ilişkin 2002/1 sayılı Tebliğin 40'inci maddesinde de;

"Teşvik belgesi konusu menkul veya gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yolu ile temini mümkündür.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlar için, kiralayanın (finansal kiralama şirketi), kiracıya (yatırımcı) ait daha önceki yıl ka-

rarlarına veya bu Tebliğin istinat ettiği Karara göre düzenlenmiş teşvik belgesinin eki mahiyetinde olan teşvik belgesini alması şarttır. Finansal kiralama yoluyla yapılacak yatırımlarda kiralayan, kiracının teşvik belgesinde yer alan Fon veya bütçe kaynaklı kredi hariç diğer destek ve unsurlardan yararlanır.

İflas, sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumlarında; yararlanılan destek unsurları ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil olunur..." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümler uyarınca, yatırım teşvik belgesine bağlanan ve finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin olarak, finansal kiralama şirketleri adına yatırımcının (kiracının) sahip olduğu teşvik belgesinin eki niteliğinde ve bu belgeye tanınan destek unsurlarından yararlandırılmasına imkan sağlanan bir teşvik belgesi düzenlenmektedir. Finansal kiralama şirketleri adına düzenlenen bu teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama şirketlerine yapılan makine-teçhizat teslimleri, KDV Kanununun 13/d maddesi çerçevesinde vergiden istisna olacaktır.

Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise "teslim" hükmünde olmadığından genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulacaktır."

Vergi İdaresinin yukarıya alınan görüşünden de açıkça anlaşılacağı üzere, yatırımların bir kısmının veya tamamının finansal kiralama çerçevesinde gerçekleştirilmesi durumunda, yatırım teşvik belgesi sahiplerine finansal kiralama şirketlerince teşvik belgesi kapsamında yapılan ma-

⁷ Maliye Bakanlığı'nın 06/01/1999 Tarih ve 0.53/5313-3226/321 Sayılı Muktezası.

⁸ G.İ.B.'in 21/03/2007 Tarih ve KDVK-47/2007- 3 Sayılı Sirküleri.

kine ve teçhizat kiralama işlemleri “teslim” hükmünde sayılmadığından KDV’ye tabi olacaktır.

4-SONUÇ

Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere teşvik belgesi kapsamındaki makine teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu istisnanın amacı ise müteşebbise yatırıma başlarken finansman kolaylığı sağlamaktır.

Ancak teşvik belgesinde yer alsa dahi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde istisna uygulanamayacaktır. Diğer taraftan söz konusu makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla edinilmesi durumunda, bu edinim KDV kanununda öngörülen biçimde bir “teslim” kabul edilemediğinden KDV’ye tabi olacaktır.