

11/10/2016

**SİRKÜLER**  
**2016/36**

Sayın Yetkili;

**Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklikler Yapıldı.**

04.10. Ekim 2016 tarih ve 29847 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren **7 seri numaralı KDV Genel Tebliği** ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde özetle aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

**1) 500 milyon liranın üzerindeki sabit yatırımlarda KDV iadesi**

07.09.2016 tarihli ve 29824 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **6745 sayılı Kanun'un** 36. maddesiyle, KDV Kanunu'nun geçici 30. maddesinde yapılan değişiklik ile yatırım teşvik belgesi kapsamında bulunan yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle KDV istisnası için "**stratejik yatırım**" olma şartı kaldırılmış ve 500 milyon TL tutarındaki asgari yatırım şartının 50 milyon TL tutarına kadar indirilmesi veya Kanunda belirlenen sınırın iki katma kadar artırılması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E-4.) ve (II/E-4.1.) bölümlerine eklenmiştir.

Söz konusu düzenleme ile 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmesi öngörülmektedir.

**2) Tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin istisna kapsamında değerlendirilmesi**

**6728 sayılı Kanun** ile KDV Kanunu'nun 17/4-(g) maddesine eklenen "**(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dahil)**" parantez içi hükmü ile elde edilen faiz gelirleriyle sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin KDV'den istisna olduğu açıklanmıştır.

Buna göre, tahvil ihracında tahvil teslimi ile birlikte tahvili satın alanlar tarafından verilen finansman hizmetinin karşılığı olan faiz/kupon ödemeleri de istisna kapsamındadır.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.7.1.) bölümü değiştirilmiş ve aşağıdaki örnek verilmiştir.

**Örnek:** Türkiye'de mukim (A) Şirketi fon ihtiyacını karşılamak üzere yurt dışında tahvil ihraç etmiş, ihraç edilen tahvillerden 100.000 TL nominal bedelli tahvil yurt dışında mukim (B) Şirketi tarafından satın alınmıştır. Tahvilin itfasında (A) Şirketi tarafından yurt dışında mukim (B) Şirketine 100.000 TL nominal bedel ile bu bedel üzerinden hesaplanan 10.000 TL tutarında faiz ödenmiştir. Bu faiz ödemesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre KDV'den istisna olduğundan, (A) Şirketi ödediği faiz tutarı üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan etmeyecektir."

### 3) "Sat ve geri kirala" işlemine konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin aktifte bulunma süresi

6728 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 17/4-r maddesinde yapılan değişiklikle, taşınmaz/iştirak hisselerinin kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, KDV Kanununun 17/4-r maddesinde hüküm altına alınan istisna için belirlenen 2 yıllık sürenin hesabında; bu taşınmazların/iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürenin de dikkate alınması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Tebliğ'de, KDVK.nun 17/4-r maddesine göre, sat ve geri kirala işlemine konu olan taşınmazın bir şirketin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın kiracı tarafından ilk elde edildiği tarihin dikkate alınacağı ve hesaplamaya finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin de dahil edileceği ifade edilmektedir.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.16) bölümüne açıklamalar ve aşağıdaki örnek eklenmiştir.

"**Örnek 12:** (A) Ltd. Şti. 100 m<sup>2</sup> büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.nden 20/7/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanunun (17/4-y) maddesi kapsamında (D) finansal kiralama şirketine devretmiş ve 31/12/2015 tarihinde geri almıştır. (A) Ltd. Şti. bu taşınmazı 5/5/2016 tarihinde satmıştır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre taşınmazın (A) Ltd. Şti.nin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın (D) finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, taşınmazın (A) Ltd. Şti. tarafından satın alındığı 20/7/2013 tarihi ile satıldığı 5/5/2016 tarihi arasında iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır."

### 4) Her türlü varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine devirleri ve devir tarihine kadar indirilen katma değer vergisi indirimlerinin geriye dönük düzeltilmemesi

6728 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 17/4-u maddesinde yapılan değişiklikle her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri istisna kapsamına alınmıştır.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.19.) bölümü şekilde değiştirilmiştir.

Buna göre, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak varlık ve hakların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla devrinde, kaynak kuruluşlarca istisnaya konu varlık ve hakların iktisabında yüklenen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmeyecektir. Ancak, kaynak kuruluşlarca bu varlık ve hakların iktisabında yüklenen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım "İlave edilecek KDV" olarak beyan edilecek ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

### 5) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik istisnadan katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının da faydalanması

6728 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 17/4-y maddesinde yapılan değişiklikle, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile

kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri işlemi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre;

- Söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilmesi gerekmektedir.
- İstisna, kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların satın alınması, satan kişilere kiralınması ve tekrar kiralayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.
- Finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, **taşınırların** sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralınması işlemlerinde istisna, söz konusu değişikliğin Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten (09/08/2016) sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.
- İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak her türlü taşınır ve taşınmazların kiracıları tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devrinde, kiracılarca istisnaya konu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ancak, kiracılarca bu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım "İlave edilecek KDV" olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

## 6) Türkiye Varlık Fonu ile ilgili KDV istisnası

Varlık ve hakların, 6741 sayılı Kanun ile kurulan Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile bu varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler 3065 sayılı Kanununun 17/4-i maddesi gereğince KDV'den istisna edilmiştir.

Öte yandan, aynı maddeye göre, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmaz. Buna göre, KDV mükellefiyeti olanlar bu istisna kapsamındaki işlemleri dolayısıyla yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabilecek, ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'nin iadesini talep edemeyeceklerdir.

## 7) Milli Eğitim Bakanlığı'na bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetlerinde istisna süresi

01.01.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6655 sayılı Kanun ile Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların bağışı ve bağışı yapacak olanların bunların temininde KDV istisnası uygulamasına yönelik düzenlemenin uygulama süresi 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştı.

Bu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/G-3) bölümünün birinci paragrafında yer alan "31/12/2015" ibaresi yukarıdaki düzenlemeye uygun olarak "31/12/2020" olarak değiştirilmiştir.

## 8) Örtülü kazanç üzerinden ithalat sırasında veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'ler indirim konusu yapılabilecek

6728 sayılı Kanun'la, KDV Kanunu'nun 30/d maddesine, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler

ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmadığına ilişkin parantez içi hüküm eklenmiştir.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-2.1.) bölümüne açıklamalar ve aşağıdaki örnek eklenmiştir.

**Örnek:** (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketinden araç ithal edip yurt içinde satmaktadır. Söz konusu araçlar 100.000 TL'ye ithal edilmiş olup, gümrükte araç başına 18.000 TL KDV ödenmiş ve ödenen bu KDV indirim konusu yapılmıştır. Daha sonra (A) Limited Şirketi nezdinde yapılan vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması eleştirisinde bulunulmuş ve araçların birim fiyatının 80.000 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, 3065 sayılı Kanununun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 20.000 TL'ye isabet eden ve gümrükte ödenen 3.600 TL tutarındaki KDV'nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır."

Düzenleme sadece örtülü kazançlar nedeniyle ithalat sırasında veya sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerle sınırlıdır. Yurt içi işlemler açısından mevcut uygulama devam etmektedir.

#### **9) Dahilde işleme rejimi kapsamında imal edilen malların KDV'ye tabi tutulmaması**

DİİB sahibi mükellef tarafından bu belge kapsamında üretilen mallar, belge sahibi tarafından doğrudan ihraç edilebilmekte ya da 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) veya geçici 17. maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilebilmektedir.

7 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-1.5.) bölümünün birinci paragrafında değişikliklerle, DİİB kapsamında temin edilen girdilerle üretilen malların aracı ihracatçı firmalara, KDV hesaplanıp tahsil edilerek, yurt içi teslimatı konusu edilmesi uygulaması sonlandırılmaktadır. DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurt içi ve yurt dışından KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların ya doğrudan ihraç edilmesi ya da KDV Kanununun (11/1-c) veya geçici 17'nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilmesi uygun görülmektedir.

Bu düzenlemeye rağmen DİİB kapsamında üretilen malların aracı ihracatçıdan KDV tahsil edilerek teslimatı konusu edilmesi halinde, ihracatçılar tarafından yüklenilen KDV iade konusu yapılamayacaktır.

#### **10) KDV iade alacakları ÖTV borçlarına mahsup talep edilemeyecektir**

Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin **Mahsup Edilebilecek Borçlar** başlıklı (IV/A-2.1.1.) bölümünün birinci paragrafında yer alan "aşağıda belirtilen borçlarına" ibaresinden sonra gelmek üzere "(4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçlar hariç)" ibaresi eklenmiştir.

Bilindiği üzere, mükellefler, KDV iade alacaklarını;

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,
- İthalde alınan vergilere,
- SGK prim borçlarına,

mahsubunu talep edebilmektedirler.

Yapılan düzenlemeyle, **KDV iade alacaklarının, vergi dairesine olan ÖTV borçlarına veya ithalde ödenmesi gereken ÖTV'ye mahsubu imkânı kaldırılmıştır.**

### 11) Sahte belge düzenleme tutanaklarının komisyon tarafından değerlendirilmesi

Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin **Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar** başlıklı (IV/E-3.3.) bölümünün son paragrafı yürürlükten kaldırılmış ve yürürlükten kaldırılan paragraftan sonra gelmek üzere yeni paragraflar eklenmiştir.

Yapılan düzenlemeye göre;

- Hakkında bu şekilde tespit yapılarak sahte belge düzenleme riski nedeniyle incelemeye sevk edilen mükelleflerin bilinen işyeri adresinde, incelemeye sevk işleminin vergi dairesinin itilâna girmesini takip eden günden itibaren **5 işgünü** içinde en az **2 kişiden** oluşan bir grup tarafından yoklama yapılacak,
- Yoklama tutanağının düzenlendiği tarihi takip eden günden itibaren **5 işgünü** içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesindeki müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı **3 kişilik** bir komisyon tarafından değerlendirilmeye alınacak,
- Yapılan değerlendirme neticesinde, komisyon üyelerinin kanaatiyle olumsuzluğun teyit edilmesi halinde mükellef özel esaslar kapsamına alınacaktır.

### 12) Bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin özel esaslara alınması

Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin **Adresinde Bulunamama** başlıklı (IV/E-9.1.) bölümü değiştirilerek, yapılan yoklamada bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin **mükellefiyet kaydının**, Vergi Usul Kanununun **160 ıncı maddesi uyarınca terkin edilmesi halinde**, ikinci yoklama yapılmaksızın mükellefler **özel esaslara alınacağı** yönünde açıklama yapılmıştır.

### 13) 6736 sayılı Kanun (Matrah Artırımı) kapsamında KDV artırımında bulunanların özel esaslar karşısındaki durumu

Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/E-12.) bölümüne, özel esaslara tabi olan mükelleflerden 6736 Sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun" kapsamında KDV artırımında bulunanlara yönelik yapılacak işlemler hakkında açıklamalar eklenmiştir.

Buna göre, Aralık/2015 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma,
- Beyanname vermeme,
- Adresinde bulunamama,
- Defter ve belge ibraz etmeme

olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmesi halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunması gerekir.), artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılacaktır. Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanacaktır.

2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesi doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamında çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmayacaktır.

Özel esaslar kapsamında olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda buldukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmayacaktır.

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

#### **14) Yem ve Gübre Teslimlerine İlişkin KDV İstisnası Uygulaması**

10.02.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6663 sayılı Kanun'la KDV Kanununun 13. maddesinin 1 inci fıkrasına eklenen hükümlerle belirlenen yem ve gübrelerin **yurt içi teslimi ve yurt dışından ithali** katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu Tebliğ ile yukarıda belirtilen istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.