

VERGİ SİRKÜLERİ

NO: 2016/57

TARİH: 06/10/2016

KONU	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 7) Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.
-------------	--

4 Ekim 2016 tarihli ve 29847 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 7 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmıştır. Yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren söz konusu Tebliği ile yapılan değişiklikler aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

- 1- 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin **istisnalara** ilişkin (II/B) kısmının 10 uncu bölümünden sonra gelmek üzere 11 numaralı bölüm eklenmiş ve bu bölümden sonra gelen bölümün numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

Eklene bu 11 numaralı yeni bölümde;

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübre Teslimlerinde KDV istisnası uygulanması,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Teslimlerinde KDV istisnası uygulanması,
- Yem teslimlerinde KDV istisnası uygulanması,
- İstisnanın Beyanı,
- İade uygulamasına (mahsuben iade, nakden iade) ilişkin usul ve esaslar,
- Müteselsil sorumluluk

hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

- 2- Aynı Tebliğin “İndirim ve İade Hakkın Tanınan Diğer İstisnalar” a ilişkin (II-E) bölümü altında yer alan “**Büyük ve Stratejik Yatırımlara İlişkin İstisna**” başlıklı (II/E-4.) ve (II/E-4.1.) bölümleri başlıklarıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir;

“4. Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun 6745 sayılı Kanunla değişik geçici 30 uncu maddesinde, “*31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.*”

Bu madde kapsamında yer alan asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

4.1. Kapsam

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.

Madde hükmü ile Bakanlar Kuruluna, uygulamadan yararlanacak asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirme veya iki katına kadar artırma yetkisi verilmiştir.”

- 3- Aynı Tebliğin (II/E-4.3.) bölümünde yer alan “Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Asgari 500 Milyon TL Tutarında Sabit Yatırım Öngörülen Stratejik Yatırımlar” ibaresi “Yatırım Teşvik Belgesinde Asgari Belirlenen Tutarda Sabit Yatırım Öngörülen Yatırımlar” şeklinde

(II/E-4.4.) bölümünde yer alan “Yatırım teşvik belgesinde belirtilmemiş olması halinde, yatırımın stratejik yatırım kapsamında olduğunu tevsik eden belgenin onaylı örneği” ibaresi “Yatırımın asgari sabit yatırım tutarını sağladığını tevsik eden belgenin onaylı örneği” şeklinde değiştirilmiştir.

- 4- KDV Uygulama Genel Tebliğinde Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalara ilişkin (II/F) bölümünün, “**Değerli Maden, Değerli Kâğıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimleri**” başlıklı (II/F-4.7.1) bölümünde yer alan tahvil ibareleri “tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)” şeklinde değiştirilmiştir. Aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“6728 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesinde yer alan “tahvil” ibaresinden sonra gelmek üzere “(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)” parantez içi hüküm eklenmiştir. Bu çerçevede, elde edilen faiz geliri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin istisna kapsamında olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, tahvil ihracında tahvil teslimi ile birlikte tahvili satın alanlar tarafından verilen finansman hizmetinin karşılığı olan faiz/kupon ödemeleri de istisna kapsamındadır.

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 ifasında (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 Kanununun (17/4-g) maddesine göre KDV’den istisna olduğundan, (A) Şirketi ödediği faiz tutarı üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan etmeyecektir.”

5- KDV Uygulama Genel Tebliğinin “İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı” başlıklı (II/F-4.16.) bölümüne aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“3065 sayılı Kanununun (17/4-u) maddesi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (17/4-y) maddesi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”

(II/F-4.16.1.) bölümüne birinci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf, “Örnek 11” den sonra gelmek üzere aşağıdaki örnek eklenmiştir

“En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanununun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”

“Örnek 12: (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.’nden 20/7/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanununun (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 Kanununun (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.”

6- Aynı Tebliğin “Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Yapılan Devir ve Kiralama İşlemleri” başlıklı (II/F-4.19.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasınının 6728 sayılı Kanun ile değişik (u) bendi uyarınca 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 KDV’den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak varlık ve hakların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla devrinde, kaynak kuruluşlarca istisnaya konu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez. Ancak, kaynak kuruluşlarca bu varlık ve hakların 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 alınır."

- 7- Aynı Tebliğin "**Finansal Kiralama Şirketlerince Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satın Alınan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi**" başlıklı (II/F-4.21.) bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"4.21. Finansal Kiralama Şirketleri, Katılım Bankaları ile Kalkınma ve Yatırım Bankalarının, 6361 sayılı Kanun Kapsamında, Taşınır veya Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satın Alınan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi

3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (y) bendi uyarınca, 21/11/2012 tarihli ve 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, satın kişilere kiralanması ve devri işlemi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınır veya taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemine, söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

İstisna, kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların satın alınması, satın kişilere kiralanması ve tekrar kiralayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (y) bendinde 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle taşınırlar da istisna kapsamına dahil edilmiş olup, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, taşınırların sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemlerinde istisna, söz konusu değişikliğin Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten (9/8/2016) sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.

Diğer taraftan, istisna 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 yapılmaz. 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 alınır.”

- 8- Aynı Tebliğin “Diğer İstisnalar” a ilişkin (II/F-4) bölümüne (II/F-4.23.) bölümünden sonra gelmek üzere;

“4.24. Varlık ve Hakların 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”

başlıklı bölüm eklenmiş ve konuya ilişkin olarak uygulanacak KDV istisnası hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

- 9- Aynı Tebliğin “Geçici Maddelerde Yer Alan İstisnalar” a ilişkin (II/G) bölümünün “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler” başlıklı bölümünde yer alan “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde” ibaresi “Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde” olarak değiştirilmiştir.

- 10- Aynı Tebliğin indirim konusu yapılacak KDV’ye ilişkin (III/C-2.1.) bölümünün sonuna eklenen paragraflar kapsamında

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 açıklamalara ve örnek uygulamaya yer verilmiştir.

- 11- Aynı Tebliğin KDV İadesinde Ortak Hususlar bölümünde “**DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV**” başlıklı (IV/A-1.5.) bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“DİİB sahibi mükellef tarafından bu belge kapsamında üretilen mallar, belge sahibi tarafından doğrudan ihraç edilebilir ya da 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) veya geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilebilir. Dolayısıyla DİİB sahibi mükellefin belge kapsamında yurtiçi ve yurtdışından KDV ödemeksizin temin ettiği malları kullanarak ürettiği malların, DİİB sahibi mükellef tarafından KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslimi mümkün değildir. Buna rağmen, DİİB kapsamında üretilen malların KDV hesaplanarak (3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki ihraç kaydıyla yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV hariç) teslim edilmesi halinde, ihracatçılara bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV’nin iadesi yapılamaz.”

- 12- Aynı Tebliğin (IV/A-2.1.1.) bölümünün birinci paragrafında yapılan değişiklik ile **4760 sayılı ÖTV Kanunundan doğan borçların KDV İade Alacağından mahsup edilemeyeceği** yönünde parantez içi hükmü eklenmiştir.

13- Aynı Tebliğin “Özel Esaslar” başlıklı (IV/E) bölümünde yapılan düzenlemeler ile;

- Haklarında Sahte Belge Düzenleme tespiti bulunan mükelleflerin yoklama işlemlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin düzenlemelerde değişiklik yapılmıştır.
- Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar için yapılacak yoklama işlemine ilişkin tebliğ hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.
- Adreste bulunmama durumunda özel esaslara alınma hususunda düzenlemeye gidilmiştir (yoklamada mükellefiyet kaydının terkin edilmesi durumunda, ikinci yoklama yapılmaksızın özel esaslara alınma gerçekleştirilir.)

14- Aynı Tebliğin (IV/E-12.) bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“13. 3/8/2016 Tarihli ve 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu

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

- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma olumsuz raporu ile
- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle 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 çıkarılır. 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 bonosu cinsinden teminat göstermeleri halinde taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanır. Bu şekilde teminat gösteren mükelleflerin mezkûr Kanunun verdiği haktan daha fazla taksiti aksatmaları halinde, ödenmemiş taksitler muaccel hale gelir ve kalan borcun tamamı teminatın paraya dönüştürülmesi yoluyla tahsil edilir.

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 kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

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 alınmazlar.

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.

6736 sayılı Kanununun 5 inci maddesi kapsamında KDV artırımında bulunmasına bağlı olarak özel esaslar kapsamından çıkarılan veya özel esaslar kapsamına alınmayan mükelleflerin iade taleplerinde, haklarında olumsuzluk bulunan mükelleflerden alımlarının bulunduğu tespit halinde, Tebliğin (IV/E-11) bölümünde belirtilen hükümlerin uygulanacağı tabiidir.”

Söz konusu Tebliğ'in orijinal metnine aşağıdaki bağlantı yardımıyla ulaşılabilir.

[**Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 7\)**](#)

Saygılarımızla,