

No: 2018/20**Tarih:** 08.02.2018

Konu: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair (Seri No.17) Tebliğ, 31.01.2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Özet: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair (Seri No.17) Tebliğde;

- Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi uygulaması,
- Yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye’deki müşterilere yansıtılmasındaki KDV istisnası uygulaması
- Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık yapılan teslimlere ilişkin istisna uygulaması,
- İmalat sanayine yönelik teşvik belgeli yatırımlar kapsamında yapılan inşaat işlerine ilişkin KDV iadesi,
- Roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin yansıtılması faaliyetlerinde KDV istisnası,
- Kısmi tevkifat uygulayacak alıcılar kapsamına, “Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar” alınmasına,

ilişkin konularda açıklamalar yer almaktadır.

1. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Keffillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması

7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 5 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştı. Söz konusu Kanun’un 42. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (r) bendinin birinci paragrafında yer alan “bankalara” ibaresi “bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine” şeklinde değiştirilmiş ve aynı bentteki “devir ve teslimleri” ibaresinden sonra gelmek üzere “ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi” ibaresi eklenmişti.

17 seri numaralı Genel Tebliğ’in 7. maddesiyle, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin ilgili bölümlerinde değişiklikler yapılarak söz konusu Kanun hükmünün uygulanması hakkında

açıklamalar yapılmıştır.

Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 1 Ocak 2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1 Ocak 2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.

Söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz.

Tebliğ'in 7. maddesi 1 Ocak 2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre;

- ✓ Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve teslimi KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez.
- ✓ İstisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.
- ✓ Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 1/1/2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1/1/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.
- ✓ İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslime konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Öte yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz.

Örnek: (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna karşılık İcra Müdürlüğü tarafından bankaya satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

2. Özel Hesap Dönemine Tabi KDV Mükelleflerinin Yüklendikleri KDV'yi Özel Hesap Dönemi Aşılmamak Kaydıyla Belgelerin Kanuni Defterlere Kaydedildiği Dönemde İndirmeleri Mümkün Bulunmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Seri Numaralı Tebliğ ile gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yüklendikleri KDV'yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkün kılınmıştır.

17 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin 10. Maddesi ile aşağıdaki paragrafın KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (III/C-5.6.) kısmına aşağıdaki açıklamanın eklenmesiyle çözülmüştür.

*“Vergi Usul Kanunu’nun 174. Maddesinde ‘Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12’şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.’ Hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin **yükledikleri KDV’yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür.**”*

Buna göre; gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yükledikleri KDV’yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Seri Numaralı Tebliğ’in bu hükmü **31 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

3. Türkiye’de İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Bulunmayanlar Tarafından KDV Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetlere İlişkin KDV’nin Beyanı ve Ödemesi İle İlgili Açıklamalar Yapılmıştır.

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV’nin beyanı ve ödemesi ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Buna göre,

- ✚ Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek suretiyle beyan edeceklerdir.
- ✚ Söz konusu hizmet sunucuları, bu işlemlere ilişkin KDV’nin beyanında yeni ihdas edilen 3 No.lu KDV beyannamesini kullanacaklardır. Beyannameler elektronik olarak verilecektir.
- ✚ Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV’nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının KDV Kanunu’nun 29/1 maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.
- ✚ Beyanname üzerindeki verginin ödemesi; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi www.gib.gov.tr üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilecektir.

Tebliğ’in; elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyetine ilişkin hükümleri, 1 Ocak 2018 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. İmalat Sanayine Yönelik Teşvik Belgeli Yatırımlar Kapsamında Yapılan İnşaat İşlerine İlişkin KDV İadesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen ve 27 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren geçici 37. madde ile imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgeli yatırımlara ilişkin olmak şartı ile;

a) Asgari 50 milyon Türk lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 yılında yüklenilen ve 2017 yılının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,

b) 50 milyon Türk lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 yılında yüklenilen ve 2017 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin ise izleyen yıl içerisinde,

talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iadesi hakkı getirilmişti.

7061 sayılı Kanun'un 43. maddesiyle, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 37. maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle, imalat sanayi yatırımları üzerindeki katma değer vergisinden kaynaklı finansman yükünü gidermek amacıyla, bu yatırımlar nedeniyle 2017 yılı için geçerli olan inşaat harcamaları dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iadesi uygulamasının 2018 yılında da devam etmesi sağlanmıştı.

Bu düzenlemenin 2018 yılında uygulanmasına ilişkin olarak 31 Ocak 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 17 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/E-7.1 Kapsam" bölümüne aşağıdaki ifadeler eklenmiştir. Buna göre;

- *Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılının ilk altı aylık döneminde (1/1/2018-30/6/2018) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/7/2018-30/6/2019),*

- *Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılının ikinci altı aylık döneminde (1/7/2018-31/12/2018) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/1/2019-31/12/2019),*

- *50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılında söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2018 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde (1/1/2019-31/12/2019)*

Aynı hüküm kapsamında KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/E-7.1 İstisnanın beyanı" bölümüne aşağıdaki ifadeler eklenmiştir.

- *Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılının ilk altı aylık döneminde (1/1/2018-30/6/2018) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/7/2018-30/6/2019),*

- *Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılının ikinci altı aylık döneminde (1/7/2018-31/12/2018) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/1/2019-31/12/2019),*

- *50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2018 yılında söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2018 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde (1/1/2019-31/12/2019)*

5. Roaming Hizmetleri İle Bu Hizmetlerin Yansıtılması Faaliyetlerinde KDV İstisnası

7061 sayılı Kanun'un 42. maddesiyle, uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması faaliyetleri KDV istisnası kapsamına alınmıştır.

1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe giren bu hükmün uygulanmasına ilişkin olarak 31 Ocak 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 17 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır. Buna göre;

"3065 sayılı Kanun'un 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen (ç) bendi ile uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması KDV'den istisna tutulmuştur.

Buna göre, 1/1/2018 tarihinden itibaren yurt dışında mobil telefon kullanımlarına ilişkin olarak yurt dışındaki GSM operatörleri tarafından Türkiye'de yerleşik GSM operatörüne verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna olup, bu hizmetler nedeniyle Türkiye'de yerleşik GSM operatörü sorumlu sıfatıyla KDV beyanında bulunmayacaktır.

Ayrıca, bu hizmetlerin GSM operatörleri tarafından müşterilerine yansıtılması da KDV'den istisna olduğundan, GSM operatörleri tarafından müşterilerine düzenlenecek faturalarda yurt dışındaki kullanımlara ilişkin yansıtılan roaming bedelleri KDV matrahına dahil edilmez."

6. Kısmi Tevkifat Uygulayacak Alıcılar Kapsamına Türkiye Varlık Fonu ile Alt Fonlara Devredilen Kuruluşlar Eklenmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler iki grup halinde sayılmıştır. Bunlar; "KDV mükellefleri" ve "Belirlenmiş alıcılar"dır.

31 Ocak 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 17 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile "Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar," satırından sonra gelmek üzere **"Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar"** satırı eklenmek suretiyle Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar, kısmi tevkifat uygulayacak "Belirlenmiş alıcılar" kapsamına dahil edilmiştir.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.