

24.08.2011

## Açıklamalı Sirküler Rapor 2011/08

### Konu:

### **BÜTÜN KDV SİRKÜLERLERİNİ BİRLEŞTİRMEK SURETİYLE YÜRÜRLÜKTEN KALDIRAN VE KDV UYGULAMASINA DAİR YENİ BAZI AÇIKLAMALAR İÇEREN 60 NO.LI KDV SİRKÜLERİ HAKKINDA AÇIKLAMALARIMIZ**

11.08.2011 tarih ve 2011/175 sayılı sirkülerimiz ile 60 No.lı KDV sirkülerinin yayınlandığını tarafınıza bildirmiş ve söz konusu sirküleri sirkülerimiz ekinde yer vermiştik.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayınlanan 60 No.lı KDV Sirküleri ile 2003 ilâ 2010 yılları arasında yayınlanmış 59 adet sirküler yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yayınlanan sirkülerde, daha önce yayınlanmış sirkülerde parçalar halinde işlenmiş birçok konu bütünlük içinde birleştirilmiştir. Bunun yanı sıra KDV uygulamasına dair yeni bazı açıklamalar da yapılmıştır.

Aşağıdaki bölümlerde 60 No.lı sirkülerde yeni yer verildiğini tespit ettiğimiz düzenlemeler ile eskiden beri var olan ancak uygulamadaki çeşitli hatalı işlemler ya da tereddüt duyulan hususlar nedeniyle özellik arz ettiğini düşündüğümüz bazı düzenlemelere sirkülerde verilmiş olan bölüm numaraları ile aynen yer verdikten sonra konu hakkındaki açıklamalarımızı yapmaktayız.

#### **"1.4. Kiralama İşlemleri**

**1.4.1.** *KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin; 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır.*

*Aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den müstesnadır.*

*Buna göre, iktisadi işletmelerin her türlü kiralama işlemleri KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabidir.*

*Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olmakla birlikte iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den müstesnadır."*

**ACIKLAMA: Kiralama işlemleri ile ilgili olarak 30 Seri No.lı KDV Genel Tebliği ile getirilen sorumluluk uygulamasına dair hükümlere aşağıda hatırlatıcı mahiyette yer vermekteyiz:**

**(30 No.lı KDV Genel Tebliği'nin (F) kodlu bölümü)**

*"Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması:*

*Katma Değer Vergisi Kanununun; 1. maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.*

*Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;*

- a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,*
  - b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,*
- Şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.**

*Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir. Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisinin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir."*

**"1.5. Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Kurulan, Belirli Bir Süre İşletilen Tesislerin İşletme Süresi Sonunda İlgili Kuruma Devrinde KDV**

*KDV Kanununun 27/1 inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/2 nci maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir.*

*3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap-işlet-devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır.*

*Bu çerçevede, yap-işlet-devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır."*

**"1.6. Trafo Devirleri**

*KDV Kanununun 1 inci maddesi uyarınca ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmayan hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tespit*

edilmektedir. Bu çerçevede, ortakların belirli ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulan ve herhangi bir kar amacı gütmeyen; konut yapı kooperatiflerinin, işyeri yapı kooperatiflerinin, küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin, site yönetimleri ile site işletme kooperatiflerinin ve organize sanayi bölgesi yönetimlerinin mülkiyetlerinde bulunan trafoların mevzuat gereği iz bedeli karşılığında elektrik dağıtım şirketlerine devri KDV Kanununun 1 inci maddesi uyarınca da KDV'ye tabi bulunmamaktadır."

### **"1.7. KOSGEB'in Geri Dönüşümsüz Olarak Sağladığı Destekler**

KOSGEB tarafından nitelikli eleman istihdamı ve yurtiçi fuarları finansal programı gibi geri dönüşümsüz olarak firmalara yapılan ödemeler **bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından** KDV'nin konusuna girmemektedir."

### **"1.8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri**

#### **1.8.1. Buna göre;**

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.

**1.8.2. Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.**

Bu çerçevede;

- Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla

*hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır."*

**ACIKLAMA: Mali İdare, kat karşılığı arsa teslimlerinde 30 No.lı KDV Genel Tebliği ile getirdiği düzenlemeleri aynen tekrarlamaktadır. Mali İdare, işletmeye dahil arsanın müteahhide teslimini ayrı bir KDV doğurucu olay, müteahhit tarafından işletmeye kat/daire teslimini de ayrı bir KDV doğurucu olay olarak görmeye devam etmektedir. Ancak evvelce işlemlerin muhasebesinin nasıl olacağına dair örnek vermemekte iken, bu defa 30 Seri No.lı KDV Genel Tebliğinde ver almayan, arsa sahibi işletme açısından önem arz eden yeni bir açıklamaya yer vermiştir. Buna göre arsa sahibi, müteahhit adına düzenleyeceği faturada arsa bedeli olarak müteahhitten alacağı bağımsız birimlerim emsal bedelini esas alacaktır.**

**Mali İdare 60 No.lı sirkülerinde "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" şeklinde düzenlenen sözleşmeleri de kat karşılığı arsa teslimi mahiyetinde gördüğünü, bu işlemler için de 30 Seri No.lı KDV Genel Tebliğinde açıklanan esaslara göre işlem yapılacağını açıklamıştır.**

**Müteahhit bağımsız birimi müşteriye satması halinde bağımsız birimin niteliğine göre KDV uygulayacak, arsa sahibi ise iktisadi işletmesi veya ticari mamelekine dahil arsayı hasılat paylaşımı sözleşmesinde yer alan oran dahilinde müteahhide arsa bedeli olarak % 18 KDV oranı ile fatura edecektir. Arsa sahibi iktisadi işletme arsa teslimine dair faturasında %18 KDV oranına göre KDV hesaplayacak, müteahhit ise teslim ettiği bağımsız bölümün niteliğine göre %1 veya %18 oranında KDV hesaplayacaktır.**

## **"2. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI**

*Buna göre, bütün KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olsun olmasın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, temin ettikleri işgücü hizmetinin bedeli üzerinden hesaplanan KDV'yi % 90 oranında tevkifata tabi tutacaktır.*

*Tevkifat uygulaması kapsamına giren işgücü temin hizmetleri, mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak ihtiyaç duyulan işgücünün, hizmet akdi ile işletmeye bağlı hizmet erbabı çalıştırılmak yerine, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş ve organizasyonlardan satın alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.*

*Bu tür hizmetler, alt işverenlerden temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.*

*İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde kendisine verilen işgücü temin hizmetinde de tevkifat uygulanacaktır.*

*İşgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulacak, bu*

*hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.”*

**ACIKLAMA: İşgücü temin hizmetinde KDV tevkifatı uygulanması yeni bir düzenleme değildir. Uygulama, 96 No.lı KDV Genel Tebliği ile 01.12.2005 tarihinde başlatılmış, 97 No.lı KDV genel tebliği ile de kapsamı genişletilmiştir.**

**Sirkülerde yapılan açıklamalardan özellikle dikkat çeken “İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde kendisine verilen işgücü temin hizmetinde de tevkifat uygulanacaktır” ifadesidir. Buna şu şekilde örnek verebiliriz: Bilindiği üzere güvenlik hizmetleri de KDV tevkifatına tabidir. 104 Seri No.lı KDV Genel Tebliği ile özel güvenlik hizmetlerinde KDV tevkifatı yapacak mükellef kitlesi genişletilmiş, tüm KDV mükellefleri kapsama dahil edilmiş ve tevkifat oranı da 4/5 olarak (%80) tespit edilmiştir. Özel güvenlik hizmeti veren bir kurum, bu hizmeti başka bir kurumdan temin ettiği elemanlar ile vermekteyse; kendine düzenlenen hizmet faturasında %80 tevkifat yapacak, kendisinin düzenleyeceği faturada ise %90 tevkifat gösterecektir. Aynı özel güvenlik hizmeti, bir KDV mükellefi işletmeye özel güvenlik hizmeti vermeyip, kendi güvenliğini temin etmesi için özel güvenlik elemanı buluyorsa (hizmet alan işletmenin özel güvenliğinden sorumlu olmuyorsa, sorumluluğu eleman bulmak ise), düzenleyeceği faturada göstereceği tevkifat oranı 104 No.lı KDV Genel Tebliğe göre %80 (4/5) değil, 91 Seri No.lı KDV Genel Tebliğe göre %90 olacaktır.**

**60 No.lı KDV Sirkülerinde, işgücü temin hizmetlerinin kapsamının belirlenmesine dair 18 adet örneğe yer verilmiştir.**

**İşgücü hizmet temini hizmetinin varlığı ve KDV tevkifatı olup olmayacağı mevzuunda, verilen hizmetin mahiyeti ve bu hizmete ilişkin taraflar arasında imzalanan sözleşmelerin içeriği; alınacak ve verilecek hizmetin kapsamı hakkında sözleşmede yer alan yazılı ifadeler belirleyici olmaktadır.**

### ***"3.1.3. İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılmak Üzere Yurt Dışındaki Müşteriler Tarafından İmal Ettirilen Model Kalıplar***

*Mükellefler tarafından ihraç edilen ürünlerin üretimi için gerekli olan ve yurt dışındaki firma tarafından imal ettirilen, faturası yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen, bedeli de yurt dışındaki firma tarafından ödenen model kalıpların, ihraç edilen mallar için verilen hizmet kapsamında değerlendirilmesi ve gerekli belgelerin ibraz edilmesi şartıyla, ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.*

*Buna göre, yabancı firmaların Türkiye'den ithal edeceği (Türkiye'den ihraç edilecek) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, bu hizmetlerden yurt dışında faydalanılacağından, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.*

*Söz konusu kalıpların yurt içinde satışa konu edilmesi halinde ise KDV uygulanacağı tabiidir.”*

**ACIKLAMA: Yukarıdaki açıklamalara daha önceki KDV sirkülerlerinde de yer verilmişti. Ancak konu hakkında sıklıkla sorular gündeme geldiği için özellikle sirküler metnimizde yer veriyoruz.**

### **"3.1.5. Yabancı Taşımacılar ve Fuar Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler**

*KDV Kanununun 11/1-b maddesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin, karşılıklı olmak kaydıyla iadesi imkanı sağlanmış ve iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.*

*Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak bahse konu uygulamanın usul ve esasları 90 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamaktadır. Fuar, panayır ve sergilere katılımda ise, mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlerle ilgili olması gerekmektedir.*

*Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Ulaştırma Vergi Dairesi Müdürlüğü; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilmektedir.*

*Bu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin iadesine karşılıklı olmak kaydıyla imkân tanınmaktadır. Bu kapsamda karşılıklılık sağlanan ülkeler aşağıda yer almaktadır.*

- - Bosna-Hersek,
- - Bulgaristan,
- - Danimarka,
- - Finlandiya,
- - Fransa,
- - Hollanda,
- - İrlanda,
- - İsviçre,
- - İtalya,
- - Malta,
- - Norveç,
- - Portekiz,
- - Romanya,
- - Slovakya,
- - Slovenya"

### **"3.3. Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna**

*KDV Kanununun 13/d maddesinde yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV den istisna edilmiş, uygulamanın usul ve esasları 69 ve 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.*

#### **3.3.1. Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflerin KDV İstisnasından Yararlanabilmesi İçin Vergi Dairesinden Alacakları Yazı**

*87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümünde, istisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcıların, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine - teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bir yazı olarak, noter veya YMM onaylı örneklerini gümrük idarelerine veya yurt içindeki satıcılara ibraz etmeleri gerektiği belirtilmiştir.*

*(4) Daha sonra ihtilaflara neden olmaması için, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu değerlendirilirken, teşvik belgelerinde yer alan makine-teçhizatın hangi amaçla kullanılacağı mutlaka araştırılacaktır.*

*Örneğin, bir Devlet üniversitesinin öğrencilerin eğitiminde kullanacağı makine ve teçhizat, yatırım teşvik belgesinde yer alsa bile, üniversiteye yukarıda belirtildiği şekilde yazı verilmeyecektir. Bunun gibi, Belediyelerin asfalt dökümü, kanalizasyon inşası gibi verginin konusuna girmeyen beledi faaliyetlerde kullanacakları makine-teçhizat için, yatırım teşvik belgesinde yer alsa bile, istisnadan yararlanmasına imkan tanıyan yazı verilmeyecektir."*

**ACIKLAMA: Yukarıdaki (3.3) ve (3.3.1) no.lu paragraflardaki açıklamalar yeni olmayıp, 69 ve 87 No.lu KDV Genel Tebliğlerinde de yer almaktadır. Altını çizmek istediğimiz husus, belge sahibi mükelleflere belge kapsamındaki (belge eki listede yer alan) makine – teçhizatı satacak satıcıların, söz konusu belgenin NOTER veya YMM ONAYLI bir nüshasını alma ve saklama zorunluluğudur. Uygulamada halen 69 No.lu KDV Genel Tebliğindeki açıklama kapsamında; söz konusu belgenin belge sahibi firma tarafından kaşelenmiş ve imzalanmış fotokopisinin alınmasına devam edildiği görülebilmektedir.**

**Yukarıda yer verilen (4) No.lu paragraftaki açıklama ise yeni bir düzenlemedir.**

### **"3.4. Taşımacılık İstisnası**

*25 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "E.Taşımacılık İstisnası" bölümünde, uluslararası kara taşımacılığı yapan mükelleflere istisna kapsamına giren faaliyetlerini TIR Karnesi ile tevsik edebilme olanağı getirilmiş, bu uygulamada TIR Karnesinin birinci sayfasının ve Türkiye sınır kapılarından giriş ve çıkışlarda gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanının noter tasdikli birer fotokopisinin ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir.*

*81 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile uluslararası taşımacılık istisnasının belgelendirilmesinde, noterler, ilgili gümrük idareleri ve yeminli mali müşavirlerin yanı sıra Türkiye Ticaret, Sanayi,*

*Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin görevlendirdiği ticaret ve sanayi odalarınca tasdik edilmiş TIR Karnesi suretlerinin de kabul edilmesi uygun görülmüştür.*

*Ancak, bu uygulamada bazı vergi dairelerince karne üzerinde işlem gören tüm dipkoçan fotokopilerinin tek sayfa üzerinde istenmesinin sorunlara yol açtığı anlaşıldığından konu hakkında Gümrük Müsteşarlığının mütalaasına başvurulmuş, alınan görüş gereğince; KDV Kanununun 14 üncü maddesine göre taşımacılık istisnası kapsamına giren taşımalarda TIR karnesi kullanılması halinde TIR karnesinin birinci sayfasının ve gümrük kapılarında bırakılan nüshasının dipkoçanlarının tasdikli fotokopilerinin tevsik işlemi için yeterli sayılması ve tüm dipkoçan fotokopilerinin tek sayfa olarak istenmemesi uygun görülmüştür."*

### **"3.6.3. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerde KDV Uygulaması**

**3.6.3.1.** *Tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak yapılan her türlü teslim ve hizmetler KDV Kanununun 17/2-b maddesi; bu kooperatiflerin gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayan çiftçilerden yapmış olduğu mal ve hizmet alımları ise KDV Kanununun 17/4-b maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır.*

**3.6.3.2.** *4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında hayvan islahı, yetiştirme ve pazarlama amacı ile tüzel kişiliğe sahip özel hukuk hükümlerine tabi kooperatif nitelikli olarak kurulan birlikler Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanununun 17/1-a ve 17/4-h maddeleri hükümlerinin uygulaması bakımından kooperatif olarak değerlendirilmektedir.*

*KDV Kanununun 17/1-a maddesinde ifade edilen tarımı yaymak, islah ve teşvik amacı, toprak analizleri; tarla denemeleri; zirai araştırmaların yapılması; hububat sebze ve meyve üzerine yapılan araştırma, inceleme ve islah çalışması; zirai mahsullerin muayene edilmesi, fumigasyona tabi tutulması; damızlık tohum ve hayvan yetiştirilmesi; orman yollarının yapılması; damızlık hayvan, damızlık fide, fidan, bağ çubuğu, tohum ve faydalı böcekler gibi teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.*

*Dolayısıyla, 4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesine göre kurulan birliklerin tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları ve yukarıda belirtilen teslim ve hizmetleri KDV Kanununun 17/1-a maddesi, arazi islahına ait yapmış oldukları hizmetler ise aynı Kanunun 17/4-h maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.*

**3.6.3.3.** *"Kırsal Alanda Sosyal Riski Azaltma Projesi" kapsamında tarımsal amaçlı kooperatiflerce üyelerine yapılan damızlık inek, koyun, keçi teslimi, KDV Kanununun 17/1-a maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır. Bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmayan yem, gübre, veterinerlik ve zirai mücadele ilaçları, temizlik malzemeleri, petrol ürünleri, zirai alet ve makineler ile bu makinelere ait aksam ve yedek parça gibi malların tesliminin ise KDV Kanununun 1/1 inci maddesi hükmü uyarınca KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir."*

### **"3.6.4 Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Yönelik İstisna**

*KDV Kanununun geçici 20/1 inci maddesine göre, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve*



*sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den müstesnadır.*

*Söz konusu istisna teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri kapsamaktadır. Teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, bunlar dışındaki teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar istisna kapsamında bulunmamaktadır.*

*Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için alınan her türlü mal ve hizmet, söz konusu yazılım satışlarının vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulacaktır. Benzer şekilde, bölgede faaliyette bulunan bir firmaya bu bölgede verilen danışmanlık hizmeti de KDV'ye tabi olacaktır.*

*KDV Kanununun 30/a maddesinde ise vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.*

*Dolayısıyla, KDV Kanununun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler için yüklenilen KDV'nin KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince indirim ve iadesi mümkün olmayıp söz konusu vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabilecektir.*

*Buna göre, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın;*

*- Bölgede ürettiği "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı" satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanunun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Güncelleme dışında bu yazılımla ilgili verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri istisna kapsamında yer almamaktadır.*

*- Bölgede ürettiği eğitim yazılımları Kanunun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Ancak, bu yazılımı teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan firmadan alan firmaların satışları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.*

*- Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamındaki teslim veya hizmetleri KDV'den istisna olacak, web sitesi aracılığıyla verdiği reklam hizmeti ise bu kapsamda yer almadığından KDV'ye tabi tutulacaktır.*

*- İşlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler istisna kapsamına girmemektedir.*

*- Bölgede ürettiği yazılımı farklı kişilere satması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir. Ancak, bu yazılımın bayilerce satışında istisna uygulanmayacaktır.*

*- Bölgede üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin Kanunun 32 nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."*

**ACIKLAMA: Yukarıdaki açıklamalar teknoloji geliştirme bölgeleri açısından yeni hükümler getirmemekte, daha çok özeller bazında verilen görüşleri bir araya getirilerek konu hakkında toplu bir açıklama yapılmaktadır**

### **"3.6.5. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt Hizmetlerinde KDV Uygulaması**

*KDV Kanununun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den müstesnadır.*

*29/7/1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak "konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" ise 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listenin 12 nci sırası uyarınca % 1 oranında KDV'ye tabi tutulmaktadır.*

*Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara 49, 66 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir."*

**ACIKLAMA: Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt hizmetlerinde KDV uygulaması, KDV istisnası, indirimli KDV oranı uygulaması konularında daha önceden 49, 66 ve 106 No.lu KDV Genel Tebliğlerinde ve 5 No.lu KDV sirkülerinde açıklamalar yapılmıştır.**

**60 No.lu KDV sirkülerinde, bu idari düzenlemelerde yer verilen konular bir arada işlenmekte, 5 No.lu KDV sirkülerinde ve 49 No.lu tebliğde ayrı ayrı sayılan istisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına giren işlemlere ilaveler yapılmakta, sayılan işlemler ve 49 No.lu tebliğde belirtilen kapsama girmeyen işlemler için Bakanlık görüşü alınması gerektiği belirtilmekte ve ayrıca ilave bazı açıklamalara yer verilmektedir.**

### **"4.3. Hazinece Karşılanan Prim Tutarlarının İdarece Yüklenicinin Hak edişinden Kesilmesinde KDV Matrahı**

*5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81 inci maddesinin (1) bendinde, "Bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır." hükmüne yer verilmiştir.*

*İşveren sigorta priminin belli bir tutarının Hazine tarafından karşılanması suretiyle yapılacak hak ediş ödemelerinde, (söz konusu primler indirilse dahi) işveren sigorta priminin Hazinece indirilmeden önceki hak ediş bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu itibarla; 5510 sayılı Kanunun 81/1 maddesi kapsamında işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutarın Hazine tarafından karşılanması nedeniyle işçilik maliyetleri içerisinde yer alan sigorta primlerinde, dolayısıyla da toplam maliyetlerde bu tutar kadar bir azalma meydana gelmekle birlikte, söz konusu tutar Hazine tarafından işveren adına ilgili Kuruma aktarıldığından, bu tutar indirilmeksizin belirlenen toplam işlem bedelinin KDV matrahı olarak dikkate alınması ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerekmektedir.*

*Ayrıca; fazladan yararlanıldığı tespit edilen sigorta primi teşvik tutarının mükellefin hakediş bedeli üzerinden kesilmek suretiyle geri alınmasına yönelik uygulama, fazla yararlandırılan Hazine yardımının tahsiline yönelik bir uygulama olup, bu durumun KDV matrahı ile ilişkilendirilmesine imkân bulunmamaktadır.”*

## **"5. ORAN**

*Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile yapılan belirlemeye göre, Kararname eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 oranında KDV uygulanmaktadır.”*

**ACIKLAMA: 60 No.lu KDV Sirkülerinin (5) No.lu “Oran” başlıklı bölümünde, çeşitli muktezalarda ve idari düzenlemelerde (sirküler ve genel tebliğ) bazı mal ve hizmetlerin tabi olacakları KDV oranlarına ilişkin açıklamalar bir arada toplanmak suretiyle verilmiş; ayrıca tereddüt yaşanan bazı mal ve hizmetlerin KDV oranları hakkında da örnekler verilmek suretiyle oldukça kapsamlı ve uzun bir açıklama yapılmıştır.**

## **"6.1. İmalatçılardan İhraç Kayıtlı Olarak Temin Ettiği Malları İhraç Eden İhracatçılara KDV İadesi**

*KDV Kanununun 11 inci maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den müstesnadır.*

*Aynı Kanunun 32 nci maddesine göre, 11 inci madde ile vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilecek, vergiye tabi işlemlerin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre iade edilecektir.*

*24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükelleflerin iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında, genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergilerin de dahil olduğu, ancak bir vergilendirme döneminde iade edilecek verginin, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait genel vergi oranı (%18) ile çarpılması sonucu bulunacak miktardan fazla olamayacağı belirtilmiştir.*

*İhraç kaydıyla teslim, sonuçları tamamen ihraç kayıtlı teslim edilen malın ihraç edilmesine dayalı bir sistemdir. İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edilmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi gecikme zammı ile birlikte imalatçıdan aranmaktadır.*

*İhraç kayıtlı teslimde; gerek ihracatçının ihraç kayıtlı olarak temin ettiği malı ihraç ettiği, gerekse imalatçının ihraç kayıtlı teslim ettiği malın ihracatçı tarafından ihraç edildiği, ihracatçı adına düzenlenen gümrük beyannamesi ile tevsik edilmektedir. İmalatçının terkin ve/veya iade işlemleri gümrük beyannamesinin ibrazı üzerine sonuçlandırılmaktadır.*

*Malın temini dolayısıyla KDV yüklenimi olmayan ihracatçının ise genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (ATİK) bu işleme düşen payın iadesini talep etmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeline genel vergi oranı uygulanması sonucu hesaplanan tutar ile ihracat kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV arasındaki farkı aşamayacaktır.*

*Buna göre, ihracat bedeline genel vergi oranı uygulanması suretiyle bu ihracat nedeniyle iade edilebilecek azami vergi miktarı bulunacaktır. Bu tutardan ihracat kayıtlı teslim bedeli üzerinden imalatçı tarafından hesaplanan KDV tutarı düşülecektir. Bulunan tutar, ihracatçı tarafından genel giderler veya ATİK nedeniyle iade konusu yapılabilecek KDV'nin üst sınırını oluşturacaktır."*

**ACIKLAMA: Yukarıda yeni bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, imalatçıdan ihracat kaydıyla KDV ödemediği mal alan ihracatçıya, bu malları ihracat ettiği takdirde, ihracata yönelik genel giderleri ile ATİK'lerinden düşen pay kadar iade talep edebilmesi imkanı getirilmiştir. İhracatçının iade talep edebileceği tutara ilişkin üst sınır, (ihracat bedeli x %18) – (imalatçının hesapladığı ihracat kayıtlı teslim KDV) şeklinde hesaplanacaktır.**

#### **"6.2 KDV İade Taleplerinde Bazı Belgelerin Elektronik Ortamda Alınması ve Değerlendirilmesi"**

*(1) Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, "indirilecek" ve "yüklenilen" KDV listelerine dâhil edilecek, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listelere de alınmayacaktır.*

*(2) Bu listelere, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilecektir."*

**ACIKLAMA: Bilindiği üzere, 53 No.lu KDV Sirküleri ile yapılan düzenleme ile Ocak 2010 döneminden beri KDV iadesine esas listeler elektronik ortamda gönderilmektedir. 60 No.lu KDV sirkülerinde her bir belgenin listelere ayrı ayrı girileceği ifade edilmiştir. Bu ifade 53 No.lu sirkülerde de vardı; ancak uygulamada fatura düzenleme limiti altında kalan, küçük tutarlı yazar kasa / perakende satış fişleri için ciddi sıkıntılar yaşandığı için Mali İdare tarafından Şubat 2010'da bir "duyuru" yayımlandı. Duyuruda, yazar kasa / perakende satış fişlerinin listelere topluca tek kalemde girilebileceği ancak bu şekilde girilecek belgelerin KDV'lerinin toplamının indirilecek KDV listesindeki toplam KDV'nin %5'ini aşmayacağı açıklanmıştı. Zaten 60 No.lu KDV sirkülerinin (6.2.) no.lu kısmının son bölümünde de "(10) Bu listelerin doldurulmasında uyulacak kurallara, "internet vergi dairesi"nden ulaştırılması mümkündür." açıklamasına yer verilmiştir.**

## **"7.2. Kredi Kartı ile Yapılan Tahsilatların Beyanı**

KDV beyannamesinde istenilen bu bilgi, verginin tarh ve tahakkuku ile ilgili olmayan denetim amaçlı bir bilgidir. Bu satırda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın bir vergilendirme döneminde kredi kartı ile yapılan tahsilatlar gösterilecektir. Bu satırda yer alan tutarların Beyannamenin "Sonuç Hesapları" kulakçığındaki "Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel" ile uyum göstermemesi ve bu hususun vergi dairesince mükellefe sorulması durumunda, farklılığın;

- Farklı vergi oranına tabi teslim ve hizmet bedelleri ile vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemler,
- İlgili firma veya kurumlar adına pos cihazı ile yapılan (elektrik, su, telefon, faturaları vb.) tahsilatlar,
- Avans ödemeleri,
- Vergisi önceden beyan edilmiş işlemlerin sonraki taksitlerinin kredi kartı yoluyla tahsilatı,
- Dağıtım ve kurye hizmetleri verilen müşterilerle yapılan sözleşmeler kapsamında dağıtımı yapılan ürünlerin satış bedellerinin tahsilatı,
- özel matrah uygulaması kapsamında önceki aşamada vergilendirilen işlemler,
- Eczanelerce SGK adına tahsilatı yapılan hasta katılım payları,
- Firma adına kayıtlı pos cihazları kullanılarak bayi veya üye işyerlerince yapılan satışlara ait tahsilatların bayi veya üye işyeri alacağına kaydedilmeksizin doğrudan firma hesaplarına aktarılması

*gibi sebeplerden kaynaklandığının izah gerekçesi olarak gösterilmesi mümkündür.*

*Başka kurum ve firmalar adına tahsilat işlemleri yapmak suretiyle verilen bu tür hizmetler karşılığı alınan komisyon, prim gibi bedeller üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilecektir.*

*Öte yandan, uyumsuzluğun makul sebeplerle izah edilememesi halinde ilgili mükellefler hakkında gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir."*

**ACIKLAMA: KDV beyannamelerinde dönem içinde yapılan teslimlere dair bedeller yazılırken bir yandan da o dönem içinde yapılan kredi kartı ile tahsilatlara yer verilmektedir. Bir işletme tüm satışlarını kredi kartı ile yapmıyorsa, kredi kartı ile yapılan tahsilatlar ile toplam teslim bedeli arasında fark olması doğaldır. Ya da aynı işletme dönem içinde kredi kartını mal veya hizmet teslimine ilişkin bedelin tahsilatı dışında bazı işlemler için de kullanmış olabilir. İşte bu gibi durumlarda yapılabilecek açıklamalara ilk defa Mali İdare tarafından resmi bir düzenlemede (KDV sirküleri) yer verilmektedir. Verilen örnekler gibi ya da benzer şekilde ya da işlemin doğasına uygun, makul, iktisadi ve ticari açıdan kabul edilebilir bir açıklama yapıldığı sürece aradaki fark için herhangi bir eleştiri yapılmayacak, ek matrah farkı ve cezalı tarhiyat uygulanmayacaktır.**

### **"7.3. Düzeltme Beyanı**

*KDV mükellefleri tarafından geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bir düzeltme beyannamesi verilmesi halinde, en son KDV beyannamesi de dahil olmak üzere aradaki tüm KDV beyanlarının buna göre düzeltilmesi gerekmektedir.*

*Ancak, düzeltme beyannamesinin verildiği dönemden en son vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine kadar, bu düzeltme neticesinde aradaki vergilendirme dönemlerinde ödenecek bir vergi çıkmaması kaydıyla, her bir dönem için ayrı ayrı düzeltme beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu tür durumlarda düzeltmenin yapıldığı vergilendirme dönemi ile en son vergilendirme dönemine ilişkin, düzeltme beyannamesi verilmesi yeterli olacaktır."*

**ACIKLAMA: Mali İdare yayınladığı duyuru ile e-beyanname sisteminde devreden KDV rakamlarının birbirini takip eden aylar itibariyle uyumlu olup olmadığının kontrol edileceğini, mutabakatsızlık olması halinde sistem tarafından mükellefe uyarı yapılacağını açıklamıştı. Ayrıca pratikte de, özellikle sürekli devreden KDV beyan eden firmalara, geçmiş aylara ilişkin düzeltme beyanı verilmesi halinde arada geçen tüm aylar için de (herhangi bir vergi ziyayı yaratılmadığı halde) ayrı ayrı düzeltme beyanı verilmesi şartı getirilmekteydi. Örneğin: 36 ay boyunca devreden KDV beyan etmiş bir mükellefin, 36 ay öncesine bir düzeltme beyanı vermesi halinde, bu düzeltme devreden KDV rakamlarında vergi ödenmesini gerektirecek şekilde bir değişikliğe yol açmasa dahi aradan geçen 36 ayın hepsine ayrı ayrı düzeltme beyanı vermesi istenmekteydi. Bu da gereksiz yere zaman harcanmasına yol açmakta idi. Ayrıca her bir düzeltme beyanı için damga vergisi ödenmekteydi.**

**60 No.lı KDV sirkülerinin yukarıda aldığımız (7.3.) no.lı kısmının ikinci paragrafında, düzeltme yapılan ay ile en son vergilendirme dönemi arasında, yapılan düzeltme işlemi için ek olarak ödenecek bir vergi çıkmaması halinde ara dönemlere düzeltme beyannamesi verilmesine gerek olmadığı, sadece düzeltme yapılan ay için ve en son vergilendirme dönemine ilişkin düzeltme beyannamesi verilmesinin yeterli olacağı açıklanmış, söz konusu açıklama pratik uygulama açısından son derece isabetli olmuş ve mükelleflerin (özellikle muhasebecilerin) üzerinden büyük bir külfet ortadan kalkmıştır. Yine de tavsiyemiz, bu şekilde bir düzeltmenin bağlı olunan vergi dairesine yazı ile bildirilmesidir.**

### **"8.1.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV**

*- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır."*

**ACIKLAMA: Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım düzenlemeleri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. KVK'da yer alan hükümlerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na etkisi olup olmayacağı tartışma konusudur. Mali İdare 60 No.lı KDV sirkülerinde, örtülü sermaye sayılan borçlanmalara isabet eden faiz, kur farkları ve benzeri giderlere isabet eden KDV ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılamayacağını ifade etmiştir. Ancak halen tartışma konusu olan bu hususun sirküler yerine kanuni düzenleme ile çözüme kavuşturulması gerektiğini düşünmekteyiz.**

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜAŞVİRLİK A.Ş**