

AÇIKLAYICI BİLGİ NOTU

TARİH	.../.../2016
SAYI	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı (Seri No: 8)
RESMÎ GAZETE NO	
MEVZUAT TÜRÜ	Tebliğ
YAYINLANMA TARİHİ	.../.../2016
GEÇERLİLİK TARİHİ	
AÇIKLAMA	<p>-9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun; 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (g), (r), (u) ve (y) bentlerinde ve 30/d maddesinde yapılan değişiklikler ile</p> <p>-26/8/2016 tarihli ve 29813 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına eklenen (i) bendine ilişkin yapılan düzenlemeler açıklanmıştır.</p>

Malive Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**KATMA DEĞER VERĐİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĐİŐKLIK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ**

(SERİ NO:8)

MADDE 1- Aynı Tebliğin (II/F-4.7.1.) bölümünün birinci ve ikinci paragraflarında yer alan “tahvil” ibareleri “tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)” şeklinde deđiŐtirilmiŐ, aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar 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 kavuŐturulmuŐtur.

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

Örnek: *Türkiye’de mukim (A) Şirketi fon ihtiyacını karŐılamak üzere yurt dıŐında tahvil ihraç etmiŐ, ihraç edilen tahvillerden 100.000 TL nominal bedelli tahvil yurt dıŐında mukim (B) Şirketi tarafından satın alınmiŐtir. Tahvilin ifasında (A) Şirketi tarafından yurt dıŐında mukim (B) Şirketine 100.000 TL nominal bedel ile bu bedel üzerinden hesaplanan 10.000 TL tutarında faiz ödenmiŐtir. 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.”*

MADDE 2- Aynı Tebliğin;

a) (II/F-4.16) bölümüne birinci paragraftan sonra gelmek üzere;

“3065 sayılı Kanunun (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 taŐınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satıŐına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taŐınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama Şirketleri, finansal kiralama Şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”

b) (II/F-4.16.1.) bölümüne birinci paragraftan sonra gelmek üzere;

“En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (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.”

c) (II/F-4.16.2.) bölümüne birinci paragraftan sonra gelmek üzere;

“En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu iştirak hisselerinin 3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketlerinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”

paragrafları eklenmiş,

ç) (II/F-4.16.1.) bölümünde yer alan “Örnek 11” den sonra gelmek üzere aşağıdaki örnek eklenmiştir.

“Örnek 12: (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.den 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.”

MADDE 3- Aynı Tebliğin (II/F-4.19.) bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4.19. Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Yapılan Devir ve Kiralama İşlemleri

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 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 devralman 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.”

MADDE 4- Aynı Tebliğin (II/F-4.21.) bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4.21. Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu Kapsamında, Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan 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 bankalarınınca bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanın 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 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, satan kişilere kiralanması ve tekrar kiralayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

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 yapılması gerekmez. 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.”

MADDE 5- Aynı Tebliğin (II/F-4.23.) bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“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

Türkiye Varlık Fonu, reel sektör yatırımlarına, stratejik sektör, şirket ve projelere uzun vadeli kaynak sağlanması yoluyla kalkınmanın hızlandırılması, ekonomide sürdürülebilir büyüme oranlarının yakalanması ve ekonomik istikrarın sağlanması amacıyla özel hukuk hükümlerine tabi olarak kurulmuştur.

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına 6741 sayılı Kanun ile (i) bendi eklenerek, 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 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 kısmi istisna kapsamına giren bu teslim ve hizmetleri dolayısıyla yükledikleri vergileri indirim konusu yapabilirler, ancak iade talep edemezler.”

MADDE 6- Aynı Tebliğin (III/C-2.1.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“6728 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine;

“(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)”

parantez içi hükmü eklenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddelerinde mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV’nin hesaplanan KDV’den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, 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.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinin parantez içi hükmüne göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin olsa bile yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

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 Kanunun (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."

MADDE 7- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 8- Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.