

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

Kanun No : 3065

Yürürlük Tarihi : 01.01.1985

(02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

BİRİNCİ KISIM Mükellefiyet

BİRİNCİ BÖLÜM Verginin Konusu

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

MADDE METNİ :

"Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler :

Madde 1- Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir :

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) (5602 sayılı Kanununun 10/5-a maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.04.2007)Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
 - c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - d) (5904 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle değişen alt bent. Yürürlük; 03.07.2009)Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
 - e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

1.1. İşlem Kavramı :

Katma Değer Vergisi (KDV *), vergicilik dilinde "*muamele vergisi*" olarak isimlendirilen bir vergi türüdür. Madde başlığında da yer alan işlem tabiri, muamele kavramı ile eş anlamlıdır. KDV nin konusu, basit bir ifade ile, Kanun 1 inci maddesinde belirtilen işlemlerdir.

İşlem ise, "*mal teslimi veya hizmet ifası*" olarak tarif olunabilir.

(* K,D ve V harflerinde oluşan rumuz, uygulamada Katma Değer Vergisi şeklinde değil doğrudan KDV şeklinde algılanmaktadır. (Bu nedenle ve okuyucuya kolaylık sağlamak amacıyla söz konusu rumuz, KDV ne yerine KDV ye şeklinde kullanılmıştır).

KDV Kanunu'nun 1 nci maddesi, hangi işlemlerin bu vergi kapsamına girdiğini belirlemektedir. **1 inci maddenin kapsamına girmeyen işlemler KDV 'ye tabi tutulamaz.**

KDV kapsamına girmeyen işlemler, KDV mükellefleri tarafından yapılabilir. Başka bir anlatımla KDV mükelleflerinin bazı işlemleri KDV'nin konusuna girmeyebilir. Mesela Türkiye'deki bir gazete

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

işletmesi (KDV mükellefi), ABD'de bulunan gayrimenkulünü Türkiye'de mukim birine satsa dahi KDV doğmaz. Çünkü satılan mal "**Türkiye'de**" değildir. (Bu satış KDV beyannamesinde hiç gösterilmez.)

Kapsam dışı olduğu için KDV'ye tabi tutulmayan işlemler için yüklenilen KDV'nin indirimi yasaktır (Md.30). Bu itibarla 1 inci madde, KDV Kanunu'nun en önemli ve en karmaşık maddelerinden biridir.

KDV den söz edebilmek için;

- Mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki bir işlemin mevcudiyeti,
- İşlemin Türkiye'de yapılmış olması, (Gerek mal satışları, gerekse hizmet ifaları açısından işlemin hangi hallerde Türkiye'de yapılmış sayılacağı KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu konuda kitabımızın 6'ncı maddeye ilişkin bölümüne bakınız.)
- İşlemin ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekir. (Şahsi ve arizi nitelikteki işlemler KDV ye tabî değildir.)

1 inci maddede çerçevesi çizilen KDV kapsamına ilaveten her türlü mal ve hizmet ithalatı vergi kapsamına alınmış, maddenin 3 numaralı bendinde ise, bazı işlemler ismen zikredilmek suretiyle verginin konusuna dahil edilmiştir.

1.2. İşlemin Türkiye de Yapılması :

Bir işlemin vergiye tabi tutulabilmesi için, o işlemin Türkiye Cumhuriyeti hükümlerlik sahası içinde yapılmış olması gerekir. KDV uygulamasında işlemin Türkiye de yapılmış sayılması bakımından hangi esasların geçerli olduğu, Kanun'un 6 ncı maddesinde belirtilmiş olup, söz konusu madde ile ilgili bölümde bu esaslar açıklanmıştır.

1.3. İşlemi Yapanın Kim Olduğu :

Şayet işlem, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ve Türkiye'de yapılmışsa, yahut işlem ithalat ise veya 1 inci maddenin 3 no.lu bendinde yer almışsa, işlemi yapanın uyruğu yahut hukuki statüsü ne olursa olsun KDV doğar. Fakat bazı hallerde, işlemi yapanın pozisyonu veya hukuki statüsü, o işlemin niteliğini ve dolayısıyla KDV kapsamına girip girmediğini tesbit açısından önem arzedeabilmektedir. Mesela bir anonim şirketin yaptığı her türlü mal teslimi ve hizmet ifası KDV kapsamındadır. Çünkü anonim şirketlerin kuruluş amacı ticari faaliyette bulunmaktır ve bu şirketlerin yaptıkları mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştiği peşinen bellidir. Halbuki bir gerçek kişinin vergi mükellefi olmaksızın yaptığı işlemlerin KDV'nin kapsamına girecek nitelik taşıyıp taşımadığı tereddüt konusu olabilir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/A-1 bölümünde işlem kavramı hakkında şu açıklamalar yapılmıştır:

"1.Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

KDV'nin konusuna giren işlemler,3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesinde sayılmış olup, mal teslimi veya hizmet ifalarının verginin konusuna girebilmesi için, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olmaları veya aynı maddede belirtildiği üzere, "diğer" faaliyetler kapsamında yapılmaları gerekir. İthalatta ise prensip olarak her türlü mal ve hizmet ithali vergiye tabidir.

Ayrıca maddenin üçüncü fıkrasında;

- *Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının,*
- *Bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin,*
- *Türk tabiyetinde bulunup bulunmamlarının,*
- *İkametgâhı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının,*

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre dar mükellef, tam mükellef, özel, resmi ayrımı yapılmaksızın, işlemin Türkiye'de yapılması şartıyla, söz konusu işlemleri kim yaparsa yapsın vergilendirilir. Ayrıca diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar bu Kanuna göre geçerli değildir.

Örneğin; kurumlar vergisinden muaf tutulan herhangi bir kişi veya kuruluş, KDV'ye tabi bir işlem yapmışsa, işlemin 3065 sayılı Kanuna göre istisna edilmemiş olması şartıyla vergilendirilir."

2. TİCARİ, SINAİ, ZİRAİ FAALİYET VE SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN İŞLEMLER :

1 nci maddenin sondan üçüncü fıkrasında, bir faaliyetin ticari, sınai, zirai faaliyet yahut serbest meslek faaliyeti olup olmadığının tayininde, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiye tabî faaliyet alanları, diğer mevzuata bakılmasına fazlaca gerek bırakmayacak ölçüde geniş tutulmuştur.

Aşağıdaki bölümlerde hangi faaliyetlerin ticarî, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti olduğu ve hangi işlemlerin bu faaliyetler çerçevesine girerek KDV ye tabî bulunduğu açıklanmıştır.

Buradaki faaliyet kelimesi, işlemin devamlılığını ifade etmektedir. İşlem mevcut olmakla beraber tekerrür etmiyorsa veya süreklilik göstermiyorsa bu işlemde para kazanılmış olsa bile KDV ortaya çıkmaz.

Nitekim KDV Genel Uygulama Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

"1.1. Ticarî, Sınai, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre Türkiye'de ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Kanunun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsam ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu[1] hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

- Gelir Vergisi Kanununa göre ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre faaliyeti ticarî sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de verginin konusuna girer.

-Bu faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabidir. Arzî faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmaz. Ancak 3065 sayılı Kanunun 1/3-h maddesi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin teslim ve hizmetleri vergiye tabidir."

Gelir Vergisi Kanunu'na göre belirlenmesi gereken devamlılık faktörü, faaliyet kolları itibariyle ilgili bölümlerde açıklanmıştır. Maddedeki "çerçevesinde" tabirini de "ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında;" bu faaliyetlerle ilgili olarak", şeklinde anlamak lazımdır. Mesela bir şahsi işletme sahibi, ticarî işletmesine dahil ettiği otomobilini sattığı zaman, bu satış KDV ye tabi olur. Çünkü otomobilin enventere alınması ticarî çerçeveye sokulması anlamındadır ve otomobilin satışı da ticarî çerçevede yapılmış bir işlemdir. Aynı işletmenin sahibi bu otomobilini, işletmesinin kayıtlarına dahi etmeseydi, otomobil satışı ticarî çerçeve dışında yapılmış işlem olduğu için KDV ye tabi olmazdı. Ancak mevcut ticarî işletme dışında ceryan eden oto alım satımı ticarî faaliyet

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

oluşturacak şekilde tekerrür ederse, ikinci bir ticarî işletme kurulmuş sayılır ve bu takdirde söz konusu oto satışlarında da KDV aranır.

Şahsi nitelikteki, (işletmeye dahil olmayan) malların satışında ve yine şahsi ve arizi nitelikteki hizmetlerde, satış yahut hizmet bedeli, gider pusulası (V.U.K. Md. 234) ile belgelenir. Bu belgelerde KDV gösterilmez. Gider pusulası ile belgeleme gereği, sadece defter tutan mükelleflerin bu defterlere kaydedecekleri bedeller açısından söz konusudur.

Örnek vermek gerekirse, bir şahıs evindeki buzdolabını kime satarsa satışın KDV söz konusu olmaz. Satış işlemi gerçek usulde gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan bir kişi veya kuruluşa yapıldığında bu satış gider pusulası ile belgelenir. KDV doğmaz, stopaj hesaplanmaz.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 06.09.2011 tarih ve 615 sayılı özelgesinde şahsi gayrimenkulünün ve bunu üzerindeki makinelerini satan kişiye gider pusulası imzalatılacağı ve KDV hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

Arızî olarak yapılan serbest meslek işleri de KDV ye tabi değildir. Örnek vermek gerekirse, Danıştay 11 inci Dairesi 10.6.1996 tarih ve E.1996/3821, K.1996/2507 sayılı kararında, dersane işletmesi ile öğretmenler arasında yapılan anlaşmaya göre öğretmenlerin her öğretim yılı için bir adet soru kitapçığı hazırlaması işlemi şeklindeki telif işlemlerinin arızîlik dolayısıyla KDV kapsamına girmediği kabul edilmiştir. (Bu karar, Sayın Şükrü KIZILOTT'un, Danıştay kararları ve özelgeler 1998 isimli kitabının 1267 nci sahifesindedir.)

2.1. Ticarî ve Sınai Faaliyet Çerçevesinde Yapılan İşlemler :

2.1.1. Ticarî ve Sınai Faaliyet Nedir ?

Gelir Vergisi Kanunu'nda ticarî ve sınai faaliyetin tanımı yoktur. Kanun'un 37 nci maddesindeki "*Her türlü ticarî ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticarî kazançtır*" hükmünden hareketle, ticarî kazanç sağlamaya matuf faaliyetlerin ticari ve sınai faaliyetler olduğu kabul edilmelidir. Bu itibarla devamlı gelir sağlama amacı, bir faaliyetin ticarî faaliyet niteliğinde olup olmadığının tesbitinde önemli bir faktördür.

İşlemin ticari ve sınai faaliyet çerçevesinde yapılıp yapılmadığını tayininde, ön planda Gelir Vergisi Kanunu'na bakılması gerektiğine göre, ticarî kazanç sahibi olarak gerçek usulde veya götürü usulde gelir vergisi mükellefiyeti bulunanların veya mükellefiyetini tesis ettirmemiş olmakla beraber bu mükellefiyete girmesi gerekenlerin, gelir vergisine tabî ticarî veya sınai faaliyetleri kapsamındaki mal ve hizmet teslimlerinin KDV 'ye de tabi olduğu kuşkusuzdur.

Hatta, aşağıda açıklanacak olan esnaf tarifine dahil olup Gelir Vergisinden muaf tutanların işlemleri dahi KDV kapsamına girmiştir. Bu kimselerin KDV mükellefi olması, Kanun'un 17/4-a maddesindeki istisna hükmü ile önlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "*Ticari Kazancın Tarifi* " başlıklı 37 nci maddesinde, her türlü ticarî ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticarî kazanç olduğu belirtildikten sonra, şu kazançların da ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır :

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden ;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden; (9 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 9 uncu bölümü).
4. Gayrimenkullerin alımı, satımı ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar”

Tabiatıyla, ticarî kazanç sadece bu altı bentde sayılan faaliyetlerden ibaret değildir. 37 nci maddedeki genel tanım gereği, ticarî ve sınaî faaliyet kavramına dahil diğer bütün faaliyetlerden sağlanan kazançlar ticarî kazanç olarak gelir vergisine tabi olup, bu faaliyetler çerçevesindeki işlemler de, KDV nin konusuna girmektedir. Bu genel tanımın açıklaması Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almadığına göre, tanıma dahil faaliyet nevelerini daha bariz şekilde görebilmek için Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerine bakılmalıdır.

Sınaî faaliyet kavramı için 6948 Sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun 1 inci maddesindeki tarife bakılabilir. Söz konusu tarif şöyledir :

"Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makina, cihaz, tezgâh, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imâl veya istihsal eden yerlerle, madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler (Sanayi İşletmesi) ve buralarda yapılan işler (Sanayi işleri) sayılır.

Devamlı ve seri halinde tamirat yapan müesseselerle elektrik veya sair enerji istihsal eden santraller, gemi inşaatı gibi büyük inşaat yerlerinde bu madde şumulüne girer."

Sonuç olarak;

KDV Kanunu'na göre ticarî ve sınaî faaliyet kavramları son derece geniş olup, **KDV nin kapsamına girmeyen ticaret ve sanayi alanı yoktur.**

Kapsam geniş olmakla beraber tamamen sınırsız da değildir. Devamlı surette yapılmayan (arızî) mal ve hizmet teslimleri (gelir elde etme amacı taşıyalar) dahî KDV ye tabi tutulmazlar. Zaten arızî işlemleri "faaliyet" olarak nitelenmek de mümkün değildir.

Arızilik-devamlılık faktörleri aşağıda açıklanmıştır. Prensiip olarak KDV kapsamına girmekle beraber özel istisna hükmü konmak suretiyle uygulama dışı tutulan işlemlere ise istisnalar bahsinde (Md.11, 13,14,15,16,17 ve geçici maddelerdeki istisnalarda) değinilecektir.

2.1.2. Ticarî veya Sınaî Faaliyetin Mevcudiyetinin ve İşlemin Bu Faaliyet Çerçevesinde Yapıldığının Tesbiti (Faaliyet Kavramı ve Arızî İşlem Kavramı) :

Vergi Usul Kanunu'nun 154 üncü maddesinde,

Tüccarlar açısından işe (ticarî faaliyete) başlamanın belirtileri şu şekilde sıralanmıştır.

"Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri :

Madde 154- Tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri "İşe başlama"yı gösterir :

- 1. Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınaî faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);*
- 2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;*
- 3. Kazançları götürü usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak."*

Bu belirtilere göre işe başlamış sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar işin başlamasından önce keyfiyeti ilgili Vergi Dairesine bildirmek zorundadırlar (V.U.K. Md:153, 168). Bir ticarî veya sınaî faaliyetin Vergi İdaresinin bilgisi dahiline girmesinin normal yolu budur. Bildirim yapılmamış olsa dahî, bu belirtilerin ortaya çıktığı günden itibaren ticarî faaliyet başlamış sayılır.Vergi Usul Kanunu'nun

154 üncü maddesinde bahsi geçen "iş yeri" ticari faaliyetin mevcudiyetini tesbit açısından önemli bir faktördür. Aynı Kanun'un 156 ncı maddesinde işyeri şu şekilde açıklanmıştır :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

" İş Yeri :

Madde 156- Ticarî, sınaî, zirai ve meslekî faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taşocakları inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticarî, sınaî, zirai veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."

Maddedeki " veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir" hükmü, her hangi bir yerin iş yeri olabileceğini göstermektedir. Yeter ki bu yerde "faaliyet" yapılıyor olsun.

Ortada herhangi bir işe başlama bildirimini, işyeri açma fiili olmasa dahî, bir kişi veya kuruluşun fiilen ve devamlı olarak ticarî faaliyet gösterdiği tespit edilebilirse ve bu faaliyet çerçevesinde yapılmış mal ve hizmet teslimi mevcutsa söz konusu işlemlerin KDV'ye tabi olacağı kuşkusuzdur. Nitekim 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/6 ncı maddesinde, kurumların işyerlerinin bulunmamasının mükellefi etkilemeyeceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 187'inci maddesinde şu hükümler yer almaktadır:

"Bina ve Arazinin Envantere Alınması :

Madde 187 - Ferdi teşebbüslerde, mükellefin sahip olduğu bina ve arazi hakkında aşağıda yazılı esaslar cari olur:

- 1. Fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılınsınlar değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.*
- 2. Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir.*
- 3. Envantere alınan gayrimenkullerin kullanım tarzlarında sonradan vaki olacak değişiklikler, hesap yılı içinde nazara alınmaz."*

Bu madde uyarınca envantere alınmış olan gayrimenkullerin satışı veya işletmeden çekilmesi, ticarî faaliyet çerçevesinde yapılmış işlem sayılır ve KDV hesaplamasını gerektirir. Müteşebbisin envantere alma işlemini yapmamış olması sonucu etkilemez. Mesela gerçek usulde gelir vergisi ve dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olan teneke kutu imalatçısı, şahsi mamelekine dahil olan ve içinde imalat faaliyetini sürdürdüğü atölyeyi satarak boş halde alıcıya teslim ettiğinde, gayrimenkulü envanterine dahil etmemiş ve hiç amortisman ayırmamış olsa dahi, bu satışı fatura ile belgelemek ve faturada KDV göstermek zorundadır.

2.1.3. Ticarî Faaliyet ve Arızî Ticarî Muamele Ayırımı :

Şahsi mameleke dahil otomobillerin satışı arızı mahiyet arzettiği için KDV ye tabi değildir.

Aynı şekilde zati eşya, ziynet eşyası ve ev eşyalarının satışı da arızı nitelik taşımak kaydıyla KDV'nin konusuna giremez. Yukarıda sözü edilen işlemler arızı olmaları yanı sıra ticari mahiyet taşımamaları nedeniyle KDV dışındadırlar.

Bir defaya mahsus olarak yapılmış ticari nitelikli işlemin KDV kapsamına girmediği (arızî olduğu) kuşkusuzdur. Böyle bir işlemin mevcudiyetini ticarî faaliyet yapıldığı şeklinde algılamak mümkün değildir. Buradaki bir kere kavramı, bir defa alım-satım şeklinde anlaşılmalıdır.

Mesela sadece bir sezon için plaj işletmek arızî işlem değildir. Çünkü burada belli periyot boyunca devam eden ticarî faaliyet vardır.

İşlem bir yılda kaç kere tekrür ederse devamlılıktan veya faaliyet yapıldığından söz edilebilir ?

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bu sorunun net bir cevabı yoktur. Gelir Vergi Kanunu'nun 82/1 inci maddesinde;

"Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar"

sair kazanç ve irat olarak vergi kapsamına alınmış fakat arızîlik vasfının nerede sona ereceği bu işlemlerin ne zaman ticarî faaliyet sayılacağı açıklanmamıştır.

Danıştay 11 inci Dairesi, kooperatife üye kaydetmek için alınan tavassut ücretinin KDV ye tabi olmadığı yolunda karar vermiştir. (19.2.1998 tarih ve E.1996/7511, K.1998/634 - Süryay)

Maddede, *"arızî olarak ticarî muamele icrasından"* şeklinde tekil değil, *"arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından"* şeklinde çoğul düzenleme yapılmış olması, muamele sayısının bir yılda birden fazla olmasının tek başına arızîlik vasfının kaybolması anlamına gelmeyeceği şeklinde yorumlanmalıdır. Fakat uygulamada bir yılda iki kere alım satım yapılmış olmasının ticarî faaliyetin varlığı şeklinde yorumlanabildiği görülmektedir.

Mesela bir şahıs yılda bir kere arsa alıp (parsellemeksizin) satsa bu alım satımdan ne kadar para kazanmış olursa olsun KDV açısından, tarhiyatla karşılaşma riski yoktur. Aynı yılda ikinci bir arsa alım satımı yaparsa her iki işlemi açısından da KDV tarhiyatıyla karşılaşma riski ortaya çıkar.

Bir işlemin ticarî ve sınaî faaliyet çerçevesinde mi yapıldığı, yoksa arızî nitelikte mi olduğu konusunda, Kanun ve Tebliğlerde kesin ölçüler konmuş değildir. Uygulamaya baktığımızda ise şöyle bir manzara ile karşılaşyoruz :

Ülkemiz yıllar boyu yüksek enflasyon ortamında kalmış olup bu durum halen devam etmektedir. Enflasyon faktörü, birikimlerini nakit TL şeklinde evde veya bankada tutan tasarruf sahiplerini zarara uğratmakta, bu şekilde muhafaza olunan servetin alım gücü zaman içinde azalmaktadır. Bunun farkında olan tasarruf sahipleri, servetlerinin değerini koruyabilmek için paralarını altına, döviz, hisse senedine ve diğer menkul kıymetlere, gayrimenkule, hatta menkul mallara yatırmaktadır. Tasarrufun reel değerini korumak amacı ile yapılan bu yatırımlar daha sonra reel değeri daha iyi koruduğuna inanılan değişik tasarruf araçlarına dönüştürülebilmektedir.

Ekserisi enflasyondan korunma saiki ile yapılan bu işlemler yıl içinde bir kaç kere, hatta bir çok kere tekrarlanmakta ve bu alım satımları yapan kişilerin ticarî faaliyette buldukları izleniminin doğmasına yol açabilmektedir.

Uygulamada, ticarî amaçla değil, tasarrufların korunması amacı ile ve Maliye İdaresinin bilgisi dışında cereyan eden milyonlarca işlem, herhangi bir vergileme sorunu yaratmaksızın KDV dışında kalmaktadır. Ancak hemen belirtelim ki, Maliye İdaresinin bu konudaki tutumu çok katıdır. İşlem sıklıkla tekerrür ettiğinde, asıl amaç tasarrufun değerini korumak olsa da, işlemten kazanılan para reel değil enflasyondan kaynaklanan fiktif nitelikli bir kazanç olsa da, söz konusu işlemler grubunun ticarî faaliyet, servetin reel değerini koruma fonksiyonu dışında bir nitelik taşımayan zahirî kârların da ticarî kâr olarak nitelendirilmesi an meselesidir. Bu gibi işlemlerin KDV tarhiyatıyla sonuçlandığı enderdir. Bunu İdarenin istihbarat organ ve olanaklarının zayıflığı ile izah etmek mümkündür. Ancak bir ihbar halinde, tasarrufunun değerini koruma saiki ile alım-satımda bulunan sade vatandaşların KDV (ve gelir vergisi) kaçakçılığı ile itham edilmeleri mümkündür.

Nitekim uygulamada, yılda iki kere arsa alıp satan, yahut arsasını kat karşılığında müteahhide vererek elde ettiği birden fazla bağımsız bölümü satarak arsasının daha iyi para etmesini sağlamaya çalışan kimseler dahî ticarî faaliyette bulunmuş sayılmakta ve bu teslimlerin KDV ye tabî olduğu iddiası ortaya çıkabilmektedir.

2.1.4. Ticari Faaliyetin Diğer Faaliyet Konularından Ayrılması :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37-51. maddelerine göre ticarî kazançla (veya ticarî zararla) sonuçlanan faaliyetler ticarî faaliyetlerdir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

GVK nun 82 nci maddesine giren arızî kazançlara ilişkin teslim ve hizmetler, KDV 'nin konusu dışındadır. GVK nun Mükerrer 80 nci maddesinde yazılı kazançlara ilişkin teslimlerin de KDV kapsamı dışında olması gerekir. Çünkü bu kazançlar da mahiyetleri icabı devamlılık arz etmeyen (ticari faaliyet çerçevesinde elde edilmeyen) kazançlardır. GVK nun 81 inci ve KVK nun 19 ve 20 nci maddelerindeki teslimler de ticari çerçevededir. Fakat gerek bu teslimlerin taşıdığı nitelik, gerekse Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenleniş tarz ve anlayışı KDV Kanunu'na da aksetmiş, sözkonusu maddelerde belirtilen işlemler KDV den istisna edilmiştir (Md:17/4-c).

Bazı hallerde kazancın ticarî kazanç mı olduğu yoksa başka bir kazanç grubuna mı girdiği tereddüt konusu olabilir. Bu ayrımın nasıl yapılması gerektiği, aşağıdaki ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri bölümünde açıklanmış olduğundan burada tekrarına gerek görmüyoruz.

2.2. Ziraî Faaliyet Çerçevesinde Yapılan İşlemler :

2.2.1. Ziraî Faaliyet Nedir ?

KDV Kanunu'nun 1 inci maddesindeki sondan üçüncü fıkraya uyarınca, ziraî faaliyetin niteliği, kapsamı ve devamlılığını tayinde, GVK hükümlerine bakılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52 nci maddesinde ziraî faaliyet şu şekilde tarif edilmiştir :

"Ziraî faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafında muhafazasını, taşınmasını, satılması veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder."

Aynı maddede bu genel tarife ilaveten;

"Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması ziraî faaliyetin mahiyetini değiştirmez."

Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin ziraî istihsal işlerinde çalıştırılması da ziraî faaliyetlerden sayılır."

Mahsullerin değerlendirilmesi maksadıyla ve ziraî isihsale müteferri olarak işlenmesi de ziraî faaliyete girer."

hükümlerine yer verilmiş, 56/5 inci maddede ise ziraî istihsalde kullanılan gayrimenkuller haricindeki ziraî sabit kıymet satışları da ziraî faaliyet kapsamında mütalaa edilmiştir. Bu hükümlerin topluca değerlendirilmesinden, gelir elde etmek amacı ile bitki ve hayvan yetiştirilmesi, tabiatta kendiliğinden yetişen bitki ve hayvanların toplanması, avlanması, bu suretle elde olunan ziraî mahsullerin aynen yahut ziraî çerçevede işlendikten sonra satılması veya bunlardan gelir sağlayacak şekilde faydalanılması ve bütün bu faaliyetlere müteferri işlemlerde bulunulmasının ziraî faaliyete konu teşkil ettiği sonucu çıkmaktadır.

Ziraî faaliyetin arızî olarak yapılması genelde söz konusu değildir. Çünkü ziraî ürün istihsalini ziraî faaliyet sonucu gerçekleşir.

Yarış atı yetiştiriciliği, uzun süre tereddüt ve tartışmalara konu olmuş, sonuçta bunun ziraî faaliyet olduğu, yarışlarda kazanılan ikramiyenin de ziraî hasılat sayılacağı Danıştay Kararları ile kesinlik kazanmıştır.

Ziraî faaliyet çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri KDV nin konusuna girmektedir. Ancak KDV Kanunu'nun 17/4-b maddesine göre; gelir vergisinden muaf tutulan **küçük çiftçiler tarafından yapılan ziraî çerçevedeki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisna edilmiştir.**

İstisnalar bahsinde açıklanacağı üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda küçük çiftçi muaflığının oldukça geniş tutulduğu ve ülkemizde bu hudutları aşacak çapta geniş ziraî

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

faaliyeti olan mükelleflerin azlığı nedeniyle, ziraî çerçevedeki teslimlerin büyük bir bölümü, bu istisna sayesinde KDV dışında kalmaktadır.

Uygulamada, bazı faaliyetlerin, hem ziraî hem de ticarî faaliyet özelliklerini bir arada taşıdığı görülebilmekte ve bu faaliyetin hangi kategoriye dahil edileceği konusunda tereddüde düşülebilmektedir. Hernekadar KDV Kanunu hem ziraî hem de ticarî ve sınaî faaliyetler çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimlerini vergi konusuna almışsa da ziraî ve ticarî faaliyet çerçevesinde yapılan teslimlere ilişkin istisna ölçülerinin farklılığı nedeniyle, bir faaliyetin ziraî faaliyet mi, yoksa ticarî faaliyet mi olduğunu tesbiti, söz konusu faaliyet çerçevesinde yapılan mal veya hizmet tesliminin istisna kapsamında olup olmadığı açısından önem taşımaktadır.

Öte yandan ziraî kazancın bazan ticarî kazanç dışındaki kazanç unsurları dışındaki kazanç neveleri ile de karışabildiği ve bu nedenle KDV açısından tereddüde düşüldüğü görülebilmektedir.

2.2.2. Ziraî Faaliyet - Ticarî Faaliyet Ayırımı :

Ziraî faaliyetten söz edebilmek için, faaliyetin ziraî nitelik taşımasının yanı sıra, bu faaliyetin bir gerçek kişi (çiftçi) veya adî ortaklık tarafından yapılıyor olması gereklidir. Ticaret şirketleri ve kurumlar ziraî faaliyette bulunsalar dahî bunlar tarafından yapılan teslimler ticarî çerçevede yapılmış teslim hükmündedir. Aynı şekilde kurumlar vergisi kapsamına giren ve ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyet çerçevesindeki teslimleri de ticarî çerçevede yapılmış sayılarak KDV'ye konu olur.

Ziraî ürünlerin çiftçi tarafından satılması prensip olarak ziraî çerçeveye dahildir. Üretilen buğdayın tarlada yahut yakalanan balığın sahilde toptan satılması gibi işlemlerin ziraî çerçeve içinde kaldığı kuşkusuzdur. Bunların alıcının bulunduğu yere kadar görülüp orada satılması veya teslimi, bir süre depolanması, depolanan ziraî ürünün parça parça satışı, çiftçinin kendi ürettiği malı pazara getirip nihaî tüketicieye perakende şekilde satılması işlemleri de ziraî çerçevede kalınmak suretiyle yapılan satışlardır.

Nitekim uygulamada, tarıma dayalı sınaî ürün imal eden fabrikalar, işledikleri ziraî mahsulü KDV mükellefi olmayan çiftçiden KDV siz olarak (müstahsil makbuzu ile) almakta, bu mahsul çiftçi nezdinde değil, ziraî ürünün işlenmesi ile elde edilen sınaî mamulün teslimi aşamasında ve o mamul bünyesinde KDV ye konu olmaktadır. Teslimleri KDV den müstesna olan çiftçilerin nihaî tüketicilere yaptıkları satışlarda ise KDV tahsilatı, bu mahsullere ilişkin üretim girdileri için çiftçi tarafından ödenen ve ziraî ürünün maliyetine giren vergilerden ibaret kalmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52 nci maddesinde şu hükme yer verilmiştir :

"Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar ziraî faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya ziraî faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzu münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz."

Görüldüğü gibi dükkan veya mağaza açılması ve ziraî ürünün burada satılması ziraî ve ticarî faaliyet arasında kesin bir çizgi oluşturmaktadır.

Esasen sırf kendi ürettiği ziraî mahsulü daha iyi fiyattan satabilmek amacı ile dükkan açan çiftçiyi tüccar saymak doğru değildir. Fakat bu istikametteki hüküm istismara müsait bir ortam yaratır. Yani çiftçi bu dükkanda kendi ürünlerinin yanı sıra başka çiftçilerin ürünlerini de pazarlamaya kalkışabilir, çiftçi kisvesi altında yapılan böyle bir ticareti kavramak da son derece güçtür. Dolayısıyla çiftçi münhasıran kendi ürettiği ziraî mahsulü satıyor olsa dahî bu dükkan veya mağaza ticarî mahal saymıştır. Ziraî ürün, dükkan yahut mağaza şeklindeki ticarî işletmeye emsal bedel üzerinden girecek ve bu bedel ziraî hasılat sayılacaktır. Mağazada yapılan satış ise ticarî çerçevede yapılmış teslim sayılacak, bu suretle oluşan ticarî hasılatтан, ziraî ürünün emsal bedeli ve bu işyerine ait diğer giderlerin indirilmesi suretiyle ticarî kazanç hesabı yapılacaktır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Çiftçinin ziraî ürününü muhafaza ettiği depoyu doğrudan dükkan veya mağaza saymak mümkün değildir. Deponun dükkan veya mağaza sayılması için ziraî işletme dışında oluşu, ticarî bir muhitte yer alış sürekliliği ve satış işlemine hazır durumda tutulması gibi faktörlerin mevcudiyeti gereklidir. Öte yandan sadece ziraî faaliyetle ilgili alım satım işlerinin organize edilmesi amacı ile açılan yazıhaneler bu mevzuatın münhasır kalmak şartıyla dükkan veya mağaza sayılmamıştır. Yazıhane tabirinden, bu gibi yerlerde ziraî ürün bulunmaması gerektiği, masa, sandalye, telefon, dosya dolabı gibi nesnelerin yer aldığı büro görüntüsünü aşmayan yerlerin kastedildiği anlaşılmaktadır.

Hayvan alım satımı işlemi esas itibarıyla ticarî faaliyetin konusuna girmektedir. Küçük yaştaki veya iyi beslenmemiş hayvanları satın alarak bunları bir süre besleyip ağırlıklarının artmasını sağladıktan sonra satmak ise, "besicilik" adı verilen bir ziraî faaliyet türüdür. Hayvan alım satımının ne zaman ticarî faaliyet konusu olduğu ne zaman besicilik (ziraî faaliyet) sayılacağı konusunda yasal ölçü mevcut değildir. Bu ayırımın yapılmasında olayın özelliği ve hadiseyi inceleyen takdirin ön plandadır. Sıhhatli bir değerlendirme için, hayvanların beslenme süresi, yavrulatilma durumu ve stok devir hızı gibi faktörler dikkate alınmalıdır.

Hayvan besleyerek bu hayvanları nakliye işlerinde kullanmak ticarî faaliyettir. Söz konusu faaliyetlerin hangi şartlarla KDV istisnasına konu olacağı, istisnalar bahsinde (Md.17/4-a) açıklanmıştır.

2.2.3. Ziraî Faaliyet - Sınai Faaliyet Ayırımı :

GVK nun 52 nci maddesine göre;

"Mahsullerin değerlendirilmesi maksadıyla ve ziraî istihsale müteferri olarak işlenmesi de ziraî faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin ziraî faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır."

Ziraî mahsul işleme ameliyesinin ziraî çerçeve içinde mütalaa edilebilmesi için, şu şartların mevcudiyeti gereklidir :

- Mahsul işleme faaliyeti, işlenen mahsulü üreten çiftçi tarafından yapılmış olmalıdır. (işleme ameliyesi bir ticaret şirketi veya kurum tarafından yapıldığı takdirde sınai faaliyet sayılır)
- Mahsul işleme faaliyeti, mahsulün değerlendirilmesi amacını taşımalı ve ziraî istihsale müteferri mahiyette olmalıdır. Yani işlem ziraî faaliyetin parçası sayılabilmeli, işlemin ehemmiyeti ve yaratılan katma değer bakımından üretim işlemine nazaran ferî sınırlar içinde kalmalıdır. Buğdayın başağından ayrılması, pamuğun çıkarılması, üzümün, incirin veya tütünün kurutulması gibi işlemler bu cümledendir.
- Mahsulün değerlendirilmesi için, ziraî faaliyetin cüzü olacak şekilde bir işletme vücuda getirilmişse, bu işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması gerekir. Bu konuda yasal ölçü yoktur. Bizim anlayışımıza göre, işçi sayısı, muharrik kuvvet ve makine kullanılması, sınai ameliye sonucu elde edilen ürünün niteliği ve işin cesameti, belirleyici faktörlerdir.
- Tesiste, münhasıran tesis sahibi çiftçinin ürettiği ziraî ürünler işlenmeli, başka çiftçilere veya tüccara ait ürünler, işletmeye sokulmamalıdır. Bu şart, "çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin ziraî istihsal işlerinde çalıştırılmaları da ziraî faaliyetlerden sayılır" hükümü ile çelişiyor değildir. Çünkü söz konusu ziraî istihsale yönelik olan traktör, biçerdöver, çapalama makinesi, ilaçlama, tohum veya gübre atma makinesi gibi ziraî aletlere ilişkindir. Ziraî ürün elde edildikten sonra bu ürünün işlenmesine yönelik, yağhane, çırçır atölyesi, değirmen gibi tesisleri kapsamaz.

2.2.4. Ziraî Kazanç-Gayrimenkul Sermaye İradı Ayırımı :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Tarla, sera, ağıl gibi, zirai faaliyette kullanılan gayrimenkullerin kiraya verilmesi işlemi zirai faaliyet çerçevesinde yapılan işlem değil, gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi ile sonuçlanan pasif bir muameledir. Gayrimenkul, bir ticarî işletmeye dahil ise, kiralama işlemi ticarî çerçevede yapılmış işlemidir (KDV'ye tabidir). Özel mameleke dahil ise KDV 'den müstesnadır (Md: 17/4-d). Kiranın, nakit olarak değil, bu gayrimenkul üzerinden üretilecek mahsulün bir bölümü olarak belirlenmiş olması sonucu etkilemez. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesindeki son fıkra hükmüne göre zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır. Gayrimenkul sahibinin zirai kazanç elde etmiş sayılması için, sevk ve idareye bilfiil iştirak etmesi ve zarar halinde zarara da katılması gerekir. Üründen pay almak yerine, ürün satış hasılatından masrafların tenzili ile bulunan net kârın bir bölümü kira olarak tesbit edilmiş olsa dahî zirai faaliyete bilfiil iştirak ve zarara katılma faktörleri bulunmadığı için bu kâr payı, gayrimenkul sermaye iradı niteliğini korur.

Gayrimenkul sahibi, hasılat kirası olarak teslim aldığı mahsulü sattığında arızî ticarî muamelede bulunmuş sayılır ve mahsul teslimi KDV 'ye tabî tutulmaz.

2.2.5. Mal ve Hizmet Teslimlerinin Zirai Çerçeve Olması :

Mal ve hizmet teslimlerinin zirai çerçevede olup olmadığı konusunda, yukarıdaki açıklamalarımıza ilaveten, şu hususların da dikkate alınması gerekmektedir :

- Zirai ürün satış bedellerinin yanı sıra bu satışlara ilişkin olarak alınan prim, risturn ve benzeri ek hasılat zira kazançta dahildir. Zirai ürün satışından doğan alacağın geç tahsil edilmesi nedeniyle çiftçi lehine tahakkuk ettirilen faizlerin de zirai hasıllata dahil olduğu görüşündeyiz.
- Zirai makine ve aletlerin kiraya verilmesi veya başka çiftlerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller zirai hasıllata dahildir. Ancak zirai faaliyette kullanılan bina, arazi, ürün işleme tesisi gibi iktisadi kıymetlerin kiraya verilmesi zirai kazancın dışındadır (4.6. bölümüne bakınız).
- Zirai faaliyette kullanılmak üzere satın alınan, gübre, ilaç, fidan, küçük demirbaş gibi, zirai gider konusu değerlerin satışından sağlanan hasılat zirai niteliktedir.
- Zirai istihsalde kullanılan traktör, kümes, pulluk, arı kovanı gibi amortisman tabi iktisadi kıymet satış bedelleri zirai hasıllata dahildir. Buna mukabil zirai istihsalde kullanılan gayrimenkullerin satışı arızî işlemdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 56 ncı maddesine göre zirai hasılat sayılan yukarıdaki hasılat unsurlarını elde etmeye yönelik mal hizmet teslimleri, bu teslimi yapanın küçük çiftçi muafılığından faydalanması halinde istisna kapsamına girdiği için KDV hesabına konu edilmez. Zirai kazancını gerçek usulde tesbit eden kimselerin bu teslimleri KDV 'ye tabidir. (Arızı oluşu nedeniyle KDV 'ye tabi olmayan işlemler hariç)

Söz konusu KDV'ye tabi teslimler mukabilinde para yerine tüketim maddeleri zirai istihsal girdileri veya başka bir mal yahut hizmet alındığında bunların emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanır. Zirai ürünlerin, zirai üretimde girdi olarak kullanılması KDV hesaplamasını gerektirmez.

2.3. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan İşlemler :

2.3.1 Serbest Meslek Faaliyeti Nedir ?

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 inci maddesinde serbest meslek faaliyeti şu şekilde tarif edilmiştir :

"Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsî mesaiye, ilmî veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Tanımdan da anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyetinde ana unsur, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan mesaidir. Faaliyetin icrasında mesleki alet ve cihaza ihtiyaç duyulması ve bazı sarf malzemeleri kullanılması doğaldır. Serbest meslek faaliyetini icra eden ilmi ve /veya mesleki bilgiye sahip kişinin bu alet ve cihazları, işini yapabilmesi için gerekli sermaye unsurlarıdır. Faaliyetin serbest meslek faaliyeti niteliğinde olabilmesi için sermaye faktörü, ilmi ve mesleki ihtisasa dayanan emek unsuruna nazaran geri planda kalmalıdır.

Buradaki emek, bedeni çalışmadan ziyade ilmi ve mesleki bilgiye dayanmalıdır. Mesela bir otomobil tamircisi, sıhhi tesisatçı veya benzeri işleri yapanlarda da emek unsuru ön planda olmakla beraber, yapılan iş daha çok bedenidir. Bu nedenle uygulamada belli bir eğitim düzeyine ihtiyaç gösterilmeyen bu gibi faaliyetler ticari faaliyet veya esnaf faaliyeti sayılmaktadır.

Serbest meslek faaliyetinin temel özelliklerinden biri de bağımsız şekilde, yani belli bir işverene veya işyerine bağlı olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve ticarî boyut taşımamasıdır.

Serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetinde bulunan kişidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek erbabını tarif eden 66 ncı maddesi, hangi faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti sayıldığı konusunun daha net biçimde ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Maddede yer alan tarif şöyledir :

"Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.

Bu maddenin uygulanmasında :

- 1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar ;*
- 2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar ;*
- 3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;*

Bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar."

Uygulamada, serbest çalışan avukatlar, doktorlar, serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM), yeminli mali müşavirler (YMM), müzisyenler, diğer ses, sahne ve film sanatçıları, mankenler, öğretmenler, yazarlar, ressamlar, eksperler ve benzeri meslek mensuplarının meslekî faaliyetleri serbest meslek faaliyeti sayılmaktadır. Dış protezciliği GVK'nun 37/7 nci maddesi uyarınca ticari faaliyet kapsamındadır. Ancak serbest meslek işi, bir limited veya anonim şirket çatısı altında yapıldığında, bu faaliyetten elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır.

Serbest meslek faaliyetinin devamlı olup olmadığı konusundaki yaklaşım ticarî faaliyete nazara daha yumuşaktır. Yukarıdaki maddede yer alan "*mutad meslek halinde ifa*" tabiri, faaliyetin devamlılığından söz edilebilmesi için bu işin aslî uğraşı konusu olması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu nedenle serbest meslek işinin yılda birkaç kere tekrarlanmış olması, faaliyet yapıldığı anlamına gelmemelidir. Hele iş yapanın bir yerde ücretli olarak çalışıyor olması gibi farklı bir aslî işi varsa, tekrar keyfiyetinin faaliyet anlamına gelemeyeceği daha da belirgindir. İşin yapılmasının uzun vakit alması da tek başına ölçü teşkil etmez. Mesela bir şirkette yönetici olarak çalışan şahıs, boş vakitlerinde çalışmak suretiyle ve ücret karşılığında üçüncü kişi için fizibilite raporu hazırladığında, işin uzun sürmüş olması nedeniyle arızilik vasfının kaybolduğu, KDV konusuna giren mutad meslekî faaliyette bulunduğu söylenemez. Arızî nitelikteki serbest meslek işi ise KDV 'nin konusu dışındadır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Mesela, İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 2.2.1993 tarih ve 14084 sayılı mütazada, esasen emekli hayatı yaşayan, mükellefiyetini kapatmış bulunan bir sinemacının, bir defaya mahsus olarak bir filmin yönetimini yapması arızî serbest meslek işi olarak kabul edilmiş yönetim ücretinin, gider pusulası ile (KDV siz stopajlı) ödenmesi uygun görülmüştür.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

İstanbul Defterdarlığınca verilen 15.2.1999 tarih ve 684 sayılı Muktezada şöyle denilmiştir :

"..... Türkiye Denizcilik İşletmeleri A.Ş. ne gemi kurtarma hakem hizmeti veren avukatnın yaptığı hizmet aynı yılda ya da birbirini takip eden yıllarda bir defaya mahsus olmak üzere yapılması halinde arizi serbest meslek faaliyeti, aynı yılda veya birbirini takip eden yılda birden fazla yapılması ise mutad serbest meslek kapsamına girmektedir.

Buna göre avukatnın gemi kurtarma hakem hizmetini mutad ve sürekli olarak yapması halinde elde ettiği gelir KDV ne tabi olacak, arizi olarak yapılması halinde KDV ne tabi olmayacaktır."

Buna benzer muktezalar çok sayıda mevcut olup, idari görüş bu muktezada belirtildiği gibidir.

GVK nun 18 inci maddesinde bahsi geçen ve telif kazancı elde etmeye yönelik çalışmaların mutad şekilde yapılması da serbest meslek faaliyetidir. Bu faaliyetlerin KDV karşısındaki özel durumu, aşağıdaki 6.28 nolu bölümde açıklanmıştır.

İstanbul Defterdarlığınca verilen 5.8.2002 tarih ve 4334 sayılı Muktezada şu cümleler yer almaktadır:

"..... Buna göre, şirketinizin faaliyet konusuyla ilgili bilimsel araştırma yapan kişilerden alınan hizmetlerin bu hizmeti veren kişilerin şirketinize bağlı olarak ücretli duruma görmek suretiyle verilmesi halinde veya bu faaliyetleri arizi (aynı yılda veya birbirini takip eden yıllarda bir defaya mahsus) olarak yapıyor olmaları halinde katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak, bu kişilerce serbest meslek faaliyetinin ücretli durumuna girmeksizin ve aynı yılda veya birbirini takip eden yıllarda birden fazla yapılması durumunda süreklilik söz konusu olacağından gerçek usulde KDV mükellefi olmaları, söz konusu faaliyetlere ilişkin hizmetler için Serbest Meslek Makbuzu düzenlemeleri ve KDV hesaplamaları gerekmektedir."

Yukarıdaki muktezada görüldüğü gibi, **Maliye Bakanlığı aynı yıl içinde birden fazla veya birbirini izleyen yıllarda birer işlem dahi olsa serbest meslek işinin süreklilik kazandığı ve faaliyet haline getirildiği görüşünde iken, 221 no.lu Gelir Vergisi Kanununu Genel Tebliği çıkararak, serbest meslek işlerinin ne zaman "faaliyet" niteliği kazanacağı konusunda bizim de katıldığımız çok farklı bir anlayışı benimsemeye başlamıştır.**

Serbest meslek işlerinin "arizi" veya "faaliyet" şeklinde olması konusunda, aşağıdaki 2.3.5. nolu bölüme bakınız.

2.3.2. Serbest Meslek Faaliyetinin Başlaması ve Bu Faaliyet Kapsamına Giren Hasılat Unsurları :

Vergi Usul Kanunu'nun 155 inci maddesine göre;

"1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak :

2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;

3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;

4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak."

serbest meslek faaliyetinin başladığını gösteren emarelerdir.

Ancak sadece bunlara bakılarak, faaliyetin başladığına veya başlamadığına hükmedilmez. Aslıolan faaliyetin bilfiil başlamış olup olmadığıdır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Faaliyete başlama olayı normal olarak, serbest meslek erbabının, Vergi Usul Kanunu'nun 153 üncü ve 168 inci maddeleri uyarınca, faaliyete başlamadan önce Vergi Dairesine işe başlama bildiriminde bulunması ile tesbit edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67 nci maddesine göre, serbest meslek erbabının, müşterisi veya müvekkilinin işleri ile ilgili olarak ödendiği vergi, resim, harç, keşif şahitlik, bilirkişilik, ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteriden veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar mesleki hasıllata dahil değildir. Dolaylı olarak bu gibi unsurlar için alınan paralar, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış işlem bedeli değil, esasen müşteriye ait olan gider unsurlarıdır. Nitekim uygulamada Noterler vergi, resim, harç, değerli kağıt bedeli ve benzeri unsurları makbuzlarında gösterirler fakat KDV yi sadece Noterlik ücreti üzerinden hesaplarlar.

Serbest meslek işinin yapılmasında kullanılan bazı malzemelerin, müşteri tarafından karşılanmasında, mesela özel bir tedaviye ihtiyaç duyan kişinin bu iş için hekimin kullanacağı pahalı bir ilacı yurt dışından bizzat temin etmesi halinde de, ilacın serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslimine konu olduğu söylenemez. Fakat ilaç hekim tarafından temin edilmiş ve hastadan, ilaç maliyetini de ihtiva eden tedavi ücreti istenmişse, ücretin tümü üzerinden KDV hesaplanmalıdır. (Bu durumda, hekim tarafından sağlanan ilaç için yüklenilen KDV'nin indirileceği tabiidir.)

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 67 nci maddesinde "*müşteri veya müvekkilden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazançta ilave edilir*" hükmü yer almıştır.

Bu hükme göre bir avukat müşterisinden, yaptığı bir iş için emeğine karşılık 5.000 TL, bu işle ilgili yol, otel, yemek giderlerinin karşılığı olarak 2.000 TL. istiyorsa, bunların toplamı olan 7.000 TL. üzerinden KDV (ve stopaj) hesaplanacağı kuşkusuzdur.

İşi yaptıran kişi aynı miktarda para harcayarak bu avukatın seyahatini, iaşe ve ibatesini sağlasa (avukata masraf ettirmese) ne olacaktır?

Maddenin lafzına bakıldığında, müşteri ile avukat arasındaki para alışverişi 5.000 TL. den ibaret olduğu için KDV hesabına konu bedelin de bundan ibaret olduğu söylenebilir. Uygulamanın da çoğu hallerde bu yönde olduğu görülmektedir. Fakat bazı mükellefler, söz konusu masrafların esas itibariyle avukatın mesleki giderlerine dahil olduğu, dolayısıyla bu masrafların avukat tarafından deruhte edilip KDV nin (ve stopajın) 7.000 TL. üzerinden hesaplanması gerektiğini savunmaktadır. Bu yaklaşım, bilhassa ve pratik sonucu itibariyle, serbest meslek işinin yabancı kişi ve kurumlar tarafından yapıldığı hallerde yani KDV sorumluluğu (Md.9) bakımından haklı görünmektedir. Hal böyle olmakla beraber, serbest meslek erbabının yol ve ikamet giderlerinin iş sahibi tarafından karşılandığı hallerde bu masraflar genellikle iş sahibi tarafından doğrudan gider yazılmakta ve KDV si indirilmektedir.

Faaliyet başladıktan sonra bu faaliyetle ilgili mal ve hizmet teslimlerinde KDV hesaplanması gerekir. Mesela muayenehane açan bir doktorun hastalarını muayene etmesi, hastalığı teşhis ve tedavi etmesi şeklindeki hizmet ifaları, varsa ameliyat ücretleri KDV 'nin konusuna girer. Fakat aynı doktor, kitap yazdığına kitabın konusu kendi ihtisası ile ilgili olsa dahî, kitabın yayın hakkını satma işlemi KDV 'ye tabî olmayacaktır. Çünkü kitap yazma işlemi mutad faaliyet dışında ve arızan yapılmıştır.

Serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullandığı şahsi mamelekine dahil olan (daha önce KDV indirimine konu edilmemiş) menkul ve gayrimenkul malların satılması halinde de KDV ortaya çıkmayacağı kuşkusuzdur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67 nci maddesinde, "*Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328 inci maddesine göre hesaplanan müsbet fark kazançta eklenir.*" hükmü yer almıştır.

Satışa konu malın mesleki işde kullanılması ve bir süre amortisman tabi tutulmuş olması, daha önce mesleki kazancı etkilediği için, satıştan doğan müsbet farkın kazançta eklenmesi gelir vergisi açısından doğal karşılanabilir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Fakat KDV açısından, bir süre amortisman ayrılmış olması hali, bu satışın serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılmış teslim olduğunu göstermez. Zaten sabit kıymet satışı, serbest meslek faaliyeti tanımına girmemektedir. Buradan hareketle, bir avukatın babadan kalma büroda üç yıl mesleki faaliyette bulunduktan (ve büro amortismanını gider yazdıktan) sonra bu büroyu satması halinde KDV doğmayacağını düşünüyoruz.

Nitekim ticari ve zirai işletmeler bakımından işletmede kullanılan bina ve arazinin envantere alınması mecburiyeti bulunduğu halde (VUK Md. 187) serbest meslek erbabı bakımından böyle bir mecburiyet yoktur.

Danıştay 9 uncu Dairesi'nin E:1992/3849, K:1993/1109 sayılı Kararı konuya ışık tutmaktadır. Bu Karara konu olayda **bir röntgen mütehassısı, mesleki faaliyetinde kullandığı ancak envanterine dahil etmediği ve amortisman ayırmadığı cihazların satışı sırasında KDV hesaplamadığı gerekçesiyle tarhiyata uğramış, açılan davada Danıştay 9 uncu Dairesi, söz konusu cihazları şahsi servete dahil unsurlar olarak kabul etmiş ve KDV tarhiyatının ortadan kalkmasını sağlamıştır.**

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesindeki sondan 3 üncü fıkra hükmüne göre, ticari ve zirai işletmelere dahil ve mal hakların kirasının ticari kazanç ve zirai kazanç dahil bulunduğu belirtilmiştir. Halbuki serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kirasının serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir hüküm yoktur. Bunun doğal sonucu olarak, bir doktor mesleki faaliyette kullandığı, şahsi mamelekine dahil muayenehaneyi boşaltıp kiraya verse ve bir başka yerde serbest meslek işini sürdürse, alınacak kiralar da serbest meslek kazancına dahil bir gelir unsuru sayılmayacaktır (Gayrimenkul sermaye iradidir).

Sonuç olarak serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan işlemlerin, münhasıran serbest meslek işi tarifine uyan işlemler olduğunu, menkul veya gayrimenkul mal satışı şeklindeki işlemleri ise arızî işlem saymak gerektiğini, bu işlemlerin ancak sıklıkla yapıldığı takdirde ve ticari faaliyet sayılmak suretiyle verginin konusuna girebileceği görüşündeyiz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2 nci maddesinde, sadece serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerin stopaja tabi tutulması (mesleki alet ve malzeme satışının stopaja tabi olmaması) bu görüşümüzü doğrulamaktadır.

Ancak bu konuda, aksi görüşte olanlara da rastlanabileceği unutulmamalıdır.

Nitekim, 10.3.1993 tarih ve E.1992/3849 K.1993/1109 sayılı Danıştay 9 uncu Daire kararında, bir doktorun işi terk nedeniyle yaptığı röntgen cihazı satışının KDV ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu karara katılmıyoruz.

Yine Danıştay 9. dairesinin E 1992/3849, K 1993/1109 sayılı kararında, serbest meslek faaliyetinde kullanılmakla beraber amortismanına konu edilmeyen röntgen cihazının satışında KDV aranmaması gerektiği hükme bağlanmıştır.

2.3.3. Serbest Meslek Faaliyeti-Ticari Faaliyet Ayırımı :

Faaliyetin, serbest meslek faaliyeti mi, yoksa ticarî faaliyet mi olduğu konusunda tereddüde yol açan durumlar ile karşılaşılması mümkündür. Kazanç tesbit rejimlerinin farklı olması nedeniyle bu ayrımın yapılması Gelir Vergisi uygulaması açısından önem taşır.

Kazanç gerçek usulde gelir vergisine tabi tutulmakta ise, ister serbest meslek faaliyetinden, ister ticarî faaliyetten doğmuş olsun aynı usul ve esaslar dahilinde KDV uygulaması yapılır. Bu itibarla, gerçek usulde vergilendirilen kazançlar itibarıyla bu kazancın ticarî faaliyetten veya serbest meslek faaliyetinden doğmuş olması KDV açısından farklılık göstermez. Fakat, KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesinde gelir vergisinden muaf esnafın teslimleri KDV 'den istisna edilmiştir. Bu itibarla, işi yapanın, gelir vergisinden muaf esnaf olup olmadığı önem taşımaktadır. Bu ayrım ticari faaliyet ve serbest meslek faaliyeti konusundaki yukarıda yer alan açıklamalar dikkate alınarak yapılmalıdır.

2.3.4. Serbest Meslek Faaliyeti-Ücretlilik Ayırımı :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Serbest meslek erbabı ile ücret erbabını ayıran en önemli özellik, ilkinde işverene tabî olmama işi şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapma hali, ikincisinde ise işin işverene tabî ve belirli bir işyerine bağlı olarak yapılmasıdır. Ücretli olarak hizmette bulunulması KDV'nin konusuna girmez. Serbest meslek erbabının hizmetleri ise KDV ye tabidir. Bu nedenle ücretlilik ve serbest meslek faaliyeti ayrımı KDV açısından önem taşır. Uygulamada bu ayrımın, tarafların tercihine bağlı şekilde yapıldığı görülmektedir. Bize göre doğrusu da budur. Yani ilmi veya meslekî bilgiye veya ihtisasa sahip kişi, serbest meslek faaliyetinde bulunacağını bildirerek mükellefiyetini tesis ettirmişse, yıl boyunca tek bir müşteriye hizmet vermiş olsa bile, bu kişinin aslında ücretli olduğunu iddia etmemek gerekir. Aynı şekilde yine ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa sahip kişi, part-time olarak birden fazla işverene bordrolu şekilde hizmet verdiğinde, bu şahsın aslında serbest meslek faaliyetinde bulunduğu, dolayısıyla vergi mükellefiyeti tesis ettirip aldığı ücretler üzerinden KDV hesaplaması gerektiği söylenemez.

Keza, mesaisinin bir kısmını bir veya birkaç firmanın bordrosuna dahil olmak suretiyle (ücretli olarak) bir kısmını ise serbest meslek erbabı sıfatı ile (serbest meslek makbuzu düzenleyip KDV tahsil ederek) değerlendiren bir şahsın bu tercihlerine müdahale edilmemelidir. Böyle bir müdahale, gerek gelir vergisi gerekse KDV uygulaması açısından pratik bir yarar sağlamaz. Üstelik adaletsiz tarhiyatlara ve gereksiz uyuşmazlıklara yol açar. Mesela avukatlar, doktorlar ve sanatçıların serbest olarak yaptıkları çalışmalar serbest meslek faaliyetidir. Fakat bu ve bu gibi meslek sahiplerinin, aynı zamanda ücretli olarak çalışmalarına da engel yoktur. Bir serbest meslek erbabı vaktinin bir kısmını (part-time) ücretli olarak değerlendirirken, geri kalan zamanında KDV ye tabi serbest meslek işi yapabilir.

Tekirdağ Tabip Odası'na verilen bir muktezada şu ifadelere yer verilmiştir :

" Defterdarlığımıza yapılan bazı başvurudan, işyerlerinde sözleşmeli olarak çalışan doktorlara yapılan ücret ödemelerinde bordro düzenlenip düzenlenemeyeceği hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Hekimlerin sözleşmeli olarak işyerinde çalışmalarından dolayı yapılan ödemelerin ücret olarak mütalaa edilmesi ve bu ödemeler için bordro düzenlenmesi gerekmektedir."

Dikkat edilirse bu muktezada, sözleşmeli olarak çalışan işyeri doktorlarının, o işyerinin bordrosuna girmeye mecbur oldukları, işverene serbest meslek makbuzu vermek suretiyle çalışmayacakları görüşünü benimsemiş olup, böyle bir görüşe katılmamız mümkün değildir. Bize göre bir serbest meslek erbabının, günde, haftada veya daha uzun bir zaman dilimi içindeki vaktinin bir bölümünü belli bir firmaya ayrılması ve bu konuda sözleşme yapılması hizmetin niteliğini değiştirmez, bordroya girmeyi gerektirmez. Ancak taraflar mutabık kalırlarsa böyle bir hizmetin bedeli bordro tanzimi yoluyla (KDV ortaya çıkmaksızın) da ödenebilir.

Nitekim Danıştay 11 inci Dairesi, gizli ortaklık durumu olmadığı sürece bir avukatın, başka bir avukat yanında ücretli olarak çalışabileceği, ücretli avukata serbest meslek işi yaptığı gerekçesiyle KDV tarhiyatı yapılamayacağı görüşünü benimsemiştir. (7.10.1997 tarih ve E.1996/2394, K.1997/2833 - Süryay)

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamına gören kimseler açısından özellik vardır. Bu mesleklere mensup olarak serbest şekilde faaliyet gösterenlerin, aynı zamanda ücretli olarak çalışmaları yasaklanmıştır. Başka bir anlatımla bu Kanun kapsamındaki işlerin aynı kişi tarafından kısmen serbest meslek erbabı sıfatıyla, kısmen ücretli olarak yapılması mümkün değildir. Bu Kanun kapsamındaki işlerin birden fazla işverene bağlı olarak (part-time) yapılması meslek unvanlarının haksız kullanılması sayılmıştır. Bizim anlayışımıza göre bu hükümlere aykırı hareket edilmiş olması, ancak 3568 sayılı Kanun uyarınca cezalandırılmayı gerektirir, KDV kaçakçılığı yapıldığı şekilde bir iddiada bulunulamaz.

Serbest meslek faaliyeti ile ücretlilik arasındaki ayrımı izah eden önemli açıklamalar içermekte olan 221 no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ilgili bölümü önemine binaen aşağıda sunulmuştur :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

"1. SERBEST MESLEK FAALİYETİ - SERBEST MESLEK ERBABI

1.1. Serbest Meslek Faaliyeti

2. Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiş ve serbest meslek faaliyeti de "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

3. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,

- bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,

- devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

4. Bu unsurlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.

5. Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

6. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere gerek ücret gerek serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

7. Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.

8. Ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır. Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise, Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğabilecektir.

9. Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde de, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da sözkonusu değildir. Faaliyetin sürekli olması halinde ise, izleyen bölümlerde de açıklanacağı üzere bütün bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir. "

Serbest meslek faaliyeti ile ücretlilik arasındaki ayırım hakkında 221 no.lu GVK Genel Tebliğinin 1.1. no.lu bölümünde açıklamalar yer almaktadır.

2.3.5. Arızı Olarak Yapılan Serbest Meslek İşleri KDV nin Konusuna Girmez :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

KDV nin konusuna gören serbest meslek işleri “faaliyet” şeklinde olan yani devamlı olarak ve mutad meslek halinde yapılan işlerdir.

Ancak öteden beri Maliye İdaresi serbest meslek işlerinin arizilikten çıkıp faaliyet haline dönüşmesi konusunda, 1 yılda birden fazla iş yapmak veya birbirini izleyen yıllarda iş yapmak şeklinde çok katı ölçüler ileri sürmekteydi.

221 no.lu GVK Tebliği ile Maliye İdaresi bu görüşünü terk etmiş ve söz konusu Tebliğde şu açıklamalara yer vermiştir :

“.....
10. Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinde serbest meslek faaliyetini **mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir.**

11. Diğer taraftan söz konusu maddede serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.
.....

22. Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Buna göre sözü edilen faaliyetleri sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, **arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacaktır.**

23. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesine giren faaliyetlerde de yukarıdaki hüküm geçerlidir. Sözü edilen madde kapsamına giren faaliyetlerin **mutad meslek olarak yapılması durumunda Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti doğacaktır.**
.....”

Söz konusu Tebliğin tümü incelendiğinde Maliye Bakanlığının Bizimde katıldığımız arizilik konusundaki yeni anlayışı daha iyi algılanacaktır.

2.3.6. Bazı Mesleki Faaliyetlerin ve Kazanımların KDV Karşısındaki Durumu :

Serbest meslek faaliyetinin ana niteliklerinden biri, işverene bağlı olmaksızın serbest olarak meslek icrasıdır. Bu takdirde meslek mensubu KDV mükellefi olmak durumundadır.

Aynı mesleki işlerin, bir işverene bağlı olarak (bordrolu şekilde) yapılması mümkün olup, bu durumda alınan para ücret niteliği taşıyacağı için KDV mükellefiyeti gerektirmez.

Yine mesleki işlerin bir şirket çatısı altında yapılması da mümkündür. Bu durumda yapılan işler vergisel açıdan ticari nitelik kazanır. Yani yapılan işin faturasını kesen limited veya anonim şirket KDV mükellefiyetlerini yerine getirir.

Sayın Nihat UZUNOĞLU KDV'yi konu alan kitabının ilk cildinde bazı faaliyet ve mesleklerin durumunu ele alarak bu cildin 34 - 52 nci sayfelerinde detaylı açıklamalara konu etmiştir.

3. HER TÜRLÜ MAL VE HİZMET İTHALATI :

3.1. Mal ithalatı :

KDV Kanunu'nun 1 inci maddesindeki 2 nolu bend ile,

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

"Her türlü mal ve hizmet ithalatı" vergi kapsamına alınmış olup maddenin son fıkrasında ise " ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez. " hükmü mevcuttur. (Bu husus KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/A-1.2. nolu bölümünde teyit edilmiştir.)

KDV Kanunu'nun gerekçesinde ise ithalatın vergi kapsamına alınması ile ilgili olarak şu görüşlere yer verilmiştir :

"... yurt içinde üretilen mal ve hizmetler ile ülkeye dışarıdan ithal yoluyla gelen mal ve hizmetler arasında vergi yükü farklılaşmasını önlemek amacıyla her türlü ithalat vergi konusuna dahil edilmiştir.

Katma Değer Vergisinin teorik yönden en belirgin özelliği ithal edilen mal ve hizmetler ile dahilde üretilen mal ve hizmetler arasında tarafsızlığı gerçekleştirilmesidir. Bu özellik ise ancak ithalatın da yerli üretime uygulanan usul ve esaslarda vergilendirilmesi ile korunmuş olur. Genel uygulamada vergilemede destinasyon (varış ilkesi) prensibinin tatbikatına uygun olarak ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (Ortak Pazar) Konseyi Direktiflerinin ışığı altında ithalat vergiye tabi tutulmakta ve bu konuda hiçbir ayırıcı vergi politikası güdülmesine cevaz verilmemektedir. "

Başka bir anlatımla, uluslararası mübadeleye konu mal ve hizmetlerde vergileme hakkı, bu malın veya hizmetin, tüketime, kullanma veya istifadeye konu olacağı ülkeye tanınmıştır. Mal ve hizmet ihracatının KDV'den istisna edilmiş olması da bu ilkeye dayanmaktadır.

Gittiği yerde vergiye tabî tutulacağı düşünülen ve destinasyon (varış yerinde vergileme) ilkesi gereği KDV den arındırılarak Türkiye'ye gönderilmiş mal veya Türkiye'nin istifadesine sunulmuş hizmetin Türkiye'ye giriş esnasında, bunu kimin ne amaçla, hangi yoldan getirdiğine, gelen mal veya hizmetin ticarî, ziraî, mesleki çerçevede olup olmadığına bakılmaksızın vergi kapsamına alınması doğaldır.

Mal ithalatını, Türk millî mal varlığına dahil olmayan bir malın yurt dışından getirilerek gümrük hattından geçirilip millîleştirilmesi olarak tanımlamak mümkündür. KDV kapsamına girmeyen bir ithalattan söz etmek mümkün değildir. Bu konuda sadece istisnadan söz edilebilir ve ithalatı KDV den müstesna kılacak hükümler sadece KDV Kanunu'nda yer alabilir (Md.19). Mal ithalinin gümrük vergilerinden muaf tutulmasını öngören hiçbir yasal hüküm KDV yi etkilemez (Md:19). Yalnız, gümrük vergisinin teminata bağlandığı hallerde KDV de teminata bağlanır (Md.49).

3.2. Hizmet İthalatı :

"Hizmet ithal" tabirinin ne anlama geldiği konusundaki yorum ve açıklamalarımız ise özetle şöyledir:

- İthal denince akla mal ithali gelir. Literel olarak hizmet ithali anlamsızdır. Çünkü hizmet, ithal işlemine tabi tutulabilecek bir materyal değildir. Dolayısıyla kanun koyucu bu tabiri kullanmakla yetinmeyip hizmet ithali ile ne kastedtiğini de açıklaması gerekirdi.
- 6 ncı madde ile ilgili bölümde belirttiğimiz gibi, fiziken yurt dışında ifa olduğu halde bazı hizmetler, Türkiye 'de faydalanılmasına bağlı olarak Türkiye'de ifa edilmiş sayılmaktadır. Türkiye'de ifa edilmiş sayılan hizmetin ithalinin de söz konusu olamayacağı açıktır. Başka bir anlatımla, 6 ncı maddede hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş sayılma hali o derece geniş tutulmuştur ki, hizmet ithali şeklinde ikinci bir hükme gerek kalmamıştır.
- Yukarıda açıkladığımız nedenlerle "hizmet ithal" hükmünün 6 ncı maddeye göre hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması ile eş anlamlı olduğu anlaşılmaktadır.

3.3. Mal ve Hizmet İthalı İle İlgili Diğer Hususlar :

KDV nin kapsamını konu alan bu madde ile ilgili olarak ithalat hakkında yukarıdaki açıklamalarla yetinilmiştir. İthalatta mükellef, matrah, nisbet, vergiyi doğuran olay gibi sair konular ilgili bölümlerde işlenmiştir (Md:8, 10/1, 16, 21, 26, 28, 39-2/c, 40/4, 41/2, 43/4, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52).

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

4. DİĞER FAALİYETLERDEN DOĞAN TESLİM VE HİZMETLER :

KDV Kanunu'nun 1 inci maddesindeki 3 üncü bend ile, ilk iki bende açıkça girmeyen veya hiç girmeyen bazı mal ve hizmet teslimleri ismen zikredilmek suretiyle vergi kapsamına alınmış veya kapsam yönünden tereddüt doğması önlenmek istenmiştir.

Kanun'un gerekçesinde bu bende ilişkin olarak :

"... özellikle arz eden ve ekonomik, mali ve sosyal nedenlerle bu vergi kapsamına alınması gereken diğer bazı işlerden doğan teslim ve hizmet ifaları vergi konusuna dahil edilmiştir."

ifadesi mevcuttur.

Yukarıdaki nedenlerle ismen kapsama alınan teslim ve hizmet türleri KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/A-1.3. nolu bölümünde açıklanmıştır.

4.1. Posta, Telefon, Telgraf, Teleks ve Bunlara Benzeyen Hizmetler İle Radyo ve Televizyon Hizmetleri (Md.1/3-a) :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/A-1.3./a bölümü şöyledir:

"a) 3065 sayılı Kanunun (1/3-a) maddesine göre, PTT ile diğer posta ve haberleşme kuruluşları tarafından yapılan; posta, telefon, telgraf, teleks ve buna benzer haberleşme hizmetleri ile gazete, dergi, kitap, paket, koli taşıma ve dağıtım hizmetleri, havale işlemleri ile bunlara benzer diğer işlemler vergiye tabi tutulur.

Aynı şekilde TRT ile diğer kuruluşlar tarafından yapılan radyo ve televizyon hizmetleri de vergiye tabidir.

Bu hüküm, ticari nitelikli olmayan posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetlerle radyo ve televizyon hizmetlerini kapsamaya yöneliktir. Ticari nitelikte yapılan söz konusu hizmetler, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmet olarak her halükarda 3065 sayılı Kanunun (1/1)inci maddesine göre vergiye tabi tutulur."

Ücret karşılığında haberleşme ve ulaştırma hizmetinde bulunulması, maddenin 1 inci fıkrası uyarınca, zaten KDV kapsamına girmektedir. Söz konusu faaliyetlerin 3 üncü bentte ayrıca zikredilmiş olmasını bu konuda ortaya çıkabilecek tereddütlerin önlenmek istenmesi tarzında yorumluyoruz. İşletmelerin posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzeyen hizmetler yanı sıra ücret karşılığında yaptığı diğer tüm mal ve hizmet teslimleri (kiralara, ilan ve reklam bedelleri, aboneye yansıtan tesis ücretleri, havale işlemleri, gecikme faizleri v.s.) KDV nin konusuna girer.

Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu (TRT) yahut özel kuruluşlar tarafından yürütülen radyo ve televizyon hizmetleri KDV nin konusuna giren bir faaliyet türüdür. TRT nin ücret karşılığında verdiği tüm mal ve hizmetler (ilan, reklam bedelleri, konser, temsil ve benzerlerine giriş ücretleri, film, nota ve benzerlerinin satışı, bandrol ücretleri, gecikme faizleri v.b.) KDV ye tabidir. KDV nin genel esprisi gereği, herhangi bir mal ve hizmet karşılığı olmaksızın tahsil edilen paraların (mesela genel bütçeden yapılan katkıların) KDV ile ilgisi yoktur. Özel radyo ve televizyon işletmelerinin bu işletmecilik çerçevesinde yaptıkları hizmet ifaları ve mal teslimleri KDV ye tabidir.

Maliye Bakanlığı **60 no.lu KDV Sirküleri** (Bölüm 4.4.) ile söz konusu bandrol ücretlerinin KDV matrahı yanı sıra ÖTV matrahına da dahil edilmesi gerektiğini belirtmiştir. (Bu hüküm 60 no.lu Sirküler ile yürürlükten kaldırılan 16 no.lu Sirkülerde de vardı.)

Türkiye'ye yönelik olarak yayın yapan özel TV istasyonlarının durumu, bir çok bakımdan olduğu gibi KDV açısından da özellik arz etmektedir. Bu yayınlar Türk halkı tarafından izlenmekte ve dolayısıyla hizmetten Türkiyede faydalanılmaktadır. Faydalanma hali dolayısıyla Kanunun 6/b maddesine göre işlemin Türkiyede yapılmış sayılması KDV ye tabi tutulması gerekir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Fakat yayını yapan kuruluşun yurt dışında mukim oluşu ve Türkiyede şube bulundurmaması mükellefiyet tesisini engellemektedir.

Ancak yurt dışında yayın yapan bir kuruluşu, Türkiyede izlenen reklamlar nedeniyle ücret ödendiğinde, bu ücreti ödeyen firmanın sorumlu sıfatıyla KDV ödeyip indirmesi gerektiği tabiidir. Şayet yayını yapan yurt dışındaki kuruluş reklam gelirlerini Türkiyedeki bir şirket aracılığı topluyorsa yani reklam faturasını Türkiyedeki şirket kesiyor ve yurt dışındaki yayıncıdan fatura alıyorsa KDV sorumluluğu bu aracı şirket tarafından yerine getirilecektir. Böyle bir durumda ne yurtdışından yayın yapan firmanın, ne de Türkiye'deki firmanın KDV kaçacağına sebebiyet verdiği söylenemez. Yurt dışından yayın yapan firma, Türkiye'deki bir firmaya bu yayınlarla ilgili olarak hizmet yaptırdığında, bu hizmetler, hizmet ihracı sayılarak KDV istisnasına (Md.11) konu olur. Bu iki firma arasında cereyan eden hizmet trafiği ve yayınların Türkiye'ye yönelik olması, yurt dışından yayın yapan firmanın Türkiye'de faaliyet gösterdiği, Türkiye'deki firmanın da, bu firmanın daimi temsilcisi olduğu anlamına gelmez. (Aksi yöndeki Danıştay 11 inci Dairesi'nin 18.9.1997 tarih ve E.1996/4799 ve K.1997/2869 sayılı kararına katılmıyoruz.)

4.2. Spor Toto Oynanması Piyango Tertiplemesi (Milli Piyango Dahil) At Yarışları ve Diğer Müşterek Bahis ve Talih Oyunları Tertiplemesi, Oynanması (Md. 1/3-b) :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/A-1.3./b bölümü şöyledir:

“b) Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dâhil), at yarışları ve bunlara benzer diğer müşterek bahis ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması da bunları tertipleyen ve oynatanların hukuki durumlarına bakılmaksızın vergiye tabidir.

3065 sayılı Kanunun 23 üncü maddesine göre bu türden işlemlerde matrah, oyuna ve piyangoya katılma bedeli (Spor-Toto'da doldurulan kolon başına alınan ücret ve kupon bedeli); mükellef ise 3065 sayılı Kanunun 8 inci maddesine göre oyunları tertip edenlerdir.

Buna göre, Spor-Toto oyununda mükellef Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı, Milli Piyangoda Milli Piyango Genel Müdürlüğüdür. Bu nedenle Spor-Toto ve Milli Piyango bayileri bu işleri nedeniyle mükellef sayılmazlar.”

KDV Kanununun 1/3-b maddesi ile vergi kapsamında olduğu belirtilen bu faaliyetler hakkında aşağıdaki hususların hatırlatılmasında yarar görülmüştür :

- Burada bahsi geçen piyango veya talih oyunları tertiplenmesi işlemi, gelir sağlamak amacıyla yapılan teşebbüs ve faaliyetlerdir. Bir derneğin, vakfın, herhangi bir şahsın veya kamu kuruluşunun, gelir sağlamak amacı ile tertipledikleri piyango ve talih oyunları bu cümledendir. Tertipleyici kişi, kurum veya kuruluşun KDV mükellefiyeti olmasa dahi, bu teşebbüsü nedeniyle KDV mükellefiyeti tesis ettirmek, piyango veya oyuna katılanlardan alınacak katılma ücretleri üzerinden KDV hesaplamak, bu tertiple ilgili olarak yüklendiği KDV yi (ikramiye olarak konan eşya veya hizmetin KDV si ile bu organizasyona ilişkin masrafların KDV sini) indirerek, aradaki farkı usulüne göre beyan edip ödemek mecburiyetindedir.
- Piyangoda kazanan talihli iştirakçiye, kazandığı mal ve hizmetin teslimi KDV ye tabi değildir. Burada KDV ye tabi işlem, oyuna iştirak ettirme hizmetidir ve bu hizmetin KDV si iştirak bedeli üzerinden alınmaktadır. Hediyein teslimi ise KDV gerektiren bir teslim değil ivasız intikal olayıdır. Mal veya hizmetin KDV dahil tutarı veraset ve intikal vergisine konu teşkil eder. Bu vergi Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik hükümlerine göre yarışma ve çekilişi düzenleyen kuruluş tarafından, talihlinin belirlendiği ayı izleyen ayın ilk 20 günü içinde ve hediyein KDV dahil değerinin istisna haddini aşan kısmı üzerinden % 10 nisbetinde hesaplanarak ödenir.
- Satış artırma amacı ile düzenlenen kampanyalarda hediyein talihliye teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmez. Çünkü burada KDV ye tabi teslim değil, reklam malzemesi sarfi söz konusudur. Firma, kampanya konusu hediyein alımı veya imali için yüklendiği KDV'yi

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

indiri, KDV hariç tutarı (maliyeti) reklam giderleri hesabına kaydeder. Burada da talihlinin kazandığı hediye veraset ve intikal vergisine konu olur (Bu konuda 3 üncü maddedeki ilgili bölüme bakınız).

- KDV Kanunu'nun 20/4 üncü maddesine göre, talih oyununa katılma işleminin biletle belgelendiği hallerde, bilette yazılı tutar KDV yi de ihtiva edecek şekilde belirlenir. Bilette KDV tutarı ayrıca gösterilmeyecek, fakat bilet bedeline KDV nin dahil olduğu belirtilecektir. Mesela 100 TL. bedelle satılan milli piyango biletinde $100 : 118 \times 18 = 15.25$ liralık kısım KDV dir.
- Gelir sağlamak veya satış artırmak amacı ile düzenlenen eşya piyangoları, hediye kampanyaları Milli Piyango İdaresinin iznine ve denetimine tabidir. Talihlilere altın verilmesini öngören talih oyunlarını düzenleyenler ayrıca Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığından izin almak zorundadırlar. Talih faktörüne dayanmayan hediye kampanyalarında (mesela belli bir malı alan herkese başka bir malın bedava verilmesinde) izne gerek yoktur. Bedava verilen mal için ayrıca KDV hesaplaması da gerekmez, çünkü burada bedelsiz mal, bedelli malın fiyatı içinde KDV ye konu olmaktadır.

Öte yandan;

"Kamu kurum ve kuruluşları, dernekler, vakıflar, spor kulüpleri, okul aile birlikleri, emeklilik ve yardımlaşma sandıkları ve cemaatlerin eğlence, anma, kutlama gibi amaçlarla düzenledikleri toplantılarda münhasıran toplantıya katılanlar arasında düzenlenen ve toplantı süresi içinde başlatılıp sonuçlandırılan piyango ve çekilişler."

Milli piyango İdaresinin izin ve denetimine tabi değildir.

- KDV Kanununun 8/e maddesinde, Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango Dahil) ve benzeri oyunlarda teşkilat müdürlüklerinin KDV mükellefi oldukları belirtilmiştir. Buna göre söz konusu müdürlükler, bayi kârını da ihtiva eden bilet satış fiyatı üzerinden iç yüzde hesabı ile bulacakları KDV tutarını beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Yani bayiin bilet teslimi veya kupon kabulü dolayısıyla KDV mükellefiyeti yoktur. Burada bayilerce yaratılan bir katma değer bulunmakla beraber, bayi safhasında katılan değeri de kavrayan vergi, Müdürlük tarafından ödendiği için ayrıca KDV hesaplaması ve KDV indirmesi söz konusu olmayacaktır. Bilet bayi tarafından satılmazsa, müdürlük geri aldığı bilete isabet eden KDV tutarını 35 inci maddeye göre beyannamenin ilgili satırında göstermek suretiyle düzeltmeye tabi tutar.
- At yarışlarında, yarış mahalline giriş ücreti ve bahse katılma ücreti KDV kapsamında olup ücret KDV dahil şekilde belirlenir. Burada da hipodromu işleten veya bahsi düzenleyen teşkilat, nihai bedel üzerinden iç yüzde hesabı ile bulduğu KDV yi beyannamesine dahil etmekte, bayiler KDV konusu ile ilgilenmeksizin, aldıkları komisyonu veya sağladıkları bayilik kârını hasılat kaydetmekle yetinmektedirler (Md:8/f)
- Aynı şekilde piyango tertipleyenler, piyango biletinin üzerinde yazılı (nihai) satış fiyatı üzerinden iç yüzde hesabıyla tesbit edecekleri KDV yi beyannamelerinde göstermekte, bilet satışına aracılık edenlerin KDV konusu ile ilgilenmelerine gerek kalmamaktadır. (Md:8/f)
- Gerek bu fıkra hükmü, gerekse ticari faaliyetler çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV kapsamında oluşu nedeniyle, kumarhane işletmeciliği şeklindeki hizmetler KDV kapsamındadır. Gizli olarak işletilen kumarhanelerin vergilendirilmesindeki güçlük ortadadır.

Böyle bir faaliyette KDV matrahının ne olacağı konusunda da belirsizlikler vardır. Maliye İdaresi, bir turizm işletmesinin Talih Oyunları Yönetmeliğinin 19 uncu maddesine göre kurup işlettiği oyun makinelerinden oluşan kumarhanede, jeton teslimi karşılığı alınan paranın KDV dahil bedel olduğu bu teslimlerin perakende satış fişi ile belgeleneceği, jeton iadelerinin ise gider pusulası ile belgeleneceği yolunda mukteza vermiştir. Daha sonra Bakanlık 25 numaralı KDV Genel Tebliğinin H bölümündeki hükümlere yer vermek suretiyle görüş değiştirmiştir. Bu işletmelerin kapatılmış olması dolayısıyla konu güncelliğini kaybetmiştir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

4.3. Profesyonel Sanatçıların Yer Aldığı Gösteriler ve Konserler İle Profesyonel Sporcuların Katıldığı Sportif Faaliyetler Maçlar Yarışlar ve Yarışmalar Tertiplenmesi Gösterilmesi (1/3-c) :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/A-1.3./c bölümünde, 1 inci maddenin 3/c bendinde belirtilen işlemlerle ilgili olarak şu hükümlere yer verilmiştir :

“c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi KDV’ye tabidir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere amatör nitelikli faaliyetler vergi dışında tutulmuştur. Amatör ve profesyonel ayırımının, sanatçı veya sporcunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde edip etmemesine göre yapılması gerekir.

Profesyonel terimi, bir kişinin mesleğini amatör gibi zevk için veya heves dolayısıyla değil de kazanç sağlamak ve geçimini temin etmek amacıyla yapmasını; konser kavramı ise, genel veya özel bir toplantıda herhangi bir müzik türünde ve herhangi bir çalgıyla veya sesle veya her ikisi ile birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder.

Eğer sporcu ve sanatçı söz konusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Bu faaliyetini belli bir menfaat karşılığında yapmaktadır. Dolayısıyla amatör ve profesyonel ayırımı yapılırken sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri, konser, maç, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdî olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edip etmediğine bakılmalıdır.

Ayrıca ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sağlayıcı nitelikte olduğundan, bu tür faaliyetler herhangi bir ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesindeki genel hükme göre vergilendirilir.”

Görüldüğü gibi söz konusu gösterilerin KDV konusuna girip girmemesinde temel ölçü, gösteride rol olan sanatçı veya sporcuların profesyonel olup olmamalarıdır. Burada sanatçı veya sporcunun bu işi mutad meslek halinde icra edip etmediği yanında, özellikle o gösteri için ücret alıp almadığı önemlidir.

Mesela Çocuk Esirgeme Kurumu yararına düzenlenen konserde, profesyonel sanatçılar Kurumdan bizzat veya organizatörleri aracılığı ile hiç bir ücret almaksızın ve menfaat elde etmeksizin gösteriye katıldıklarında, konser giriş ücretleri, bize göre KDV dışında kalır.

Keza bir okul aile birliği tarafından organize edilen ve ücret karşılığı seyredilen okullar arası maç, oyunculara ücret ödenmediği için KDV dışındadır.

Dikkat edilirse gösteriyi düzenleyenin hukuki statüsü de belirleyici rol oynamaktadır. Mesela ticari organizasyon tarafından tertiplenen gösteride sanatçı veya sporculara hiç ücret ödenmemiş olsa veya bunlar profesyonel olmasa bile, söz konusu gösteri 1 inci maddenin 3/c bendine göre değil, fakat 1/1 nolu bendine göre KDV ye tabi olur.

Maddenin 3/c bendine giren ve KDV ye tabi tutulması gereken gösterilerde mükellef gösteriyi tertipleyenler veya gösterenlerdir (Md:8/1-g). Bu kimseler bastırdıkları biletin üzerinde yazılı KDV dahil bedel üzerinden iç yüzde hesabıyla bulacakları KDV tutarını beyannamelerinde gösterirler. Bilet satışına aracılık edenler, aldıkları komisyon veya bilet satışından sağladıkları kâr üzerinden KDV hesaplamazlar (Md.23). Ancak, bu gösteri ile ilgili olarak mal ve hizmet tesliminde bulunan gerçek usule tabi KDV mükelleflerinin, teslim ettikleri mal ve hizmet dolayısıyla, fatura fiş yahut serbest meslek makbuzu düzenlemeleri ve KDV hesaplamaları gerekmektedir.

Gösteri mahallinde, meşrubat, yiyecek ve benzeri şeylerin satılması ayrı işlemlerdir. Mesela bir mesleki dernek böyle bir konserde, konser gelirinin yanı sıra yiyecek ve içecek satmak suretiyle de gelir elde ettiğinde, bu işlemin arızî işlem sayılması ve KDV’nin konusuna girmediğinin kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

4.4. Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlar ve Gümrük Depolarında Yapılan Satışlar ile Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa Göre Düzenlenen Ürün Senetlerinin, Senedin Temsil Ettiği Ürünü Depodan Çekecek Olanlara Teslimi (1-3-/d) :

4.4.1. Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlar :

KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesi ile "MÜZAYEDE MAHALLERİNDE YAPILAN SATIŞLAR" KDV kapsamına alınmış olmakla beraber, **hangi mahallerin müzayede mahalli olduğu, hangi satışların müzayede mahallinde satış sayılacağı, bu satışlarda mükellefin kim olacağı** gibi önemli konular hakkında Kanun hükmü konmamış, Maliye İdaresi bu boşluğu sert yorumlarla doldurmuştur.

06.04.2018 tarihinde yürürlüğe giren 7104 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile, "Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar" mükellef tayin edilmişlerdir.

Müzayede mahallinin nasıl bir mahal olduğuna dair yasal tanım halen yoktur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/A-1.3./d bölümünde şu açıklama mevcuttur:

"d) 3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesine göre, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar vergiye tabidir. Müzayede yapılan yerin, münhasıran müzayede yapımına tahsis edilmiş olup olmaması durumu değiştirmez. Bu tür satışlarda vergi kesin satış bedeli üzerinden hesaplanır."

Müzayede yoluyla satış, eski Borçlar Kanunu'nun 225-231 inci maddelerinde düzenlenmişti. Yeni Borçlar Kanunu'nda ise aynı işlem 274-281 inci maddelerde "**açık artırma yoluyla satış**" başlığı altında hükme bağlanmıştır.

Müzayede, ihtiyarî ve cebrî olmak üzere ikiye ayrılır. İhtiyarî müzayede sadece satışa konu malın hissedarları ile veya satıcının belirleyeceği alıcı adayları ile sınırlı tutulabileceği gibi, isteyen herkesin alıcı aday olarak katılabileceği şekilde düzenlenebilir.

Cebrî müzayede ise, İcra ve İflas Kanunu veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca yapılan müzayedelerdir.

Maddenin lafzı tetkik edildiğinde; türü ne olursa olsun, müzayede suretiyle satılan menkul ve gayrimenkul malların değil "*müzayede mahallerinde*" yapılan satışların KDV kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Buradaki "*müzayede mahalli*" kavramını müzayedenin yapıldığı herhangi bir yer olarak anlamak ve müzayede suretiyle yapılan satışların KDV ye tabî olduğu şeklinde yorumda bulunmak bize göre mümkün değildir.

Aksi anlayış, bilhassa alıcının KDV indirimi yapamadığı durumlarda KDV nedeniyle alıcının daha fazla maliyete katlanması veya malı satılan kişinin daha az net bedele razı olması sonucunu doğurmaktadır. Mesela bir şahıs, kendisine miras kalan antika eşyaları müzayede yapmaksızın bizzat veya antikacılar aracılığı ile sattığında KDV doğmayacak, satış işlemini bizzat evinde düzenlediği müzayede ile satarsa KDV ortaya çıkacaktır ki böyle bir yaklaşıma katılmamız mümkün değildir.

Malını satışa çıkaran kimsenin, bu malı mümkün olduğu kadar yüksek bir bedelle satmak istemesi doğaldır. Bunun için gazeteyle ilanlar verilmekte, komisyonculara başvurulmakta bir çok kişilerle pazarlık yapıp bu pazarlıklarda, daha önce başkalarının verdiği fiyatlar zikredilmek suretiyle bedelin daha da yükseltilmesi istenebilmektedir. Bütün bu hallerde KDV doğmadığına göre, satıcının evinde, kahvehanede veya sürekli müzayede salonu olarak kullanılmayan bir başka yerde alıcı adaylarını bir araya toplayıp müzayede uygulayarak malını daha iyi bir fiyatla satmaya çalışması halinde KDV doğacağı şeklinde bir sonuca varmak fevkalade yanlıştır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Biz "*müzayede mahalli*" tabirinin, içinde sürekli olarak müzayede işlemlerinin yapıldığı münhasıran bu iş için kurulmuş ve işletilen yerler olarak yorumlanması gerektiği, hatta birçok haksızlık, karışıklık ve adaletsizliklere yol açtığına inandığımız bu hükmün tamamen kaldırılmasında isabet bulunduğu görüşündeyiz.

Buna mukabil Maliye İdaresi alıcıların alım için yarıştığı her ortamı "*müzayede mahalli*" olarak kabul etme eğilimindedir. Örnek vermek gerekirse İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 17.08.2012 tarih ve 2632 sayılı özelgesinde, İNTERNET ÜZERİNDEN açık artırma yoluyla yapılan satışlara aracılık eden bir firmaya, bu yöntemle yapılan satışların, müzayede mahallinde yapıldığının kabul edileceği yönünde görüş belirtmiştir. Hatta bu özelgede, mevzuatta hiç yeri olmadığı halde bu şekilde gerçekleşen satışa ait KDV'nin bu aracı firma tarafından beyan edilmesi istenmiştir.

KDV Kanununun 1/3-d maddesi, müzayede mahallinde olmaksızın satıldığında KDV kapsamına girmeyen malların dahi, sırf müzayede mahallinde satıldığı gerekçesi ile KDV kapsamına girmesine yol açmaktadır.

Aşağıda sıraladığımız hususlar; bu hükmün ne derece hatalı ve çelişkili uygulamalara yol açtığını, göstermesi bakımından dikkat çekicidir :

- KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/A-6 nolu bölümünde, cebri icra, izale-i şuyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle, müzayede mahallerinde yapılan, açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışların katma değer vergisine tabi bulunduğu belirtilmektedir. Uygulamada, yukarıdaki nedenlerle yapılan satışların yapıldığı yer neresi olursa olsun o yerin müzayede mahalli olduğu şeklinde yorumda bulunulmak suretiyle, mahkeme, icra, vergi dairesi, tasfiye memurluğu tarafından yapılan bu gibi satışların tamamı KDV kapsamına sokulmaktadır.
- Hissedarlar, kendi aralarında anlaşılıp KDV siz hisse devri yapabilecek iken, anlaşmazlığa düşüp Mahkeme'den şuyun izalesini istediklerinde KDV ortaya çıkmasının anlamı yoktur. Vatandaşlar arasında çıkan anlaşmazlıkları çözmek Mahkemelerin görevleri arasında yer alır ve bu görev harç karşılığı yerine getirilir. Yukarıda açıklanan Tebliğ hükmü ve tatbik tarzı sonucunda, esasen KDV ye tabi olmayan bir teslim, Mahkemenin hakemliği altında yapıldığı için otomatik şekilde KDV kapsamına sokulmakta, böylece Mahkemeye başvurmak zorunda kalan vatandaş ağır şekilde zarara uğratılmaktadır. Kanunda, KDV ye tabi olmayan bir teslim Mahkemece tavassut olunduğunda KDV doğacağına dair bir hüküm yoktur.
- Aynı şekilde, malını bizzat ve KDV 'siz olarak satıp, amme borcunu yahut özel borcunu ödeyebilecek olan kimsenin şu veya bu nedenle hacze maruz kalması ve satış işleminin cebri icra yoluyla yapılması yüzünden KDV ortaya çıkması anlamsızdır. Kanunda cebri icra yoluyla yapılan her satışın KDV konusuna girdiğine dair bir hüküm de yoktur.
- Geçici 7 inci madde ile ilgili bölümde açıkladığımız üzere, kesinlikle KDV kapsamına girmemesi gereken ticari plaka satışları, müzayede mahallerinde yapılan satış sayılarak KDV ye tabi tutulmaktadır. Başka bir anlatımla 1/3-d maddesi ticari plaka satışları açısından KDV nin genel esprisine aykırı tarzda yorumlanmakta ve uygulanmaktadır.
- Danıştay 7. Dairesi, mirasa konu olan ve sahiplerince satışı KDV konusuna girmeyen bir traktörün, izale-i şuyu yoluyla Mahkeme nezaretinde satışının KDV ye tabi olduğu yolunda karar vermiştir. (18.2.1987 gün ve E:1986/127 ; K:1987/372 Sayılı Karar).

Aynı Daire, cebri icra yoluyla yapılan bir satışın KDV ye tabi olduğunu kabul etmiştir (5.4.1988- E:1986/2860: 1988/962).

- Danıştay 11 inci Dairesi, 5.10.1998 tarih ve E 1997/3969, K 1998/3147 sayılı kararında, Belediye Encümeni huzurunda kapalı zarf usulü ile gerçekleştirilen ihale suretiyle taşınmaz satışının KDV'ye tabi olacağını hükme bağlanmıştır.

Her üç kararı da yerinde bulmuyoruz.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- Danıştay 11 inci Dairesi, Devlet İhale Kanunu uyarınca ve pazarlık usulüyle, bir belediyeye ait arsa satışının, müzayede suretiyle yapılan satışa benzediği gerekçesiyle, KDV ye tabi tutulmuş olup, bu kararı da yasaya uygun bulmuyoruz. (19.3.1998 tarih ve E.1997/368 , K.1998/1108 sayılı Karar)
- Bir Tabur Komutanlığı'nın, pazarlık usulüyle, yemek artığı satma işleminin müzayede mahallinde yapılmış sayılarak KDV ye tabi olacağı yolundaki muktezaya da katılmamız mümkün değildir.
- Yine bir başka muktezada yer alan :

" ihale yapılmaksızın ve başka alıcıların katılmasına imkan vermeyen bir satış şekli ile belediyeye devri, müzayede mahallinde yapılan bir teslim niteliği taşımadığından, vergiye tabi bulunmamaktadır."

şeklindeki ifade, birden fazla alıcı adayının bulunduğu her satışın KDV ye tabi olduğu şeklinde yorumda bulunduğunu göstermesi bakımından ilginçtir ve böyle bir yorum bize göre hatalıdır.

Buna mukabil Danıştay 7. Dairesinin 5.11.2002 tarih ve 2000/5694, 2002/3464 sayılı kararında İl Özel İdare Müdürlüğünce ihale suretiyle yapılan satış işleminin müzayede mahallinde yapılan satış olmadığı dolayısıyla bu işlemin KDV'ye tabi tutulamayacağı hükme bağlanmıştır. (Vergi Sorunları Dergisi Ağustos 2003)

Müzayede mahallinde yapılan satışlarda da KDV istisnalarının göz önünde tutulması gerekir. İcra daireleri istisna kapsamında bulunan malların satışlarında da KDV tahsilatına kalkışmakta bu hatalı uygulama, her olayda ayrı mukteza alınmak suretiyle ve epey uğraşarak önlenilmektedir.

Sonuç olarak ;

Cebri icra ve izale-i şuyu işlemlerini, müzayede mahallinde yapılmış teslim sayarak KDV ye tabi tutmak yerine, satış işleminin mal sahibi tarafından yapılması halinde KDV ye tabi olup olmayacağı dikkate alınmak suretiyle, icra veya mahkemece yapılacak satışın KDV karşısındaki durumunu belirlemek gerektiğini, mahkeme, icra, vergi dairesi gibi organlar tarafından yapılan her satışın müzayede mahallinde yapılan satış addederek KDV ye tabi tutmanın hatalı olduğunu, satışın malın sahibi tarafından yapıldığı durumda KDV'ye tabi olduğu hallerde KDV tutarının satıcıya verilmesi veya onun borcuna sayılması gerektiğini düşünüyoruz.

Şirket tasfiyelerinde ise tasfiye memurları marifetiyle yapılan satışlar Kanun'un 1/1 inci maddesi uyarınca (satış müzayede mahallinde yapılsın yapılmasın) KDV ye tabidir. KDV beyannamesi de yasal süreler içinde tasfiye memuru tarafından verilir. Beyannameye göre KDV ödenmesi gerekiyorsa yine tasfiye memuru vergiyi şirket adına öder (VUK Md: 10)

Müzayede mahallerinde yapılan satışlarla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-6 nolu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır:

"6. Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar

6.1. Genel Olarak

3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesine göre, cebri icra, izale-i şuyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar da dahil olmak üzere, müzayede mahallerinde yapılan her türlü satışlar KDV'ye tabidir. Kanunun istisna ve vergi oranlarına ilişkin hükümleri bu satışlar için de geçerlidir.

Bu satışlarda vergiyi doğuran olay, satışın yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve/veya kuruluşlar olup, 3065 sayılı Kanunun (23/d) maddesi hükmüne göre, satılan malın kesin satış bedeli KDV'nin matrahıdır. Ancak izale-i şuyu

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

çerçevesinde yapılan satışlarda alıcının hissedarlardan biri olması halinde hissesi, bu hisse için mülkiyet devri söz konusu olmadığından matrahtan indirilir.

Bu satışlarda giderler dolayısıyla ödenen vergiler, malların kesin satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden indirilemez, ancak müzayedeyi düzenleyen komisyonu üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. Bir komisyon söz konusu değilse, yüklenilen vergiler gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Bu satışlarla ilgili beyan ve ödeme mükellefiyeti genel esaslara göre yerine getirilir. Başka faaliyetleri dolayısıyla sürekli beyanname vermek zorunda olmayan resmi kuruluşlar (icra daireleri hariç) tarafından bu şekilde tahsil edilen KDV, yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairelerine en geç 7 (yedi) gün içinde ödenir. Ancak tahsilât tutarının 50.000TL'yi aşması halinde, bu süre beklenilmeksizin ertesi gün mesai bitimine kadar ödenmesi zorunludur.

Müzayede suretiyle yapılan satışlarda esas olan organizasyonun düzenlenmesi olup, müzayedeye katılan sayısının birden fazla kişi olmaması, işlemin mahiyetini değiştirmez.

6.2. İcra Dairelerinde Yapılan Satışlar

3065 sayılı Kanununun 40 ıncı maddesi ile Kanununun (17/1) inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara;

- Sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirme,
- Beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas belgeleri kabul etme,
- Bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleme, konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Söz konusu yetki çerçevesinde, 3065 sayılı Kanununun (1/3-d) maddesi uyarınca müzayede yoluyla satış yapan icra dairelerinin bu satışlarıyla ilgili KDV'nin beyan ve ödenmesi ile ilgili işlemlerini aşağıdaki şekilde yürütmeleri uygun görülmüştür.

6.2.1. Verginin Mükellefi

İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, satışı gerçekleştiren icra daireleridir.

6.2.2. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

İcra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan KDV, ilgili mevzuatı uyarınca en geç bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenir.

Satışa ait KDV'nin bu süre içinde beyan edilerek ödenmemesi halinde, teslim gerçekleştirilmez. Bu işlem sırasında her bir satışa ait bilgileri içeren ve bu Tebliğ ekinde örneği yer alan (EK:1) 5 No.lu KDV Beyannamesi kullanılır. Bu beyanname, satışı gerçekleştiren icra dairesi yetkilisi tarafından imza, tarih ve mühür kullanılmak suretiyle onaylanır. Her bir satışa ait KDV'nin tahakkukuna esas olmak üzere düzenlenen bu belgenin bir örneği ile vergi dairesi makbuzu, mükellef tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

6.2.3. Aylık Bildirim

İcra dairelerince bir ay içinde yapılan satışlarla ilgili olarak vergi dairesine beyan edilerek ödenen KDV'ye ait bilgiler, ertesi ayın sonuna kadar, örneği bu Tebliğ ekinde yer alan (EK:2) bildirim ile vergi dairesine ayrıca bildirilir. Bu bildirim, satışın olmadığı dönemlerde de vergi dairesine verilir. Bildirimin vergi dairesine verilmemesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (352/II-7)nci maddesine göre usulsüzlük cezası uygulanır.

Beyanname ve bildirim, mükellefler tarafından bu Tebliğin ekinde yer alan örneklere göre çoğaltılıp kullanılabilir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

6.3. İşlemin Gerçekleşmemesi

Müzayede mahallinde yapılan satışlarda, satışın herhangi bir sebeple gerçekleşmemesi halinde vergi tahakkuk ettirilmaz, tahakkuk ettirilen vergi terkin edilir. Buna göre, müzayede suretiyle yapılan satışlarda herhangi bir nedenle malların alıcıya tesliminin gerçekleşmemesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmez.

Bu durumda teslimi gerçekleşmeyen mallar için KDV'nin ödenmiş olması halinde, bu vergi tahakkuktan terkin edilerek, alıcıya ödenmek üzere satışı yapan kurum veya kuruluşa iade edilir.”

Müzayede mahallinde yapılan satışların KDV ye tabi tutulmasında KDV nin genel sistematüğini bozan hususlardan biri de şudur :

Gerçek usulde KDV mükellefi olan bir kişi veya kuruma ait mal, icra dairesi veya vergi dairesince satıldığında, kesin satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV, satışı yapan daire tarafından doğrudan vergi dairesine yatırılmakta ve bütçeye gelir kaydedilmektedir.

Malı satılan KDV mükellefinin devrolan KDV sinin bulunduğu hallerde KDV nin mükellefe ödenmemesi, bu mükellefin mali zarara uğramasına yol açmaktadır.

Müzayede mahallerinde yapılan satışlarla ilgili diğer muktezalar :

- İzale-i suyu davası çerçevesinde açık artırmayla satılan dairenin, bu daireye ¼ hisse ile sahip olan kişi tarafından satın alınması halinde KDV, toplam matrahın ¾'ü indirildikten sonra kalan kısmı üzerinden hesaplanır. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.2.2001 tarih ve 11188 sayılı muktezası)
- Keza Antalya Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 06.12.2010 tarih ve 126 sayılı özalgede, “.....tapu sicilinde adınıza kayıtlı bir taşınmazın İcra müdürlüğünce satışında, satışın üzerinizde kılması halinde mülkiyet devri söz konusu olmayacağından KDV'de hesaplanmayacaktır” denilmiştir.
- Bir Türk A.Ş.'nin sahip olduğu hacizli jet uçağının yurtdışında mukim bir yabancı şirkete icra yoluyla satışı halinde, uçağın ihraç edileceği dikkate alınarak satış esnasında KDV tutarı kadar teminat aranması, uçağın yurtdışı edildiğinin belgelenmesi koşuluyla hesaplanan KDV'nin terkin edilerek teminatın iade edilmesi gerekir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 30.5.2002 tarih ve 2987 sayılı Muktezası)
- Orman Bakanlığı'na ait orman arazisinin Milli Eğitim Bakanlığı vasıtasıyla 49 yıl süreyle bir özel üniversitenin kullanımına tahsis edilmesi işlemleri başka isteklilerin katılmaması ve bedelin ikili anlaşma kapsamında belirlenmesi nedeniyle KDV'ye tabi değildir. KDV aranması için tahsisin 2886 sayılı Kanun'a göre yapılan ve başka isteklilerin katılımına imkan veren usulde yapılması gerekir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 18.12.1998 tarih ve 6654 sayılı Muktezası)
- İmar Kanunu'nun 18 nci maddesi uyarınca yapılan düzenleme sonucu cephe yönünden mağdur duruma düşen kooperatife, tek alıcılı olarak yapılan satış müzayede mahallinde yapılan bir satış sayılmayacağından, belediye encümeni kararıyla yapılan bu satışta KDV uygulanmaması gerekir. (Maliye Bakanlığı'nın 9.12.1998 tarih ve 45984 sayılı Muktezası)
- Bir icra dairesi müdürlüğü, icrada satılan mal bedelinin satışın yapıldığı gün 17.00'de tahsil edilebildiği bu nedenle aynı gün ilgili vergi dairesine yatırılmasının fiilen mümkün olmadığını belirterek ne yapılması gerektiğini sormuş, icrada yapılan satış ile ilgili KDV'nin mazeret kabul edilmeksizin aynı gün vergi dairesine yatırılması gerektiği cevabını almıştır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 21.9.1999 tarih ve 4066 sayılı Muktezası) Not : Yukarıda belirttiğimiz gibi, daha sonra çıkarılan 91 no.lu Tebliğle, 48 no.lu Tebliğdeki “aynı gün” kuralı “**izleyen günün mesai bitimi**” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- Bir limited şirket sahibi bulunduğu taşıtın vergi dairesi tarafından haczedilerek satıldığına belirterek bu satışla ilgili sorduğu sorulara, satılan araç için şirketin fatura kesmesine gerek bulunmadığı, şirketin KDV hesaplamasına gerek olmadığı yolunda cevap almıştır. (Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.4.2000 tarih ve 1685 sayılı Muktezası)
- SSK İdaresi, prim borcu olan işverene ait menkul veya gayrimenkullerin açık artırma yoluyla satıldığını ancak henüz ihale kesinleşmeden önce ihalenin feshi için dava açıldığını, bu durumda KDV'nin ne zaman ödeneceğini sormuştur. Verilen cevap, bedelin tahsil için verilen süre içinde ihalenin feshi davası açılırsa, bedelin tahsil edilmemesi şartıyla KDV'nin dava neticesine göre doğacağı veya doğmayacağı, ancak ihale fesih davası veya başka bir nedenle kesinleşmemiş olsa bile, herhangi bir şekilde bedel tahsil edilmiş ise, bedelin tahsil edildiği günün mesai bitimine kadar KDV'sinin vergi dairesine beyan edileceği ve aynı süre içinde ödeneceği şeklindedir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 31.12.1998 tarih ve 7091 sayılı Muktezası)
- Özel idare müdürlüğüne ait ilköğretim okulunun bahçe duvarlarının, ilan veya reklam panosu asılmak üzere ihale suretiyle kiraya verilmesi işlemi, müzayede mahallinde yapılan satış sayılarak KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 13.8.2002 tarih ve 4498 sayılı Muktezası) Dikkat edilirse, KDV Kanunu'nun 1/3-b maddesinde kapsama alınan işlem ".....satışlar." şeklinde ifade edilmiştir. Maddenin lafzındaki satış ibaresi sadece mal teslimlerini kapsadığını göstermektedir. Halbuki Maliye İdaresi bize göre yasa dışına çıkarak, ihale yoluyla yapılan hizmetleri (bu muktezaya göre kiralari) da, söz konusu maddeye dayanarak yasadışı şekilde belirlemektedir.
- Bir iflas müdürlüğü, iflas masası tarafından yapılan, muflis bir şirkete ait mal satışı nedeniyle hesapladığı KDV'yi beyan ettiğini fakat cezalı tarhiyata uğradığını belirterek açıklama istemiştir. Masa idaresi tarafından yapılan satışa ilişkin KDV'nin ihale bedelinin tahsil edildiği gün olan 14.12.1998'de beyan edilip yatırılması gerektiği, bu işlemin 17.12.1998 tarihinde yapılmış olması nedeniyle vergi cezası kesilmiş olmasının doğru olduğu yolunda cevap alınmıştır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 17.5.1999 tarih ve 2316 sayılı Muktezası)
- Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından Hazine'ye ait bir arsa 2886 sayılı Kanun uyarınca ihaleyle satılmış ve arsa bedelinin yanısıra KDV tahsil edilmiştir. 18.7.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 4706 sayılı Kanun'la "Hazine'ce yapılan taşınmaz mal satışları" KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesinin dışına çıkarılmış olmasına rağmen yapılan bu yanlış KDV tahsilati hakkında ne işlem yapılacağı sorulmuştur. Verilen cevap, KDV Kanunu'nun 8 inci maddesine ve 23 no.lu KDV Genel Tebliği'ne dayanmakta olup, alıcının KDV mükellefiyetinin olmaması veya mükellefiyeti bulunsa bile, bu gayrimenkul alışının KDV mükellefiyeti ile ilgisiz olması halinde gereksiz olarak alınan KDV'nin alıcıya iade edilmesi, alım işleminin KDV mükellefiyeti ile ilgili olması halinde bu haksız KDV'nin indirimine konu edilmesi (alıcıya iade edilmemesi) yolundadır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 13.9.2001 tarih ve 4416 sayılı Muktezası)
- İcra Müdürlüğü'nce alacağı mahsuben yapılan ihale işlemi KDV'ye tabi olup, bu işleme ait KDV, ihale bedelinin nakden tahsilinin söz konusu olmaması dolayısıyla ihalenin kesinleştiği gün mesai saati sonuna kadar beyan edilerek ödenmesi gerekir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 3.7.2000 tarih ve 3762 sayılı Muktezası)
- Bir icra dairesi müdürlüğü, muristen intikali nedeniyle iştirak halinde mülkiyete konu olan ve ticari işletmeye dahil olmayan bir taşınmazın mirasçılar arasında paylaşılmasının yahut mirasçılar tarafından 3 ncü kişilere satışının KDV'ye tabi olmadığını, ancak anlaşmazlık nedeniyle aynı taşınmazın izale-i şuyu kararı uyarınca cebri icra yoluyla satışı yapıldığında KDV aranmasına anlam verilemediğini belirterek açıklama yapılmasını istemiştir. Defterdarlık yasa maddelerinden ve 15 no.lu KDV Genel Tebliği'nden bahsettikten sonra şu ifadelere yer vermiştir :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

"Buna göre, müzayede mahallerinde (bu kapsamda icra dairelerinde) yapılan hak menkul ve gayrimenkul satışları (ticari bir işletmeye dahil olsun veya olmasın) ticari amaca yönelik kabul edildiğinden Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-d maddesi gereğince verginin konusuna girmekte olup, vergiden istisna olduğuna ilişkin kanunda bir hüküm bulunmamaktadır.

Ancak, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-d maddesi kapsamında yapılan satışlarda alıcıların hissedar olmaları halinde hisselerine isabet eden pay bu hisseler için mülkiyet devri söz konusu olmadığından KDV'ne tabi olmayacaktır."

58 no.lu Sirkülerle yapılan ve daha sonra 60 no.lu Sirkülerle tekrarlanan, taşınmazların müzayede yoluyla satılmasına ilişkin açıklamalar şöyledir :

"8.2.1. Müzayede Yoluyla Yapılan Taşınmaz Satışları

İcra daireleri, mahkeme satış memurlukları, belediyeler ve diğer kamu veya özel hukuk tüzel kişileri tarafından müzayede yoluyla yapılan taşınmaz (konut veya daire, iş yeri, arsa, arazi) satışları ile taşınmaz niteliğini haiz diğer mal ve hakların satışı KDV Kanununun 1/3-d maddesine göre KDV'ye tabidir.

Müzayede yoluyla satılan net alanı 150 m² ye kadar konutlar %1 oranında KDV'ye tabidir. 150 m² lik alanın hesabında 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde açıklandığı gibi, genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5 er cm düşülecektir.

Ancak, konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları, karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları, bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m den yüksek terasların toplamının 2 m² si, çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar, çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler, iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m yüksekliğinden az olan yerler, bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m² den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo, kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık, bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m² den büyük olmamak üzere yapılan garajlar net alan dışında kalacaktır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m² yi, garajların 18 m² yi aşan kısmı ait oldukları konutun net alanına dahil edilecektir.

Satılan konutun bahçeli olması halinde 150 m² lik alanın hesabında ilke olarak bahçe göz önünde bulundurulmayacak, konutun bağımsız olarak kullanılmaya esas her bir bölümü tek başına dikkate alınacaktır. Konutu çevreleyen arsa ve arazi, bu konutla birlikte değerlendirilecek ve konutun tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olacaktır. Konutla birlikte değerlendirilecek arsa ve arazinin büyüklüğü ise mahalli örf ve adete göre tespit edilecektir.

Tapu sicilinde bahçeli ev, bahçeli konut gibi ibarelerle kayıtlı taşınmazların üzerinde fiilen ve kullanılabilir halde konut bulunmaması halinde, bu taşınmazların konut olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığından, arsa veya arazi sayılmak suretiyle genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Öte yandan, tapu sicilinde arsa ve arazi olarak kayıtlı bulunan taşınmazların üzerinde kullanılabilir halde konut olduğu takdirde de bu satışın yukarıdaki açıklamalara göre konut sayılacağı tabiidir.

Örnek 1:

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

İzale-i şüyu (paydaşlığın giderilmesi) talebiyle açılan bir davada, görevli ve yetkili mahkeme tarafından 145 m² toplam alanı olan 650 m² bahçesi bulunan 2 katlı ahşap evin satılmasına karar verilmiştir. Satışa konu evin her bir katının bağımsız bölüm olarak kullanılma imkanı yoktur.

Mahkemenin kararına göre yapılacak bu satış işlemi, KDV Kanununun 1/3-d maddesi uyarınca KDV ye tabidir. Mahkeme satış memurluğunca 650 m² bahçenin mahalli örf ve adete göre evle birlikte değerlendirilmesi halinde, evin net alanı da 150 m² yi geçmediğinden satış bedeli üzerinden %1 oranında KDV hesaplanıp beyan edilecektir. Söz konusu bahçenin bu kapsamda değerlendirilmemesi ve ev ile bahçe bedelinin ayrıştırılması halinde, ev ve bahçe ayrı ayrı dikkate alınarak vergilendirilecektir. Bu ayrıştırmanın yapılmaması halinde ise satılan taşınmaza %18 oranında KDV uygulanacaktır.

Diğer taraftan, bu tür satışlarda, alıcının paydaşlardan birisi olması halinde, bu kişiye düşen pay bakımından teslimin olmadığı dikkate alınarak, söz konusu paya düşen bedelin toplam satış bedelinden düşülmesi gerekmektedir.

Örnek 2:

Bir mahkeme tarafından, tapu sicilinde 120 m² kargir ev olarak kayıtlı bulunan kullanılamaz haldeki taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağı duyurulmuştur.

Taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte belirtilen taşınmaz tapuda "kargir ev" olarak görünmekle birlikte, evin teslim tarihi itibarıyla kullanılamaz halde olması nedeniyle, müzayede yoluyla yapılan bu satış konut değil, arsa teslimi olarak kabul edilecek ve genel oranda vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, konut olarak projelendirilen, inşaat ruhsatı da konut olarak alınan inşaatların henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden satışları, konut sayılacak ve net alanı dikkate alınarak yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır."

Danıştay'ın Görüşü :

Yukarıdaki uzun açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere sorunun esası, **ihale suretiyle yapılan satışın müzayede mahallinde yapılan satış sayılıp sayılmayacağı** noktasındadır.

Mevcut az sayıdaki danıştay kararları incelendiğinde, kararların ekseriyetinin Maliye İdaresi görüşüne paralel olduğu, yani ihale işleminin müzayede mahallinde yapılan satış sayılması gerektiği yönünde teşekkül ettiği görülmektedir. Örnek vermek gerekirse,

- Danıştay 7. Dairesi, mirasa konu olan ve sahiplerince satışı KDV konusuna girmeyen bir traktörün, izale-i şüyu yoluyla Mahkeme nezaretinde satışının KDV ye tabi olduğu yolunda karar vermiştir. (18.2.1987 gün ve E:1986/127 ; K:1987/372 Sayılı Karar).

Aynı Daire, cebri icra yoluyla yapılan bir satışın KDV ye tabi olduğunu kabul etmiştir (5.4.1988-E:1986/2860: 1988/962).

- Danıştay 11 inci Dairesi, Devlet İhale Kanunu uyarınca ve pazarlık usulüyle, bir belediyeye ait arsa satışının, müzayede suretiyle yapılan satışa benzediği gerekçesiyle, KDV ye tabi olduğunu kabul etmiştir. (19.3.1998 tarih ve E.1997/368 , K.1998/1108 sayılı Karar)
- Danıştay 11 nci Dairesi belediye encümeni huzurunda kapalı zarf usulüyle gerçekleştirilen ihale sonucunda satılan taşınmazın KDV'ye tabi olduğunu çünkü belediye encümeni huzurunda ihaleyle satış yapılmasının müzayede mahallinde yapılan satış sayılacağını hükme bağlamıştır. (5.10.1998 tarih ve E:1997/3969; K: 1998/3147 sayılı Karar)

Yukarıdaki kararların hiçbirine, yukarıda açıkladığımız nedenlerle katılmıyoruz.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Yukarıdakilerden daha yeni olan Danıştay 7 nci Daire Kararı'nda ise, tam aksi görüş benimsenmiş, **".....İ özel idare müdürlüğünce ihale suretiyle yapılan satış işlemi, müzayede mahallinde yapılan satış olmadığından, esasen bu işlem katma değer vergisine tabi değildir."** ifadesine yer vermiştir. Bize göre Danıştay'ın bu kararı isabetlidir.

Sayet kanun koyucu ihale suretiyle yapılan satışlarda KDV almak istiyorsa, kanunun 1 inci maddesine açıkça, hangi tür ihale ile yapılan satışların KDV'ye tabi olduğuna dair hüküm konulmasını sağlamalı bu çelişki ve tartışmalara meydan vermemelidir.

Yukarıda bahsedildiği gibi KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesinin 4706 sayılı Kanun'la 18.7.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Hazine'ce yapılan taşınmaz mal satışlarının, satış müzayede mahallinde olsa veya öyle sayılsa bile, KDV kapsamına girmeyeceği hakkında hüküm konulmuş, daha sonra istisna hükmü getirilmiştir. (KDV Kanunu'nun 17/4-p maddesi) Devlet böyle hükümler koyarak kendi kendini KDV derdinden kurtarmayı becerebilmiş fakat bu madde yüzünden haksızlığa uğrayan vatandaş ve firmaların öteden beri dile getirdiğimiz KDV sorununa ilgisiz kalmıştır.

4.4.2. Gümrük Depolarında Yapılan Satışlar :

Burada kastedilen satışlar, Gümrük Kanunu ve Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun uyarınca tasfiyesi öngörülen eşyaların satışlarıdır.

İthalata tekabül eden bu satışların KDV ye tabî tutulması doğaldır (Yukarıdaki 3 nolu bölüme bakınız).

Söz konusu satışlar 3007 Sayılı Kanunla kurulan *"Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü"* tarafından deruhte edilmektedir.

4.4.3. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa Göre Düzenlenen Ürün Senetlerinin, Senedin Temsil Ettiği Ürünü Depodan Çekecek Olanlara Teslimi :

5904 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile başlıktaki teslimler KDV'nin konusuna alınmış olup, bu teslimlerin KDV karşısındaki durumu ile ilgili olarak, 10'uncu maddenin k bendine 13'üncü maddenin ğ bendine 17'nci maddenin 4-t bendine 23'üncü maddenin 1'inci fıkrasının d bendine bakınız.

4.5. Boru Hattı İle Ham petrol, Gaz ve Bunların Ürünlerinin Taşınması (Md.1/3-e) :

3065 sayılı Kanunun (1/3-e) maddesi uyarınca, boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması da vergi kapsamına alınmıştır. Bu tür taşıma işinde mükellef, petrol boru hatlarını işletenler, matrah ise taşıma bedelidir.

İstisnalar bahsinde açıklanacağı üzere, yabancı ülkelere ait ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin boru hattı ile taşınması hizmeti KDV den istisna edilmiştir (Md.17/4-j).

4.6. Gelir Vergisi Kanununun 70 inci Maddesinde Belirtilen Mal ve Hakların Kiralanması İşlemleri (1/3-f) :

3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girer.

4.6.1. KDV ye Tabî Kiralama İşlemleri :

Kiralama işlemi, ticari ve zirai faaliyet çerçevesinde yapıldığı takdirde, 1 inci maddenin 1 nolu bendi uyarınca KDV kapsamına girer. Zirai faaliyette kullanılan gayrimenkullerin kiraya verilmesinin zirai faaliyet sayılmadığı 2.2.4. bölümünde, hiçbir kiralama işleminin serbest meslek faaliyetleri çerçevesine girmediği yolundaki görüşümüz ise 2.3.2. bölümünde açıklanmıştır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Dolayısıyla KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV kapsamına giren kiralama işlemleri, gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi ile sonuçlanan kiralamalardır. Çünkü Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, hangi mal hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu sayılmış olup söz konusu mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV nin konusuna girmektedir.

Kiralaması KDV ye tabî olan (ve Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan) mal ve haklar şunlardır :

- "1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir) maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;*
- 2. Voli mahalleri ve dalyanlar ;*
- 3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;*
- 4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;*
- 5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alamenti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanmak hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);*
- 6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);*
- 7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;*
- 8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri; "*

Yukarıda yazılı mal ve haklar, sahipleri, zilyedleri intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verildiği takdirde bu işlem KDV ye tabî olur.

Bir KDV mükellefinin işletmesine dahil gayrimenkullerin ve sair malların kiraya verilmesi işlemi, KDV hesaplanmasını gerektiren bir hizmet türüdür. Kiracının kim olduğunun önemi yoktur. İstanbul Defterdarlığınca verilen 14.5.1999 tarih ve 2282 sayılı Muktezada, çay paketleme fabrikası aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin bu fabrika personeline bedel karşılığında kiraya verilmesi halinde bu kiralar üzerinden KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

4.6.2. İstisna Kapsamına Giren Kiralama İşlemleri :

Ticarî işletmelere dahil olmayan aşağıdaki mal ve hakların (gayrimenkullerin) kiraya verilmesi işletmeleri KDV den müstesnadır.

- Arazi ve bina (Bina duvarlarına veya arsaya reklam amacıyla resim ve yazı konmasına müsaade edilmesi de, gayrimenkulün kiraya verilmesi işlemidir)
- Arazi ve bina ile birlikte kiraya verilen mütemmim cüz ve teferruat
- Voli mahalleri ve dalyanlar
- Gayrimenkul olarak tapu siciline tescil olunan haklar

Görüldüğü gibi Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların sadece bir kısmının yani sadece *"iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkuller"* in ticari çerçeve dışında

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

kiralınması işlemleri istisna kapsamına alınmıştır. (Md.17/4-d) Bu istisna hakkındaki görüşlerimiz 17 nci maddeye ilişkin 5.4. no.lu bölümdedir.

Bu düzenlemeye göre, şahsî mameleke dahil bir otomobilin kiraya verilmesi işlemi KDV kapsamına girdiği ve istisna konusu edilmediği için otomobilin kirası üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Halbuki bu otomobilin satışı KDV nin konusuna girmez.

Keza özel mameleke dahil olsa dahî tapu siciline tescil olmayan hakların kiraya verilmesi işlemi de KDV den müstesna değildir.

Bu örnekler, kiralama işlemleri konusundaki yasal düzenlemede hatalı noktalar bulunduğunu göstermektedir.

Hazinece yapılan kiralamalar, 17/4-p maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır. (17 nci maddeye ilişkin 5.17 no.lu bölüme bakınız.)

4.6.3. Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk :

KDV mükellefi olmayan bir şahsın gayrimenkuller dışındaki mal veya hakkı kiraya vermesi dolayısıyla KDV beyannamesi verir hale gelmesinin teknik güçlerini gören Bakanlık; bu gibi kiraya veren;

- Kiralayan gerçek usulde KDV mükellefi değilse ve
- Kiracı gerçek usulde KDV mükellefi ise

mal veya hak sahibinin KDV beyannamesi vermemesini, kiracının sorumlu sıfatı ile (9 uncu madde uyarınca) KDV hesaplamasını öngörmüştür. (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.2.3. nolu bölümü) Kiraya verilen şey gayrimenkul ise, istisna hükmü nedeniyle KDV mükellefiyeti ve sorumluluktan söz edilmeyeceği Tebliğde belirtilmiştir.

4.6.4. Mal veya Hakkın İktisadî İşletmeye Dahil Olması :

Bu konu istisna hükmünü ilgilendirdiği için 17 inci maddede açıklanmıştır.

4.6.5. Kamu Kuruluşlarınca Yapılan Kiralama İşlemleri :

Yukarıdaki izahatımızdan anlaşılacağı üzere GVK nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve haklar kiralınması işlemleri, KDV nin konusuna dahil olmakla beraber, Kanunun 17/4-d maddesinde "iktisadi işletmelere dahil olmayan" gayrimenkullerin kiralınması işlemleri KDV den istisna edilmiştir.

Şayet kiraya verilen gayrimenkul bir kamu iktisadi işletmesinin aktifine dahil ise ve başkaca bir istisna hükmü yoksa, yapılacak kiralama işlemi KDV ye tabi olacak, kirayı veren iktisadi işletme, kira için KDV li fatura kesecektir. Kiraya verilen gayrimenkulün bir iktisadi işletme aktifine dahil olmaması halinde, bu kiralamanın istisna nedeniyle KDV ye tabi tutulmaması gerekir.

İktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkulün kirasının müzayede veya ihale suretiyle, belirlenmesinin bu kirayı KDV li hale getirmemesi gerekir. Çünkü KDV Kanununun 1 inci maddesindeki 1/d bendinde "Müzayede mahallerinde yapılan satışlar" tabiri kullanılmış olup, bu maddeye göre KDV ye tabi tutulabilecek işlem türünün sadece "mal" satışı olduğu hizmet şeklindeki işlemlerin söz konusu 1/d maddesi uyarınca KDV ye tabi tutulamayacağı görülmüştür.

Gelirler Genel Müdürlüğünce, Milli Emlak Genel Müdürlüğüne yazılmış olan 9.11.1998 tarih ve 40043 sayılı II inci bölümünde kamu binalarında çay ocağı, kantin gibi amaçlarla kullanılmak üzere yapılan kiralama işlemlerinin gayrimenkul kirası değil, işletme hakkı kirası olarak değerlendirileceği ve KDV ye tabi olacağı ifade edilmektedir. Halbuki kiraya verilen şey bir gayrimenkuldür, işlem işletme

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

hakkı kiraya verilmesi mahiyetinde olsa bile, bu işlem ticari çerçevede yapılmadığı sürece KDV nin konusuna giremez.

Uzun süre İdare'nin bu katılmadığımız görüşüne göre yürütülen uygulama, 7103 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-d bendine eklenen;

“Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri”

ibaresi ile sona ermiştir.

Aslında böyle bir hüküm olmasa bile mevcut hükümlerin doğru yorumuyla, söz konusu kiralama işlemlerinin KDV istisnası kapsamında olduğu teyit edilebilirdi. Kaldı ki böyle bir hükmün getirilmesi, benzer nitelikte olup KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesi kapsamında zaten istisna olan diğer kiralama işlemlerinde tenakuza düşülmesine yol açabilecektir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

4.6.6. 60 no.lu KDV Sirkülerindeki Kiralama İşlemlerine İlişkin Açıklamalar :

60 No.lu KDV Sirkülerinin 1.4 bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır :

“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.

Bu çerçevede, gelir vergisi açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlansa dahi bir işletme veya müessesenin belirli bir bedel ve süre dahilinde başkasının kullanımına bırakılması şeklindeki işletme hakkının kiralanması işlemleri Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV’ye tabi tutulacaktır.

Buna göre;

- Belediye veya bir devlet üniversitesine ait arsanın kiraya verilmesi KDV Kanununun 17/4-d maddesine göre KDV’den müstesnadır. Ancak arsanın, bu kurumların iktisadi işletmesine dahil olması veya bu kiralama işlemi nedeniyle bir iktisadi işletme oluşması halinde, söz konusu kiralama işlemi Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV’ye tabi olacaktır.

- Belediye veya bir devlet üniversitesi tarafından bir yerin çay bahçesi olarak işletilmek üzere kiraya verilmesi durumunda işletme hakkının kiralanması söz konusu olacağından, çay bahçesinin, kiraya veren kurumun bir iktisadi işletmesine dahil olup olmadığına bakılmaksızın, bu kiralama işlemi Kanunun 1/3-f maddesi gereğince KDV’ye tabi tutulacaktır.

- Belediye veya devlet üniversitesinin iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulü, bankalara ATM cihazı konulmak ya da banka şubesi olarak kullanılmak üzere kiraya vermesi Kanunun 17/4-d maddesine göre KDV’den müstesnadır. Ancak, söz konusu gayrimenkul belediye veya üniversitenin iktisadi işletmesine dahil ise bu kiralama işlemi Kanunun 1 inci maddesine göre KDV’ye tabi olacaktır.

- Şehiriçi özel toplu taşıma hattının kiralanması, işletme hakkının kiralanması niteliğinde olduğundan Kanunun 1/3-f maddesi kapsamında KDV’ye tabidir.

- Bir kişinin sahibi olduğu otomobili il özel idaresine kiraya vermesi işlemi Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV’ye tabi olacaktır.

- Bir vakfın, iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulünü kiraya vermesi, Kanunun 17/4-d maddesine göre KDV’den müstesnadır.

- KDV mükellefiyeti olmayan işhanı yönetimine ait otoparkın kiraya verilmesi, Kanunun 1/3-f maddesi gereğince KDV’ye tabidir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

1.4.2. KDV Kanununun 17/4-p maddesinde, Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Hazine kavramı içerisinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli 1 sayılı cetvelde sayılan "Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri" girmektedir.

Buna göre, taşınmazların genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den müstesnadır."

4.6.7. Bazı Kiralama İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu :

Sayın Nihat UZUNOĞLU KDV kitabının birinci cildinde (sahife 122 – 125) özellik gösteren kiralama işlemleri hakkında aşağıdaki açıklamaları yapmıştır.

"1.1.4.7.9. Kiralama İşlemleri İle İlgili Özel Durumlar :

Kanunun 1/3-f maddesinde yer alan düzenleme uyarınca verginin kapsamına alınan GVK'nun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması işlemleriyle ilgili uygulama hakkında çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştı. Bu bölümde ise konuya ilişkin Mali İdare görüşleri ve yargı kararlarından faydalanılarak, uygulamada ortaya çıkan özel durumlar ve özellikli hususlar belirtilecek, yukarıdaki açıklamalarımızın örneklendirilmesi yapılacaktır.

- Arazinin, belediyenin iktisadi işletmesine dahil olması veya bu kiralama işlemi nedeniyle bir iktisadi işletme oluşması halinde, şirketiniz tarafından İstanbul Fatih Belediye Başkanlığına ecrimisil adı altında yapılan ödemeler kira ödemesi niteliği taşıdığından söz konusu kiralama işlemi Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır. (Ankara V.D. Başkanlığı'nın 14.03.2012 gün ve 1026 sayılı özeldesesi)
- DolayısıylaBelediyesine ait binasında yer alan işyerlerinin kiralanması, kiralama işleminin ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi, gayrimenkul kompleksinin tek tek kiraya verilmesi ve kiraya verilen gayrimenkullerin yönetiminin ve giderlerinin belediye tarafından üstlenilmiş olması halinde, kiraya verilen yerlerin iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığına veya belediyeye ait bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. (Denizli V.D. Başkanlığı'nın 10.01.2012 gün ve 50-39 sayılı özeldesesi)
- Vakfınıza ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi nedeniyle iktisadi bir işletme oluşmaması halinde, bu kiralama işlemi KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesi gereğince KDV'den istisna olacaktır. (Ankara V.D. Başkanlığı'nın 30.12.2011 gün ve 1197 sayılı özeldesesi)
- İş hanınıza ait otoparkın iş hanı yönetiminiz tarafından sadece iş hanı sakinlerine otopark maliyetine katkı payı (aidata yansıtılarak) karşılığında kullanılması KDV'ye tabi değildir. Ancak, söz konusu otoparkın iş hanı yöneticiliğinizce işletilmesi diğer bir ifadeyle otoparkın iş hanı yöneticiliğiniz tarafından sakinler dışındaki kişilere veya otopark işleten üçüncü kişilere kullanılması/kiralanması halinde, bu işlem Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacaktır. (Ankara V.D. Başkanlığı'nın 02.11.2011 gün ve 25-962 sayılı özeldesesi)
- Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren TMO Genel Müdürlüğünce personeline konut kiralaması işlemi Kanunun 1/1 inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir. (Ankara V.D. Başkanlığı'nın 10.09.2011 gün ve 50-714 sayılı özeldesesi)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- *Tarımsal amaçlı Kooperatifinize ait binanın bir bölümünün kiraya verilmesi de KDV'ye tabidir. (Denizli V.D. Başkanlığı'nın 24.07.2012 gün ve 184-452 sayılı özelgesi)*
- *Kiralanan gayrimenkulün iktisadi işletmeye dahil olmadığı tespit edilmesi halinde kiralama işlemi icra memuru vasıtasıyla gerçekleştirilmiş bile olsa Kanununun 17/4-d maddesi uyarınca vergiye tabi olmayacaktır. (Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM)'nün 08.09.1990 gün ve 1066 sayılı özelgesi)*
- *Gerçek usulde gelir vergisine tabi mükellefin ticari işletmesine dahil olan veya kendisi bir ticari işletme olan motorlu nakil vasıtasını işletmeden çekmeden kiraya vermesi halinde elde edilen gelir ticari kazanç olarak KDVK'nun 1/1 inci maddesi uyarınca; ancak mükellefin ticari faaliyetine konu olan nakil vasıtasını işletmeden çekerek özel servetine dahil etmesi ve bu aracı daha sonra kiraya vermesi halinde, söz konusu araç GVK'nun 70 inci maddesinde yer aldığından, kiraya verme işlemi KDVK'nun 1/3-f maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacaktır. (GGM'nün 30.12.1997 gün ve 57461 sayılı özelgesi)*
- *Bankalara ait ATM cihazlarının konulması amacıyla Milli Emlak Müdürlüklerince yapılan kiralama işlemlerinin iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması niteliğinde olması, ayrıca bu tür kiralama işlemlerinde üretim ve işletme hakkının kiralınması gibi bir durumun da söz konusu olmaması sebebiyle KDV hesaplanması gerekmemektedir. (GGM'nün 21.09.2004 gün ve 44450 sayılı özelgesi)*
- *Mülkiyeti Hazineye ait olan taşınmazların üzerine baz istasyonu kurulmak üzere GSM operatörlerine kiraya verilmesi işlemi KDV'ye tabi değildir. (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) 28.11.2006 gün ve 93588 sayılı özelgesi)*
- *Hazine arazilerinin tarımsal amaçlı ekilip biçilmesi için üçüncü şahıslara kiralınması işlemleri, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması niteliğinde olduğundan, bu tür kiralama işlemleri için istisna kapsamında işlem yapılması gerekmektedir. (GGM'nin 03.08.2004 gün ve 36335 sayılı özelgesi)*
- *Derneğe bağlı otopark iktisadi işletme niteliğinde olduğundan otoparkın kiraya verilmesi işlemi KDV'ye tabidir. Ancak spor kulübü olan derneğe ait bir iktisadi işletme bünyesinde yer almayan doğrudan kulüp tüzel kişiliğince kiraya verilen ve kendisi bir iktisadi işletme oluşturmayan gayrimenkullerin kiraya verilmesi işlemlerine KDV uygulanmayacaktır. (GGM'nün 07.04.1999 gün ve 13142 sayılı özelgesi)*
- *Belediyeye ait bir iktisadi işletme olmadığından belediyeye ait gayrimenkulün kiraya verilmesi KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak kendisi bir iktisadi işletme olan mülkiyeti belediyeye ait otelin belediye tarafından kiraya verilmesi işlemi KDV'ye tabidir. (GGM'nün 30.11.1988 gün ve 75877 sayılı özelgesi)*
- *Belediyece yaptırılan ve ihale suretiyle esnafa kiraya verilen şehir çarşısındaki dükkanların kiraya verme işleminin ticari bir organizasyon içerisinde yapıldığı, öte yandan dükkan yapı kiraya vermenin belediyece yapılması zorunlu işlerden olmadığından söz konusu kiralama işlemleri KDVK'nun 1/3-f ve g maddeleri ile 17/4-d maddesi uyarınca KDV'ye tabidir. (Danıştay 7. Daire, 08.12.1994 gün ve E:1992/148, K:1994/6127 sayılı kararı)*

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- *Belediye tarafından inşa ettirilerek kiraya verilen şehirlerarası otobüs terminali tesisleri ticari işletme olup, tesislerin bölümler halinde kiraya verilmesi işlemi KDV'ye tabidir. (Danıştay 9. Daire, 07.07.1993 gün ve E:1992/4700, K:1993/2897 sayılı kararı)*
- *İl özel idaresi tarafından, sahip olunan otelin işletme hakkının yapılan ihale ile hasılat kirası karşılığı kiraya verilmesi işlemi, 3065 sayılı Yasa kapsamında bir hizmet ve bu hizmet karşılığında alınan kira bedelleri ise katma değer vergisinin matrahıdır. Bir kamu kurumu olan ve vergi mükellefiyeti bulunmayan adı geçen kurum tarafından yapılan kiralama işleminin vergisi sorumlu sıfatıyla kiracı tarafından ödenmelidir. (Danıştay 9. Daire, 16.03.2004 gün ve E:2003/1708, K:2004/2117 sayılı kararı)*
- *Organize sanayi bölgelerinin kuruluş kanununda belirtilen amaçları gerçekleştirmek için kiraya verdiği ortak mülklerinden elde ettiği kira geliri katma değer vergisinden muaftır. (Danıştay 9. Daire, 26.10.2005 gün ve E:2005/728, K:2005/3028 sayılı kararı)*
- *Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakfın bağış yoluyla edindiği gayrimenkullerin kiralanması faaliyetinin iktisadi işletme sayılmayacağından bu faaliyetten elde edilen kazancın katma değer vergisine tabi tutulmaması gerekir. (Danıştay 9. Daire, 14.04.1999 gün ve E:1998/4854, K:1999/1481 sayılı kararı)*
- *Sağlık, eğitim, kültür sanat, ve bilimsel konularda hizmet vermek üzere kurulan vakfın, diğer iktisadi işletme şeklindeki faaliyetlerinin yanı sıra sahip olduğu gayrimenkulleri iktisadi işletmelerine kiraya vermesi de bir iktisadi işletme oluşturur ve KDV'ye tabi olması gerekir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 10.12.2009 gün ve E:2009/413, K:2010/247 sayılı kararı)*
- *Orman bölge müdürlüğüne bağlı orman işletmeleri iktisadi işletme niteliği taşımadığından bunların tasarrufu altındaki gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin de katma değer vergisinden müstesna olması gerekir. (Danıştay 9. Daire, 06.04.1994 gün ve E:1993/1960, K:1994/1648 sayılı kararı)”*

4.7. Genel ve Katma Bütçeli İdarelere, İl Özel İdarelerine, Belediyeler ve Köyler İle Bunların Teşkil Ettikleri Birliklere, Üniversitelere, Dernek ve Vakıflara, Her Türü Mesleki Kuruluşlara Ait Veya Tabi Olan Veyahut Bunlar Tarafından Kurulan Veya İşletilen Müesseselerin, Döner Sermayeli Kuruluşların Veya Bunlara Ait Veya Tabi Diğer Müesseselerin Ticari, Sınai, Zirai, Mesleki Nitelikteki Teslim ve Hizmetleri (Md.1/3-g) :

4.7.1. KDV Genel Uygulama Tebliğindeki Hükümler ve Konuya İlişkin Açıklamalarımız :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-2 nolu bölümü şöyledir:

“2. Kamu Kurum ve Kuruluşları, Dernek ve Vakıflar ile Mesleki Kuruluşların Vergilendirilmesi

2.1. Genel Olarak

3065 sayılı Kanununun (1/3-g) maddesinde sayılan; genel bütçeye dâhil idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiye tabi değildir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesi kapsamına giren mal ve hakların kiralanması işlemleri Kanunun (1/3-f) maddesine göre KDV'ye tabidir. Ancak yukarıda sayılan kuruluşların, iktisadi işletmelerine dahil olmayan gayrimenkullerinin kiraya verilmesi işlemleri Kanunun (17/4-d) maddesine göre vergiden istisnadır.

Öte yandan yukarıda sayılan kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar, iktisadi işletme olarak mütalaa edilir. Bunların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi tutulur. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazi, su, elektrik, mezbaha, soğuk hava deposu vb. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar, istisna kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olurlar.

2.2. Genel Bütçeli İdareler

Genel bütçeli idarelerin faaliyetleri esas olarak KDV'nin konusuna girmez. Ancak 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi hükmüne göre genel bütçeli idarelerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri vergiye tabidir.

Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerine dair harcamaları genel bütçeden karşılanan idarelerin, vergiye tabi faaliyetlerine ait KDV mükellefiyetlerinin aşağıdaki şekilde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

*3065 sayılı Kanunun (46/5) inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, **Bakanlığımıza başvurarak izin alan genel bütçeli idarelerin vergiye tabi işlemleri sebebiyle KDV mükellefiyetleri tesis edilmez, bu işlemleriyle ilgili KDV vezne alındılarında ayrıca gösterilmek kaydıyla muhasebe birimlerince tahsil edilir.***

*Diğer taraftan genel bütçeli idarelere bağlı iktisadi amaçlı kuruluşların, mesela **döner sermayeli işletmelerin**, teslim ve hizmetleri ile ilgili mükellefiyetlerinin **genel esaslara göre** yerine getirileceği ve bu uygulamadan faydalanamayacakları tabiidir.*

2.3. Kamu Kuruluşlarınınca Personele Sağlanan Hizmetler

*3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir. Ancak, askeri kışlalardaki **kantinler** ile kamu kurumlarına ait **misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin** işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler **kar amacı taşımamaları nedeniyle** ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş **mensuplarına hitap etmeleri şartıyla** vergiye tabi tutulmaz.*

Öte yandan bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının, 3065 sayılı Kanunun genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir."

KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, "ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" KDV kapsamına alınmıştır. Aynı maddenin sondan ikinci fıkrasında,

"Bu faaliyetlerin, kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması bunları yapanların hukuki statüsü ve kişilikleri işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez."

denilmiştir.

Dolayısıyla, 3-g bendinde sözü edilen yukarıdaki kurum ve kuruluşların, ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV kapsamında olduğu şeklindeki bu düzenleme, yeni bir vergilendirme alanını işaret etmemekte, vurgulayıcı ve tereddüt giderici bir nitelik taşımaktadır.

Her ne kadar 3-g bendinde "faaliyet" kavramına yani devamlılık faktörüne yer verilmemiş ise de, bize göre KDV den söz edebilmek için, devamlı surette faaliyet gösteren bir işletmenin mevcudiyeti gereklidir. Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet konusu, yukarıdaki 2 no.lu bölümünde açıklanmıştır. Bu gibi işletmelerin, kurumlar vergisine tabi tutulmaları bakımından, bunların kazanç gayesi

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

gütmemeleri, faaliyetin Kanunla tevdi edilmiş görevler arasında yer alması, tüzel kişiliklerinin, müstakil muhasebelerinin, kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerinin bulunmaması sonuca etkili değildir. KDV açısından da aynı anlayış geçerlidir (Md.1 sondan ikinci fıkrası).

Bu cümleden olanak, DSİ Genel Müdürlüğü'nün bedel karşılığında yaptığı hizmetlerin KDV 'ye tabi olduğu yolundaki mukteza, tipik bir örnek teşkil etmektedir. Çevremize baktığımızda da, bir çok kamu kuruluşunun bu şekilde KDV li işlem yaptığını, yine pek çoğunun istisna kapsamında çalıştığı veya aşağıda açıklayacağımız yasa dışı yorumlarla KDV dışında tutulduğunu görüyoruz.

Devamlılık faktörü olsa dahi, şayet sağlanan hasılat pasif karakterli ise mesela devamlı olarak faiz geliri veya kira geliri elde edilmekteyse, bu gelirlerin bir faaliyete ilişkin hasılat olduğu, dolayısıyla KDV'nin konusuna girdiği söylenemez.

Nitekim, İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 5.5.1988 tarih ve 17956 sayılı muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Bilindiği üzere, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1/D maddesiyle, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler verginin mevzuuna alınmıştır. Kanunun 4. maddesinde, devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu müesseselerine ait veya tabi olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler haricinde kalan ticari, sınai veya zirai işletmelerin iktisadi kamu müessesesi olduğu, bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasına mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği açıklanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Kurumlar Vergisi Kanununda vakıfların kendisi vergi dışı bırakılmış, bunlara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmeler vergi kapsamına alınmıştır.

Genel anlamda mal ve hizmet üreten her ekonomik birim iktisadi işletme sayılır.

Dilekçeniz ekinde vakıf senedinin incelenmesinden vakfın yetenekli fakat maddi imkanları olmayan çocuk ve gençlerin eğitim ve öğrenimlerini sağlamak için sahibi olduğu gayrimenkulleri kiraya vermesi vakfa bağlı iktisadi işletme oluşturmadığından ve ticari nitelik de taşımadığından elde edilen gelir dolayısıyla vakfın Kurumlar Vergisine tabi tutulması mümkün değildir.

Ne var ki 18.6.1992 tarih ve 22104-794 sayılı cevabi yazıda ise,

"..... dernek ve vakıfların bizatihi kendisinin vergi mükellefi olmadığı şayet varsa iktisadi işletmelerin vergiye tabi olacağı açıktır.

Bu durumda, Yardımlaşma Vakfı'nın İş Hanını dükkan dükkan kiraya vermesi, söz konusu vakfa ait bir iktisadi işletme oluşturacağından, vakfın söz konusu iktisadi işletme nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir."

denilmiş olup, bu yaklaşıma kesinlikle katılmıyoruz.

Nitekim İstanbul Defterdarlığı, bir cemaate verdiği 20.12.1995 tarih ve 12971 sayılı mutezada bu cemaate ait 57 parça gayrimenkulden kira geliri elde edilmesinin iktisadi işletme sayılmayacağı yolunda, geniş açıklamalı bir mukteza ederek, kutlanması gereken, doğru ve olumlu bir yaklaşım göstermiştir (Kaldı ki 11 no.lu Tebliği E/1 bölümünde söz konusu kiraların KDV kapsamına girmediği açıkça belirtilmiştir).

Keza 03.11.1989 tarih ve 80683 sayılı Bakanlık yazısında yer alan şu görüşü bize göre fevkalade hatalıdır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

"İlgi yazının incelenmesinden; Darüşşafaka Cemiyeti'nin kat karşılığı olarak yaptırdığı taşınmazların Defterdarlığınıza satılması işleminin katma değer vergisi karşısındaki durumu hakkında duraksamaya düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesi "Genel ve katma bütçeli idarelere (...) dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, Darüşşafaka Cemiyeti'nin arsa karşılığı sahip olduğu binanın birden fazla bağımsız bölümlerinin satışı işlemi, adı geçen Cemiyet'e bağlı iktisadi işletme niteliğindedir. Bu göre, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesi uyarınca, söz konusu bağımsız bölümlerin satışında katma değer vergisi uygulaması gerekmektedir."

16.2.1995 tarih ve 4/8680 sayılı Bakanlık muktezasında ise, okul koruma dernekleri tarafından düzenlenen kursların iktisadi işletme oluşturduğu, dolayısıyla bu hizmetlerin KDV kapsamına girdiği görüşü benimsenmiştir.

Kurumlar vergisi bakımından verginin süjesi faaliyette bulunan işletmedir. Dolaylı olarak Kurumlar Vergisi, o işletmeyi işleten kamu kuruluşu dernek vakıf veya meslekî kuruluşun malvarlığını hedef almaktadır. Halbuki KDV de süje işlemidir. İşlemi yapanın KDV mükellefi oluşu, KDV nin işlemi yapan tarafından yüklenileceği anlamına gelmez. Mükellef mal ve hizmet teslim ettiği kimselerden aldığı KDV den, bu mal ve hizmete ilişkin alımlarında ödediği KDV yi indirir, aradaki müspet farkı Vergi Dairesine öder. Fark menfi ise bunu müteakip dönemlerde tahsil edeceği KDV den indirmek üzere devreder.

KDV mükellefi vergi yüklenicisi değil, asıl yüklenici olan nihai tüketicilerden vergi alınması amacına yönelik olarak kendisine vezne görevi verilmiş kişidir. Dolayısıyla söz konusu işletmelerce yapılan işlemlerin KDV ye tabi olup olmaması ve KDV den istisna edilip edilmemesi bakımından Kurumlar Vergisi uygulamasına nazaran daha katı davranılması normaldir. Ancak bu katılığın da bir sınırı olması gerekir.

Bizim anlayışımıza göre bedel mukabilinde ve sürekli olarak ticari, zirai veya mesleki mahiyette mal veya hizmet teslimi yapılıyorsa başkaca bir veri aranmaksızın bu teslimlerin KDV ye tabi olduğuna karar verilmeli, bu prensibin tatbikinin sosyal, ekonomik ve sair sebeplerle olumsuz sonuç verdiği alanlar var ise söz konusu alanların istisna hükmüne konu edilmesi, kapsam maddesi zorlanmak suretiyle KDV dışına çıkarılmaya çalışılmaması gerekir.

4.7.2. İşlemin Kâr Amacı Taşınması :

KDV açısından, bedel mukabilinde sürekli olarak mal veya hizmet teslimi bu teslimlerin ticari çerçevede olduğunu göstermeye yeterlidir. Kâr amacı olup olmaması, sübjektifliği yanı sıra KDV prensiplerine aykırı sonuç verebilecek, vergiyi tehlikeye ve çıkmaza sokacak hatalı bir ölçüdür. Böyle bir ölçüyle yola çıkılarak kapsam tayini yapılması doğru değildir. Eğer devamlı surette ve bedel mukabilinde yapılan belli bir mal teslimi yahut hizmete ifası KDV dışında tutulmak isteniyorsa bu konuda istisna hükmü getirilmelidir. Çünkü kâr amacı olmasa dahi işlemin ticari mahiyet arz etmesi mümkündür. Ticari mahiyetin varlığı KDV kapsamı açısından yeterlidir. Alıcıların, işlemi yapan kuruluşun mensuplarından ibaret olması sonucu etkilememelidir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinde, "..... bunların kazanç gayesi gütmemeleri mükellefiyetine tesir etmez " hükmüne yer vermek suretiyle, ilgili kuruluşun mal varlığını hedef alan bu vergi açısından dahî kâr amacının bulunmaması vergilemeyi etkileyen bir faktör sayılmamıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğindeki, kâr amacı taşımama faktörünün KDV tatbikatını önleyeceği şeklindeki görüş hem yasaya aykırı olduğu, hem de yeknesak şekilde dikkate alınmadığı için KDV tatbikatı olumsuz yönde etkilenmektedir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

4.7.3. İşlemi Yapan Kurum veya İşletmesinin Kurumlar Vergisinden Muaf Tutulmuş Olması :

1989/7 Sayılı KDV İç Genelgesinde şu görüşlere yer verilmiştir.

" KATMA BÜTÇELİ İDARELERE AİT SOSYAL TESİSLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU :

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 3239 Sayılı Kanunla değişik 13. bölümünde, genel bütçeli idarelere ait, sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan konukevleri ve bunların kantinlerinin kurumlar vergisinden muaf olacakları hükme bağlanmıştır.

Öte yandan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesi hükmüne göre ise genel ve katma bütçeli idarelerle ve bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabî bulunmaktadır.

Yukarıda yer alan Kanun hükümleri çerçevesinde genel bütçeli idarelere ait konukevleri ve bunların kantinlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumu kurumlar vergisindeki muafiyet hükümlerine paralel olarak belirlenmiş ve konu ile ilgili olarak çıkartılan 9 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 7. bölümünde, kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetlerin, kâr amacı taşımamaları nedeniyle ticarî faaliyet kapsamına girmediklerinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi olmayacakları belirtilmiştir.

Öte yandan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 inci maddesinin 13 numaralı bendinde 3558 Sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle yapılan ve 1.1.1989 tarihinden geçerli olan değişikliğin katma bütçeli idarelere ait konukevleri ve bunların kantinleri ve genel ve katma bütçeli idarelere ait kreş işletmeleri de muafiyet kapsamına girmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanununda 1.1.1989 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan söz konusu değişiklik ile katma bütçeli idarelere ait sosyal tesisler muafiyet kapsamına alındığında katma değer vergisinin de aynı paralelde uygulanması ve katma bütçeli idarelere ait misafirhane, kreş, yemekhane, lokal, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetlerin, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi tutulmaması gerekmektedir."

Görüldüğü gibi İç Genelgede, Katma Bütçeli İdarelere ait konukevleri, kantin, kreş ve benzerleri tarafından yapılan mal ve hizmet teslimlerinin KDV kapsamı dışında olduğu görüşü ileri sürülmekte ve bu görüşe dayanak olarak söz konusu işletmelerin kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olduğu ve paralellik sağlanmasının amaçlandığı belirtilmektedir.

KDV Kanunu ile diğer vergi kanunları arasında paralellik bulunması vergi uygulamalarında ahenk sağlanması bakımından yararlı olabilir.

Zaten KDV Kanununun metni hazırlanırken bir çok noktada diğer Kanunlarla paralellik sağlanmıştır. Ancak KDV Kanununda, Kurumlar Vergisinden muaf kurum ve işletmeler tarafından yapılan teslimlerin KDV kapsamına girmeyeceği şeklinde bir hüküm konmamış, fakat istisnalar bölümünde, Gelir ve Kurumlar Vergisi bakımından istisna kapsamına alınmış bazı işlemler KDV istisnasına da konu edilmiş bazıları için ise bilinçli olarak istisna öngörülmemiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunundaki muafiyet hükmünün mevcudiyeti, söz konusu işletmelerin kazançlarının prensip olarak kurumlar vergisinin konusuna girdiği (ticarî mahiyet arzettiği) ancak muafiyet hükmü konularak vergi dışında tutulduğu gerçeğini ifade etmektedir.

Mesela, Belediyelerce işletilen su, elektrik, havagazı, soğuk hava deposu işletmeleri ile, Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma ve mezbaha işletmeleri kurumlar vergisinden muaf olduğu halde (KVK 7/11), bu işletmelerin teslimleri KDV ye tabidir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

1989/7 Sayılı İç Genelgedeki yaklaşım ve gerekçe, KDV prensiplerine aykırıdır. Başka bir anlatımla, bir kurum veya işletmenin kurumlar vergisinden muaf tutulmuş (veya bir işlemin kurumlar vergisinden istisna edilmiş) olması, işlemin KDV kapsamına girip girmeyeceği bakımından ölçü teşkil etmez. Eğer kurumlar vergisinden muaf tutulmuş (veya kazancı kurumlar vergisinden istisna edilmiş) bir işletmenin teslimleri KDV den de istisna edilmek isteniyorsa KDV Kanununa istisna hükmü konmalıdır. (Md.19)

Bu vesile ile belirtelim ki, bir vakfa Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması bu vakfın yapacağı ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelik arz eden teslimlerin KDV si üzerinde kapsam açısından etkili değildir. Vergi muafiyeti, sadece belli bazı teslimler itibariyle istisna uygulanmasını mümkün kılabilir (Md.17/1-2).

4.7.4. İşlemin, İlgili Kuruluşun Kuruluş Amacına Uygun Olması :

"Kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetler" ölçüsü de hatalıdır. Mal ve hizmet tesliminin, kamu tüzel kişisi, dernek, vakıf, meslekî kuruluş ve benzerlerinin kuruluş amacına uygun olması, hatta bu gibi kurum ve kuruluşların tekelinde bulunması, söz konusu teslimlerin KDV kapsamı dışında kalmasını gerektirmez.

Nitekim, bu gibi kuruluşların kuruluş amacına uygun pek çok teslimleri KDV ye tabî tutulmaktadır. Dolayısıyla, bir kuruluşun, kuruluş amacına uygun olan ve bedel mukabilinde devamlı olarak yaptığı ticarî, ziraî veya meslekî nitelik arz eden teslimlerin KDV dışına çıkarılabilmesi için, istisna hükmüne ihtiyaç vardır. KDV dışına çıkarma işleminin idari yorum ve tasarrufa bağlı kalması, idarenin kanun koyucu durumuna gelmesi demektir.

Her ne kadar Danıştay 7. Dairesinin bir kararında; (29.3.1988 - E.1986/2509;K:1988/897)

" Şoförler ve Otomobilciler Derneğinin 507 sayılı Küçük Esnaf ve Sanatkârlar Hakkında Kanunun 37 nci maddesi uyarınca, üyelerinden bizzat tahsil edecekleri kayıt ücreti, yıllık aidat ve düzenlenecek belge ve hizmet karşılıklarından oluşan gelirleri de Katma Değer Vergisine tabi bulunmamaktadır."

denilmişse de bu Karardaki anlayışın her olayda geçerli olacağı kuşkuludur. Nitekim Danıştay bu kararını herhangi bir vergi kanunu hükmüne dayandırmamış, 11 numaralı KDV Genel Tebliğine atıfta bulunmuştur.

17 nci maddenin 1 ve 2 nolu fıkrasında hangi kurum ve kuruluşların hangi teslimlerinin KDV den müstesna olacağı tek tek belirtildikten sonra 3/a bendinde;

"Askerî fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler"

KDV den istisna edilmiştir. Kuruluş amacına uygun teslim faktörünün bir istisna şartı olarak zikredilmiş olması, bu faktörün kapsam tayini açısından tek başına ölçü teşkil etmediği hakkında açık bir delil teşkil etmektedir.

4.7.5. İşletmenin, Münhasıran İlgili Kuruluşun Mensuplarına Hitabetmesi :

KDV Genel Uygulama Tebliğinde,

" ... münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabî tutulmaz."

denilmiştir Buna benzer bir tabiri 1989/7 sayılı KDV İç Genelgesinin son cümlesinde de görmek mümkündür. (20.3.1997 tarih ve 2220 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında da, münhasıran mensuplarına hitabediyor olması gerekçesiyle öğretmen evlerindeki hizmetlerin KDV 'ye tabi olmadığı belirtilmiştir.)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Yine İstanbul Defterdarlığınca Marmara Üniversitesine verilen 20.5.1999 tarih ve 2344 sayılı Muktezada, üniversite kampüsünde işletilecek olan iki adet kantin hakkında, "..... münhasıran öğrencilere ve personele hitap etmesi şartıyla mal ve hizmet teslimleri KDV ne tabi olmayıp, bu işletmelerin her türlü mal ve hizmet alımları ise KDV ne tabi olacaktır." denilmiştir.

Halbuki bilhassa KDV açısından, sürekli olarak ve bedel mukabilinde ticarî, ziraî, meslekî teslimlerde bulunulması, vergilendirme için tek başına yeterlidir. Kanunda, sadece kendi mensuplarına hitap etmek faktörünün vergilendirmeyi önleyeceği veya bu şartla vergilendirme yapılmayabileceği yolunda hüküm yoktur. İşletmenin ekonomik hayata katılımı için mutlaka umuma hitabediyor olması veya başka işletmelerle rekabet halinde bulunması şartı değildir.

Münhasıran kendi mensuplarına veya üyelerine hitabetme faktörü, katma bütçeli bir idareye ait lokali KDV nin dışında tutmaya yetiyorsa kâr amacı gütmeyen ve sadece kendi üyelerine hizmet veren dernek veya vakıf lokallerinin teslimlerinde de KDV uygulanmaması gerekir. Fakat uygulamada bu şartları taşıyor olsalar dahi, dernek ve vakıflar tarafından kurulup işletilen sosyal tesislerin KDV ye tabî tutulduğu görülmektedir.

4.7.6. Hizmetin Kamu Hizmeti Niteliğinde Olması :

Aşağıdaki 4.7.7.3. bölümünde izah edildiği üzere, belediyelerce ücret karşılığında yapılan bir kısım hizmetler, kamu hizmeti niteliği taşıdığı gerekçesiyle KDV dışında tutulmaktadır. Halbuki KDV Kanununda kamu hizmetlerinin KDV kapsamı dışında olduğuna dair hüküm bulunmadığı gibi, böylesine muğlak bir ölçüye dayanarak kapsam tayin etmeye kalkışmak fevkalade hatalıdır.

4.7.7. Belediyenin Durumu :

KDV Kanununun 1/3-g maddesi uygulamasında belediyelerin özel bir yeri vardır. Söz konusu özellikler şöyle özetlenebilir :

4.7.7.1. Belediyelerin Organizasyonundaki Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlar :

Bu satışlar 3/g fıkrasına göre değil 3/d fıkrası uyarınca vergiye tabi bulunmaktadır (4.4. nolu bölüme bakınız). Söz konusu satışlar bizzat Belediyeler veya Belediyelere bağlı işletmelerce yapılan mal ve hizmet teslimlerinden farklı bir karakter arz etmektedir. Çünkü teslim konu mal üçüncü kişilere ait olup, Belediye satışa aracılık eder durumdadır ve KDV mükellefiyeti müzayede mahallini işletiyor olması münasebetiyle ve özel bir düzenleme sonucu Belediyelere yüklenmiştir. Bu nedenle Belediyelerin müzayede mahallerinde satışına aracılık ettikleri mal ve hizmetler için müstakil (5 nolu) KDV beyannamesi vermeleri gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nca verilen 27.10.1989 tarih ve 75924 sayılı muktezada yer verilen şu anlayış, halen devam etmektedir.

"Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-d maddesinde, müzayede suretiyle yapılan satışların vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, belediyelerin 2886 sayılı Kanun kapsamında yapacakları gayrimenkul satışları, müzayede suretiyle yapılan satış kapsamında değerlendirileceğinden katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Ancak, belediyelerin 2886 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ve Kanun kapsamı dışında olmakla beraber müzayede suretiyle yapılmayan gayrimenkul satışları ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkul satışları vergiye tabi değildir."

4.7.7.2. Belediyelerce Yapılan KDV ye Tabi Teslim ve Hizmetler :

Teslimin KDV ye tabi tutulması için ticarî, ziraî veya meslekî vasıf taşıması gerektiği ve hangi teslimlerin bu nitelikleri taşıdığı yukarıdaki ilgili bölümlerde açıklanmıştır. Belediyelerce teslim olunan

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

ve muhtelif Tebliğ ve Muktezalarda KDV ye tabi olduğu belirtilen bazı mal ve hizmetler, konu hakkında fikir vermek amacıyla aşağıda sıralanmıştır :

Otobüs, havagazi, su, elektrik, mezbaha soğuk hava deposu ve benzeri işletmelerin teslimleri, ücrete tabi çekek yeri, baca temizleme, tranşe, otopark, otopark, yol kaplama ve onarma işleri, ticaret ünvanı tescilli, pazaryeri tezgah kurma, etiket ücreti, odun-kömür satışları, diğer tanzim satışlar, çiçek, eski eşya, enkaz, basılı evrak satışı, ambulansla hasta nakli, kantar, belediye mülklerine reklam konması, hoparlörle ilan neşri, kanal temizleme, arazözle su verme, motopompla su boşaltma, çöp satışı, yangın tüpü satışı, Belediyeye ait gayrimenkullerin Devlet İhale Kanunu kapsamında veya müzayede suretiyle satılması, özel park, fidanlık ve hayvan hastanesince yapılan teslim ve hizmetler v.b.

Yukarıdaki işlemlerden bazılarının KDV ye tabi olup olmadığı bizce tartışılmaya müsaittir. Mesela bir Danıştay Kararında, Belediyelerce alınan otopark ücretlerinin işgalie harcı niteliğinde olduğu için KDV nin konusuna girmediği hükme bağlanmıştır. (Danıştay 9 uncu Dairesinin 4.2.1998 tarih ve E:1997/93, K: 1998/305 sayılı Kararı)

4.7.7.3. Belediyelerce Yapılan KDV ye Tabi Olmayan Teslim ve Hizmetler :

Yine bazı Tebliğ ve Muktezalara göre Belediyelerin KDV ye tabi olmayan teslim ve hizmetleri için şu örnekler zikredilebilir :

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre alınan ve vergi, resim, harç niteliğini haiz bulunan (ücret niteliğinde olmayan) gelirler, para cezaları ve vergi cezaları herhangi bir ücret alınmaksızın yapılan bilumum teslim ve hizmetler KDV nin konusuna girmez.

Nitekim İstanbul Defterdarlığının 23.12.1998 tarih ve 6937 sayılı Muktezasında, Belediye Gelirleri Kanununun 81 inci maddesine istinaden alınan işyeri açma izin harcının KDV kapsamına girmediği belirtilmiştir. Aynı şekilde Belediye Gelirleri Kanununun Mükerrer 44 uncü maddesi uyarınca alınmakta olan çevre temizlik vergisi KDV nin konusu dışındadır. Konutlara ait çevre temizlik vergisinin su bedellerine ilişkin faturalar üzerinde gösterilerek tahsil edilmesi bu verginin KDV matrahına girmesini gerektirmez. Söz konusu vergi, KDV dahil su bedeline eklenmek suretiyle fatura toplamına dahil edilir. Buna mukabil, Belediyelerce yapılan bir hizmetin bedeli mahiyetinde olduğu kabul edilen atık su uzaklaştırma ücreti KDV nin kapsamına girmektedir.

Bazı teslim ve hizmetlerin kamu hizmeti sayıldığı için KDV ye tabi olmayacağını belirten muktezalara vardır. Mesela cenaze kaldırma, mezar yeri, cenaze nakli, plan kontrol ve imar durumu, imar planı teklif ve tadilleri, revizyon işleri, yol genişliklerinin mahallen tesbiti, inşaat istikamet rölevesi, aplikasyon işleri, plan kote ve köşe kotları, profil ve kesit işleri, eşik kotu verilmesi, silüet, mevziî harita kontrolleri, mezar inşaatı ruhsatı, gasilhane ve mezar inşaatı su ücretleri, nikâh hizmetleri bu cümledendir.

KDV Kanununda kamu hizmeti sayılabilecek hizmetlerin hangi hizmetler olduğunu belirleyen bir tarif bulunmadığı gibi, kamu hizmetlerinin KDV konusuna girmediğine dair bir hüküm de yoktur. Bu nedenle söz konusu muktezalardaki görüşlere katılmıyoruz. Kaldı ki, ambulansla hasta naklini kamu hizmeti saymayıp, cenaze naklini kamu hizmeti saymak açık bir çelişkidir.

İç İşleri Bakanlığınca yayınlanan bir Tamimde;

" belediyelere ait gayrimenkullerin kiralınması işlemleri, icar bedelleri, belediyelere ait emlakın satışı, ecrimisiller, fuhuşla mücadele gelirleri, grup ölçü ayar memuru maaşına iştirak payları, cezalar (para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları) mülk sahiplerinin taahhüt ettikleri belediye hizmet bedelleri, toptancı hali resmi, toptancı hali işgal ücreti, mezar yeri ücreti, mezar kazma ücretleri, mezar numara ücretleri, cenaze nakil ücretleri, numaralama ücreti, pazar yerleri bakım ve temizleme ücreti, düğün salonunda video çekim izni ücreti ve dezenfekte ücreti belediyelerin kuruluş amaçlarına uygun hizmetler olduğundan vergiye tabi bulunmamaktadır."

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

ifadesine yer verilmiştir. 4.7.4. bölümünde açıkladığımız gibi kuruluş amacına uygun olup olmama KDV açısından belirleyici bir faktör değildir. Bize göre Tamimde yer alan bazı teslim ve hizmetler (mesela video çekim izin ücreti ve dezenfekte ücreti) KDV ye tabidir.

Buna mukabil cezalar KDV nin konsusuna girmez. Fakat bunun sebebi, kuruluş amacına uygunluk değildir. Asıl sebep, cezanın mal veya hizmet bedeli niteliğinde olmayışıdır. Aynı şekilde Belediyelerin gayrimenkullerini kiraya vermeleri, prensip olarak KDV ye tabidir. Fakat bunların ticari işletmeye dahil olmamaları dolayısıyla istisna konusudur. Yani bu kiralardan da kuruluş amacına uygunluk gerekçesiyle kapsam dışında düşünülmesi hatalıdır.

Öte yandan KDV Kanununun 17 inci maddesindeki 1 ve 2 numaralı bendlerde yer alan teslim ve hizmetler prensip olarak KDV ye tabidir. Fakat söz konusu istisna hükmü nedeniyle KDV tahsilatına konu edilmemektedir.

İstanbul Defterdarlığınca verilen 20.5.1992 tarih ve mukteza şöyledir :

"İlgide kayıtlı bulunan dilekçenizde Kağıthane Cendere Ambarındaki muhtelif madeni hurda malzemelerini M.K.E. Kurumu Aliağa Vasıflı Çelik Fabrikası Müdürlüğüne sattığınızı, ancak adı geçen müdürlüğün söz konusu malzeme bedelini ödemediği halde bu satışa isabet eden 5.385.608.-TL. Katma Değer Vergisini yapılan satışın ticari bir nitelik taşımadığı gerekçesiyle ödemediği belirtilerek anılan müdürlükten tahsil edilemeyen KDV tutarının alınıp alınamayacağı hususunda Defterdarlığımız görüşü sorulmaktadır.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesine göre Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdarelerine, Belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, Üniversitelere, Dernek ve Vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Dosyada mevcut eklerin tetkikinde 200 ton hurda malzemenin 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa tabi olmaksızın, 6.4.971 gün ve 13801 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 24.3.971 gün ve 7/2156 sayılı Bakanlar Kurulu kararı gereğince Makina Kimya Endüstri Kurumuna teslim edildiği anlaşılmıştır.

Genel ve Katma Bütçeli İdarelerin iktisadi işletmelerine ait olmayan mallarını ihale yapmaksızın teslimi ticari nitelikte bir teslim değildir.

Buna göre, idarenize ait 200 ton madeni hürdanın ihale yapılmaksızın Makina Kimya Endüstri Kurumuna teslimi ticari nitelikli bir teslim olmadığından Katma Değer Vergisine tabi değildir."

Yine İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 23.2.1993 tarih ve 1927 sayılı muktezada şöyle denilmiştir :

"..... Bu açıklamalar çerçevesinde, Belediyenizce satışı yapılan yol artığı niteliğindeki yerlerin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu aşağıdaki şekildedir.

- 1. Belediyenizin yol artığı niteliğindeki yerleri hisselerdir, kendi hissesini 2886 sayılı Kanun hükümlerine veya izale-i şuyu suretiyle yapılan satış kapsamında Katma Değer Vergisine tabi olacaktır. Ancak bu yerlerin, 3194 sayılı Kanunun 17. maddesine göre satılması durumunda bu satışlar Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır.*
- 2. Yol artığı niteliğindeki yerlerin 2886 sayılı kanun hükümlerine veya izale-i şuyu suretiyle mahkeme kararına göre satışı, müzayede mahallinde yapılan satış kapsamında Katma Değer Vergisine tabi olduğundan, bu satışlar nedeniyle tahsil edilecek Katma Değer Vergisinin, satışın yapıldığı dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde*

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

beyannameye beyan edilen bu işlemlere ait vergiden, belediyenin mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklendiği vergilerin indirimi mümkün bulunmaktadır."

Yukarıda açıklandığı üzere belediyeler, Belediye Gelirleri Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca elde ettikleri vergi yahut harç niteliğindeki gelirleri ile, diğer kanunlara göre sağladıkları mal veya hizmet karşılığı olmayan tahsilatları ve bağış kabulleri KDV nin konusu dışındadır. Keza belediyelerin bedel karşılığı da olsa arazi olarak yaptıkları mal satışları ve hizmet ifaları KDV nin konusuna girmez. Belediyelerin KDV mükellefiyetinden söz edilebilmesi için, ücret veya bedel karşılığında sürekli olarak ticari, sınai, ziraa, mesleki mahiyette bulunan bir iktisadi işletme oluşturulması gerekir. Örnek vermek gerekirse, belediyelerin halk ekmek adı altında bizzat kurdukları fırın işletmeleri KDV mükellefiyetine konudur. Keza belediyelerin münferit olarak ve ihale uygulamaksızın yaptıkları arsa satışı KDV ye tabi değildir.

Bir belediye KDV ye tabi olmayan böyle bir arsa satışında alıcıdan KDV tahsil etmiş ve iktisadi işletmeleri nedeniyle vermekte olduğu KDV beyannamelerinde büyük meblağda devrolan KDV si bulunduğunu belirterek, söz konusu arsa satışı nedeniyle tahsil ettiği KDV yi beyannamesinde göstermek suretiyle, devrolan KDV yükünü azaltıp azaltamayacağını sormuştur. Cevap, bu KDV tahsilatının KDV beyannamesinde gösterebileceği (müstakilen ödenmesi gerekmeyi) ancak belediyelerce verilen KDV beyannamelerinde yer alacak indirimlerin sadece KDV kapsamına giren faaliyetleri ile ilgili olarak yüklenilmiş KDV lerden ibaret olması gerektiği, kamu hizmeti niteliğindeki KDV kapsamı dışında kalan belediyesel teslim ve hizmetler nedeniyle, yüklenilmiş olan KDV lerin indirim konusu yapılamayacağı şeklinde olmuştur. (İstanbul Defterdarlığı'nın 2.11.2001 tarih ve 5283 sayılı Muktezası)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.11.2010 tarih ve 680 sayılı özelgede, arsa karşılığı inşaat yoluyla elde ettiği 112 adet mesken ve 3 adet mağazayı 2008 ve 2009 yıllarında satması işleminin iktisadi işletme oluşturduğu, bu satışlarda KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

4.7.8. Dernek ve Vakıfların Durumu :

KDV Kanununun 1 inci maddesindeki 3-g fıkrasında yer alan diğer kurum ve kuruluşlarda olduğu gibi dernekler ve vakıflar da ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelikteki mal ve hizmetleri bedel veya ücret talep ederek sürekli şekilde teslim ettiklerinde, bu işlemleri yapan işletmelerinin KDV mükellefi olmaları gerekir.

Yukarıdaki bölümlerde konu hakkında yeterince bilgi verildiğinden burada tekrarına gerek görmüyor ve şu hususları hatırlatmakla yetiniyoruz :

- Bir derneğin kamu menfaatine yararlı dernek sayılması, bir vakfa Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınması, o dernek veya vakfın KDV karşısındaki durumunu kapsam bakımından etkilemez. Sadece 17 nci maddenin 1 ve 2 nolu fıkrasındaki istisnaların tatbikini mümkün kılar.
- Uygulamada dernek ve vakıflara karşı KDV ye tabi olup olmama bakımından kamu kurumu ve kuruluşlarına nazaran daha katı davranıldığı görülmektedir. Mesela katma bütçeli bir idare tarafından işletilen kreş, lokal ve benzeri sosyal tesisler muhtelif gerekçelerle KDV dışında tutulurken, aynı gerekçeler mevcut olsa dahi, dernek veya vakıflar tarafından işletilen benzer yerlerdeki teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu görüşü benimsenmektedir. Esasen kapsama girip girmeme bakımından sadece işlemin niteliğine bakılması, işlemi yapanın kişiliği üzerinde durulmaması gerekir. Maliye İdaresinin işlemi yapanın kimliğini dikkate alarak aynı nitelikteki işlemler için farklı görüşler ileri sürmesinin yasal açıdan izahı yoktur.
- Sayın Şükrü KIZILLOT 'un Danıştay Kararları ve Özelgeler 1998 isimli kitabının 1257 nci sahifesinde yer alan mukteza da şöyledir :

" (.....) Kültür ve Dayanışma Derneğinin her türlü mal ve hizmet alımlarının katma değer vergisine tabi olması, her yıl üyelerinin katılımlarıyla geceler tertip etmek ve benzeri faaliyetlerinin yılda bir defaya mahsus veya istisnai olarak iki kez yapılması halinde bu faaliyetleri

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

arızı nitelikte arz ettiğinden katma değer vergisine tabi olmaması, ancak bu faaliyetin süreklilik arz etmesi halinde katma değer vergisi uygulanması gerektiği konusunda görüş Bakanlığımızca da uygun görülmüştür. "

- Aydınlatıcı olması bakımından İstanbul Defterdarlığının 8.8.2002 tarih ve 4439 sayılı Muktezasının tam metni aşağıda sunulmuştur :

"İlgide kayıtlı dilekçemizde iktisadi teşekkülü olmayan derneğinizin üyelerinden aidat ve bağışlarla yine üyelerine yönelik mesleki, teknik, sosyal ve kültürel faaliyetlerde bulunduğu belirtilerek Kurumlar Vergisi ve KDV açısından durumu sorulmaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (D) bendi ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefiyetine alınmış, dernek ve vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla mükellefiyet dışında tutulmuşlardır. Aynı kanunun 4 ve 5. maddeleriyle de dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler haricinde kalan ticari, sınai, ve ziraî işletmelerin dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu; bunların kazanç gayesi gütmemelerinin, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin ve işlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine etki etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda derneklerin kendisi vergi dışı bırakılmış, bunlara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmeler kurumlar vergisi kapsamına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, derneğiniz tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisinden muaf olacak; derneğimize ait iktisadi işletme ve/veya işletmeler ise kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

Öte yandan, dernek tüzüğü'nün 3. maddesinde amaçlarının; "mühendislik ve mimarlık eğitimi yapan üniversite, yüksekökol, teknik ve yüksek teknik, meslek yüsek okulları ve meslek liseleri mezun olan üyelerinin;

- a) Sosyal yardımlaşma ve dayanışmalarını sağlamak,
- b) Meslek, bilgi ve görü ile genel kültürlerini artırmak,
- c) Ülekelerin teknolojik kalkınmasına yararlı elemanlar yetiştirmek" olduğu belirtilmektedir.

Diğer taraftan, tüzüğü'nün dernek gelirleri ile ilgili 25. maddesinde gelirlerin"

- a) Yıllık 12.000.000 lirayı geçmeyen üye aidatları,
- b) Bağış, yardım ve vasiyet suretiyle bağış ve yardımlar,
- c) Derneğin mal varlığından elde edilen gelirler,
- d) Denek faaliyetlerinden elde edilen diğer gelirler.

Dernek, siyasi partilerden, işçi veya işveren sendikalarından, mesleki kuruluşlardan herhangi bir surette maddî yardım kabul edemez ve adı geçen kuruluşlara yardımda bulunamaz."

Bu durumda, derneğiniz tüzüğü'nün yukarıda belirtilen maddelerinde iktisadi işletme kurabilme konusunda hükümler bulunması kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektirmemektedir.

Ancak, tüzüğü'nün 3. maddesinde belirtilen faaliyetlerin tamamen bedelsiz olarak yapılacağı'nın derneğinizin yetkili organlarınca karar altına alınmış ve karar defterlerinde de bu hususun belirtilmiş olması ve fiiliyatta da bu hususlara uyulması şartıyla bu faaliyetlerden bir iktisadi işletme oluşmayacağından kurumlar vergisi mükellefiyeti de doğmayacaktır. Bedelli olarak gerçekleştirilen diğer devamlı faaliyetlerin bulunması halinde ise bunlar birer iktisadi işletme oluşturacaklar ve kurumlar vergisi mükellefiyeti de doğuracaktır.

3065 Sayılı Kanunun 1/3-g maddesinde, "Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara, ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya onlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabidir" hükmü bulunmaktadır.

Bu durumda ticari, sınai ve mesleki faaliyet devamlı yapılmak suretiyle tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle üretilen malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığında satılacak olması halinde derneklere ait veya bağlı olan bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olacaktır.

Aynı Kanununun 17/1. maddesine göre kamu menfaatine yararlı derneklerin ;

- a) *İlim, Fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,*
- b) *Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler ile 2. fıkranın (a) bendin de sayılan hastane, nekahethane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar botonik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci ve yetiştirme yurtları, yaşlı ve saka bakım ve huzur evleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletme veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.*

Kanununun 17/2-b maddesinde ise, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisine tabi olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan Kanununun 19/1. maddesinde diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu kanuna hüküm eklemek veya kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümleri KDV Kanunu açısından geçersiz olduğundan derneğinizin kamu menfaatine yararlı dernek olması halinde yukarıda sayılan teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna olacak, bu kapsama girmeyen teslim ve hizmetleri ise katma değer vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca, KDV Kanunu'ndaki kurum ve kuruluşlara getirilen istisnanın, bu kurum ve kuruluşların mal ve hizmet alışlarıyla bir ilgisi olmayıp, derneklerin her türlü mal ve hizmet alışları Kanununun 1/1. maddesine göre katma değer vergisine tabidir.

Buna göre, derneğinizin tüzel kişiliği itibarıyla, ticari, sınai ve serbest meslek faaliyeti bulunmadığı sürece KDV mükellefi olmayacak, derneğinize ait yukarıda niteliği açıklanan bir iktisadi işletmenin bulunması halinde KDV mükellefi olmanız gerekecektir.

Ayrıca derneğinizin her türlü mal ve hizmet alımları KDV'ne tabi olacak, derneğinizin kamu menfaatine yararlı dernek statüsünde olması halinde sadece derneğinize bedelsiz yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV uygulanmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

Kamuya yararlı dernekler hakkındaki açıklamalar için 2 ve 15 nolu Kurumlar Vergisi Sirkülerine bakınız.

4.7.9. Spor Klüplerinin Durumu :

Profesyonel futbol klüplerinin KDV karşısındaki durumu KDV Genel Uygulama Tebliğinde (I/B-12) etraflıca açıklanmış olup söz konusu açıklamalar aşağıdadır :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

“12. Profesyonel Futbol Faaliyetleri

12.1. Spor Kulüpleri

Profesyonel futbol faaliyetleri, 5253 sayılı Dernekler Kanununa[2] göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki kuruluşlar ya da kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eliyle gerçekleştirilmektedir. 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun, Türkiye Futbol Federasyonu Statüsüne ilişkin (76/5) inci maddesine göre futbola uğraşan bir kulüp, futbol şubesini ilgili kanun ve yönetmelikler doğrultusunda kurulmuş bir anonim şirkete devredebilir. Bunun sonucu olarak, profesyonel futbol faaliyetleri anonim şirket statüsündeki kuruluşlarca da yapılabilir.

3065 sayılı Kanunun (1/1)inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun (1/3-g) maddesinde ise, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Bu maddelerde hükme bağlandığı üzere dernekler ile kamu idare ve müesseselerinin faaliyetleri doğrudan KDV'nin konusuna alınmamış, bu kuruluşlara ait veya tabi olan müesseselerin yukarıda belirtilen nitelikteki teslim ve hizmetlerinin vergiye tabi olduğu belirlenmiştir. Bu belirleme gereği yukarıda belirtilen idman ve spor müesseselerine sahip dernekler ile kamu idare ve müesseseleri, bu statüleri ile verginin mükellefi olmayıp, yalnızca bu müesseselere ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri nedeni ile mükelleftirler.

Spor kulübü dernekleri, amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri, yapılan açıklamalar çerçevesinde KDV'nin konusuna girmektedir.

3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin KDV kapsamına giren teslim ve hizmetleri aşağıda sayılmıştır:

- Maç hasılatları,
- Spor toto-loto ve iddaa isim hakkı gelirleri,
- Spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı,
- Yayın hakkı gelirleri,
- Reklam gelirleri,
- Diğer gelirler.

Faaliyetin zorunlu bir unsuru olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller, 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir. Ancak, anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin 3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesi gereğince vergiye tabi olduğu ise açıktır.

Söz konusu faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak uygulamada tereddüde düşüldüğü anlaşılan konular aşağıda açıklanmıştır.

Profesyonel sporcuların katıldığı futbol faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen biletler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmalı ve bilet bedeli KDV dahil olarak belirlenmelidir.

3065 sayılı Kanunun (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde vergiyi doğuran olayın, bu belgelerin düzenlenmesi ile meydana geldiği hükme bağlanmıştır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Kanunun (20/1) inci maddesinde ise teslim ve hizmet işlerinde KDV'nin matrahının, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, profesyonel futbol şubelerinin teberrulu, sezonluk bilet ve giriş kartlarının toplam satış bedeli KDV dahil olarak belirlenmeli ve bunların satışının yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilmelidir.

Profesyonel futbol şubelerinin yukarıda sayılan spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, spor toto-loto, iddaa, yayın hakkı, reklam ve benzeri gelirleri ile spor kulüplerinin spor okul ve kurs, lokal, sosyal tesis, otopark, spor sahaları, sağlık, plaj tesisleri işletmek gibi ticari faaliyetleri kapsamında yapacakları teslim ve hizmetlere KDV uygulanır.

Aynı Kanunun (17/2-b) maddesinde ise, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'ye tabi olmadığı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, söz konusu madde kapsamına giren profesyonel spor faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen **serbest giriş kartlarına KDV uygulanmaz**, ancak bunun dışında kalan kartlara ise Kanunun (27/1) inci maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanır.

Diğer taraftan, bu Tebliğin (I/C-2.1.2.4) bölümünde, reklâm alanların gerçek usulde KDV mükellefiyetinin olmaması durumlarında, reklâmı verenlere sorumluluk uygulaması öngörülmüştür.

12.2. Türkiye Futbol Federasyonu

5/5/2009 tarih ve 5894 sayılı Kanunla her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, teşkilatlandırmak, geliştirmek ve Türkiye'yi futbol konusunda yurt içinde ve yurt dışında temsil etmek üzere, özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliğe sahip, özerk Türkiye Futbol Federasyonu kurulmuştur.

Türkiye Futbol Federasyonu, profesyonel futbol faaliyetlerini düzenleme hizmeti karşılığında maç hasılatlarından, futbol müşterek ve sabit ihtimalli bahis oyunlarından, spor toto-loto, iddaa gelirlerinden pay almakta, ayrıca mal varlığı değerlerinin devir, temlik, satış ve kiralanması ve milli maç hasılatları ile yayın ve reklâm gelirleri elde etmektedir.

Söz konusu faaliyetler iktisadi işletme kapsamına girdiğinden, bu faaliyetler için KDV hesaplanacak ve futbol federasyonu tarafından beyan edilip ödenecektir. Federasyon aldığı paylar için ilgili kuruluşlara (maç hasılatları için kulüplere, spor toto-loto, iddaa payı için Teşkilat Müdürlüklerine vb.) fatura ve benzeri belge düzenleyecek, milli maç hasılatlarını ise giriş biletleri ile belirleyecektir.

12.3. Spor Genel Müdürlüğü

Profesyonel futbol maçları genellikle mülkiyeti Spor Genel Müdürlüğüne ait olan statlarda oynanmaktadır. Kanun gereği kulüplere tahsis edilen veya kiraya verilen statlar için **Spor Genel Müdürlüğüne ödenen kira veya tahsis bedelleri KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak statlardaki büfe ve benzeri yerlerin kiraya verilmesi veya işletilmesi işleminin ticari organizasyon oluşturması nedeniyle KDV'ye tabi olduğu açıktır.**

12.4. Defter Tutma ve Belge Düzenleme

Yukarıda sayılan kuruluşlardan vergiye tabi mal teslimi ve hizmet ifalarında bulunanlar, KDV mükellefiyetlerini tesis ettirmek ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek zorundadırlar.

12.5. İndirim

3065 sayılı Kanunun (29/1)inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin vergilerin indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, spor kulüplerinin iktisadi işletmelerinin, Türkiye Futbol Federasyonu ile Spor Genel Müdürlüğüne bağlı spor müdürlüklerinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, sadece vergiye tabi işlemler için yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkündür. Dolayısıyla adı geçen kurum ve kuruluşların vergiye tabi olmayan işlemleri nedeniyle ödenen KDV'nin indirim konusu

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

yapılması söz konusu olmayıp, bu vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, vergiye tabi olan veya olmayan işlemlerin birlikte yapılması ve ayrıştırılmasının mümkün olmaması durumunda, ortak harcamalara ilişkin KDV indirim konusu yapılabilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde spor kulüpleri, tamamen amatör spor faaliyetlerine ilişkin olarak yaptıkları harcamalar için ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamayacaklardır. Ancak, şirket olarak faaliyet gösteren ve tüm faaliyetleri ticari nitelikte sayılan spor kulüpleri böyle bir ayırım yapmaksızın, amatör spor faaliyetlerine ait yükledikleri KDV'yi de indirebileceklerdir.

Öte yandan, Türkiye Futbol Federasyonu ile Spor Genel Müdürlüğüne bağlı Spor Müdürlükleri ise tahsil ettikleri KDV'den sadece vergiye tabi işlemleri nedeniyle yükledikleri vergileri indirim konusu yapabileceklerdir.”

4.7.10. 3-g Fıkrası Hakkındaki Mukteza Özetleri :

Oldukça karmaşık bir yapıya sahip olan 3-g fıkrasının tatbiki bakımından daha iyi algılanması teminen aşağıda bazı mukteza özetlerine yer verilmiştir :

- Ceza infaz kurumları bünyesindeki döner sermayeli iş yurtlarının teslimleri KDV ye tabidir.
- Hükümlü ve tutkuların zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla cezaevlerinde açılacak kantin, tabldot ve çay ocağı işletmelerinin, kâr amacı taşımamaları ve yalnızca tutuklu ve hükümlülere hitap etmeleri şartıyla yapacağı teslim ve hizmetler, KDV ye tabi değildir.
- Bankalar Birliği'nin taşıt satışı, başka faaliyeti olmamak kaydıyla KDV ye tabi değildir.
- Diş Hekimleri Odasının reklam hizmeti, basılı kağıt satışı KDV ye tabidir.
- Tıp fakültesinin sağlık konulu dergi çıkarması 17 nci madde uyarınca KDV den müstesnadır. Fakat bu dergiye reklam alınması işlemi KDV ye tabidir.
- Tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu olan Eczacılar Birliğine bağlı Eczacı Odası tarafından işletilen lokal, ticari işletmedir ve bu işletme tarafından yapılan teslimler KDV ye tabidir.
- Otelcilik okulu tarafından yapılan konaklama, yemek, çay ve meşrubat gibi teslimler yalnızca kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla KDV ye tabi değildir.
- Sendikaların iktisadi işletmesi niteliğinde olan dinlenme tesislerinin teslimleri KDV ye tabidir.
- Milli Eğitim Bakanlığına bağlı meslek okulu atölyesinin teslimleri KDV ye tabidir.
- Okul koruma derneklerinin hazırlık kursları KDV ye tabidir.
- Öğrenci derneklerinin otobüs kiralamak suretiyle taşıma işi yapmaları KDV ye tabidir.
- M.K.E. Kurumunun, genel ve katma bütçeli İdarelerden ihale yapılmaksızın aldığı hurdalar, söz konusu kurum ve kuruluşların satışları ticari nitelikte olmadığından KDV kapsamına girmez.
- Yıldız Üniversitesi Rektörlüğü döner sermaye işletmesinin resmi dairelere ve özel kişilere yaptığı taahhüt işleri ile mühendislik bürolarına ihale ettiği işler katma değer vergisine tabidir.
- Boğaziçi Üniversitesinin bilgisayar semineri vermek, bilimsel araştırmalar yapmak şeklindeki faaliyetleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- Milli Eğitim Basımevi Döner Sermayesi Müdürlüğünün basılı evrak ve kırıntı kâğıt teslimleri ile diğer basım ve cilt hizmetleri istisna kapsamında değildir. Bu işlemler Kanununun 1/3-g maddesi gereğince KDV ye tabidir.
- T.C. Deniz Kuvvetleri Komutanlığı Seyir Hidrografi ve Oşinografi Dairesi Başkanlığının mutad ve sürekli bir faaliyet niteliğinde yayımlanan kitapları ile harita teslimlerinin katma değer vergisine tâbi tutulması gerekmektedir. Ancak bahis konusu yayınların, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz teslimi, aynı maddenin 2/b bendi gereğince vergiden müstesnadır.
- Gazeteciler Cemiyetinin mesleki kitap ve dergi yayın faaliyeti ve Bayram Gazetesi yayını faaliyeti sözü edilen Kanununun 1/3-g maddesi hükmü uyarınca KDV ye tabi bulunmaktadır.
- İnşaat Mütahhitleri İşveren Sendikasının yayınladığı aylık dergi ve reklam hizmeti KDV ye tabidir.
- Özel İdare Müdürlüklerinin sahibi bulunduğu gayrimenkulleri kiraya verme işlemleri KDV ye tabi değildir.
- Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü sahibi bulunduğu gayrimenkulleri S.S. Taksiciler Kooperatifi Yeşilköy (Atatürk) Hava Limanı Taksi İşletmelerine kiraya verme işlemi KDV ye tabidir.
- Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünün arsa teslimleri KDV ye tabidir. (Daha sonra, arsa ofisinin rolünü TOKİ oynamaya başlamış ve TOKİ tarafından yapılan arsa ve arazi teslimleri, Madde 17/4-p ile KDV den istisna edilmiştir.)
- İstanbul Belediyesine bağlı olan Mesken ve Gecekondu Müdürlüğünün ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslimleri (arsa veya arazi satışı, konut satışı ve gayrimenkul kiralınması gibi) kendisine bağlı bir iktisadi işletme oluşturacağından, katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak, anılan Kanuna 3393 Sayılı Kanunla eklenen geçici 8. madde ile, net alanı 150 m² ye kadar olan konutların teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir.
- Organize sanayi bölgesi arsalarının satışı KDV'ye tabidir. Satışın 3838 sayılı Kanun'un 19 uncu maddesi kapsamında yapılması sonucu etkilemez. (Daha sonra bu konuda Madde 17/4-k ile istisna hükmü getirilmiştir.)
- Darüşşafaka Cemiyetinin arsa karşılığı sahip olduğu binanın birden fazla bağımsız bölümlerinin satışı işlemi, adı geçen cemiyete bağlı iktisadi işletme niteliğindedir. Buna göre, katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesi uyarınca, söz konusu bağımsız bölümlerin satışında katma değer vergisi uygulaması gerekmektedir.
- Afet İşleri Genel Müdürlüğünün 7269 sayılı Kanun uyarınca konut yaptırmaları ve bu konutları bedel mukabili satması iktisadi işletme oluşturur. (KDV ye tabidir.)
- Öğretmen evindeki hizmetler, 11 no.lu KDV Genel Tebliğindeki şartların yerine getirilmesi kaydıyla KDV ye tabi değildir.

Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Gerek yukarıdaki mukteza örneklerinin gerekse 3-g fıkrası ile ilgili olarak yaptığımız diğer açıklamaların topluca değerlendirilmesinden anlaşılacağı üzere bu maddenin uygulanmasında pek çok belirsizlik, çelişki ve yasal dayanaktan yoksunluk halleri ile karşılaşılacaktır.

Çok aydınlatıcı bulduğumuz, İstanbul Defterdarlığının 29.8.1993 tarih ve 5613 sayılı muktezasının tam metnine yer vermekte yarar gördük :

"İlgide kayıtlı dilekçenizde, derneğiniz tarafından yapılacak gece düzenleme faaliyetinde elde edilen gelir için KDV ödeyip ödemeyeceğiniz konusunda bilgi verilmesi istenmektedir."

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

" 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1/D maddesiyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler verginin konusuna alınmış, dernek ve vakıfların kendisi vergi konusu dışında bırakılmıştır."

"Aynı Kanunun 4 ve 5. maddeleriyle de dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler haricinde kalan ticarî, sınai ve zirai işletmelerin, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler olduğu, bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği hükme bağlanmıştır."

Öte yandan, dernek tüzüğü'nün "Derneğin Gelirleri" başlıklı 25. maddesinde;

"2 - Dernekçe yapılan piyango, balo, eğlence, temsil, konser, konferans ve sportif yarışmalar gibi faaliyetlerden elde edilen gelirler, "

"3 - Derneğin mal varlığından elde edilen gelirler" hükümler yer almaktadır.

Bu durumda, dernek tüzüğü'nün yukarıda belirtilen hükümleri, kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektirmekle birlikte, fiiliyatta belirtilen konularda faaliyet gösterilmemesi halinde bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilmeyecektir.

Bu açıklamalara göre, eğlence gecesi düzenlemek faaliyetinin hacim ve önemi itibariyle ticari bir muhasebe ve organizasyonu gerektirmesi halinde derneğe ait iktisadi işletme doğmuş olur ve elde edilen gelirin kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir.

Ancak, söz konusu faaliyetin süreklilik arz etmeyecek şekilde yapılması durumunda iktisadi işletme oluşmayacağından dernek tüzel kişiliğinin Kurumlar Vergisi mükellefiyeti de söz konusu olmayacaktır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesinde "Genel ve Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettiği birliklere, üniversiteler, dernek ve vakıflar her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin 1/c maddesinde profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesinin Katma Değer Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, ilgili KDV Kanununun 1. maddesine göre, "Ticari sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir vergisi Kanunun hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir" hükmü yer almaktadır.

Buna göre, derneğin söz konusu faaliyeti süreklilik arz etmemesi halinde iktisadi işletme oluşmayacak ve bu faaliyetten elde edilen gelirden KDV alınmayacaktır.

Söz konusu faaliyetin süreklilik arz etmesi halinde Katma Değer Vergisine tabi olacağı açıktır.

Ancak, tertip edilen eğlence profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteri veya konser mahiyetinde olması halinde bu faaliyetin sürekliliğine bakılmaksızın Katma Değer Vergisine tabi olacaktır."

4.8. Rekabet Eşitsizliğini Gidermek Maksadıyla İsteğe Bağlı Mükellefiyetler Suretiyle Vergilendirilecek Teslim ve Hizmetler (Md.1/3-h) :

Vergi kapsamına girmeyen işlemlerin, işlemi yapanın isteği üzerine vergilendirilmesini öngören bu hükmün, uygulama alanı bulunması son derece zayıf bir ihtimaldir. Bir kimsenin işlemi vergi dışında gerçekleştirme imkanı varken bundan sarfınazar edilip teslim ve hizmetlerinde vergi

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

uygulamak istemesi, dolayısıyla defter tutmak, beyanname vermek, belge muhafaza etmek zorunda kalması beklenemez. Eğer işlem prensip olarak vergiye tabî olmakla beraber istisna kapsamına alınmışsa, isteğe bağlı mükellefiyet 1/3-h maddesine göre değil, istisnadan vazgeçme başlıklı 18 inci maddeye göre tesis edilir.

5. İŞLEM YAPANIN HUKUKİ STATÜSÜNÜN KDV ye ETKİSİ :

Yukarıdaki bölümlerde de birkaç vesile ile sözü edildiği üzere KDV nin konusu belli nitelikteki işlemlerdir. İşlemi yapanın kimliği veya hukuki statüsünün vergilemeye etkisi yoktur.

Birinci maddenin sondan ikinci fıkrasında;

"Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh ve işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez."

hükmü yer almıştır.

Hal böyle olmakla birlikte, uygulamada işlemi yapanın hukuki statüsü, işlemin niteliğini tayin bakımından etkili olabilmektedir.

Örnek vermek gerekirse ;

- Mal ve hizmet teslimi, mesela bir anonim veya limited şirket tarafından yapıldığında başkaca bir araştırma veya tereddüde gerek kalmaksızın bu işlemin ticari faaliyetler çerçevesinde yapıldığı ve KDV kapsamında bulunduğu sonucuna varılabilmektedir. Zira bu şirketlerin yaptıkları tüm işlemler, bunların ticari amaçla kurulmuş olmaları nedeniyle peşinen ticari vasıf taşımaktadır.
- Mal veya hizmet teslimi gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan bir tüccar tarafından yapılmışsa, KDV den söz edebilmek için bu teslimin ticarî çerçevede mi yapıldığı yoksa şahsî ve arızî nitelikte mi olduğunun belirlenmesi gerekir.
- İşlemler dernek, vakıf ve bilhassa kamu tarafından yapıldığında bazı mülahazalarla, KDV dışında mütalaa edilebilirken, aynı işlemler vergi mükellefiyeti olmayan bir gerçek kişi tarafından yapıldığında KDV gündeme gelebilmektedir.
- İstisnalar bahsinde ele alınacağı üzere, bazı istisnalar, işlemi yapanların belli hukuki statü ve hususiyeti haiz olmalarına bağlı kılınmıştır.

Bu gibi örnekleri çoğaltmak mümkündür. Mesela maddenin son fıkrasında, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılmasının vergilendirmeye tesir etmeyeceği belirtilmiştir. Ancak 16 ncı maddede yazılı ithalat istisnalarından bazıları ithalatı yapanın hukuki statüsüne veya özelliğine bağlı olarak uygulanmaktadır.

6. ÖZELLİK GÖSTEREN HALLER :

Hangi işlemlerin KDV ye tabi olduğu yukarıda açıklanmıştır. Fakat uygulamada KDV nin konusuna girip girmediği tereddüt ve tartışmalara konu olan birçok işlemle karşılaşmakta, bu tereddütlerin giderilmesi için, KDV Kanununun 1 inci maddesinde yazılı hükümler yanında Kanunun diğer maddelerini, KDV teorisini, mantalite ve ilkelerini, diğer Vergi Kanunlarını ve ilgili mevzuatı dikkate alarak yorumda bulunulması gerekebilmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde KDV açısından özellik gösteren bazı hususlar ele alınıp irdelenmiştir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

6.1. Yardım Toplama Kanununa Göre Toplanan Yardımlar ve Diğer Bağışlar :

2860 Sayılı Yardım Toplama Kanunu, yardım toplamaya yetkili kişi ve kuruluşları ve bunların hangi amaçla yardım toplayabileceklerini, belirlemiş, yardımın toplanmasına, kullanılmasına ve denetlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemiştir.

Kanunun 3 üncü maddesinde, kamu yararına uygun olarak amaçlarını gerçekleştirmek, muhtaç kişilere yardım sağlamak ve kamu hizmetlerinden bir veya birkaçını gerçekleştirmek veya destek olmak üzere gerçek kişiler, dernekler, kurumlar, vakıflar, spor kulüpleri, gazete ve dergilerin yardım toplayabilecekleri öngörülmüştür.

Buna göre bir gazete işletmesi sel felaketine uğrayanlara yardım amacı ile kampanya açarak yardım topladığında, toplanan paralar mal veya hizmet bedeli olmadığı yani ticari hasılatı dahil bulunmadığı için KDV ile ilgisi olmayacaktır.

Kanun'un 5 inci maddesinde ise :

"Bu Kanuna göre; makbuzla, belirli yerlere kutu koyarak, bankalarda hesap açtırarak, yardım pulu çıkararak, eşya piyangosu düzenleyerek, kültürel gösteriler ve sergiler yoluyla spor gösterileri, gezi ve eğlenceler düzenlemek suretiyle yardım toplanabilir."

hükmü yer almıştır.

Yukarıda bahsi geçen gazete işletmesi veya bir başka kuruluş bu hükmeye dayanarak yardım toplama işlemini, profesyonel sanatçıların katıldığı bir konser tertip etmek yahut piyango düzenlemek suretiyle yaptığında, bize göre KDV hesaplanması gerekecektir. Çünkü KDV Kanununun 1/3-b ve c bentlerine giren işlemler, açık bir istisna hükmüne konu olmadıkları sürece, ne amaçla yapılmış olurlarsa olsunlar KDV dışında tutulamazlar.

KDV mükellefleri bu gibi yardım kampanyalarına, ticari mal varlıklarına dahil bulunan ayınları vermek suretiyle katıldıklarında, bu teslimleri dolayısıyla KDV hesaplamaları ve bu konuda, 17 nci maddedeki istisna hükümlerini göz önünde tutmaları gerekir. (3 üncü madde ile ilgili 2.2. nolu bölüm bakınız.)

Petrol ofisinin akaryakıt bedeli ile birlikte (fatura belirterek) bayilerden tahsil ettiği Petrol Ofisi Gençlik Kulübü ve Sendika yararına paraların KDV matrahına girmeyeceği yolunda Danıştay kararı vardır. (Danıştay 7 nci Dairesi'nin 26.06.2001 tarih ve E:2000/5999, K:2001/2396 sayılı Kararı – Mehaş : Yaklaşım Dergisi Ekim 2001 Sayısı)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.08.2011 tarih ve 1204 sayılı özelgesinde, bir derneğin cep telefonları üzerinden bağış toplaması işleminde bağışçı cep telefonu faturaları ile tahsil eden GSM operatörlerinin, bu bağışlar üzerinden ÖTV ve KDV hesaplamaksızın bağış tutarlarını derneğe aktarmaları gerektiği, sadece bu bağış kampanyası kapsamında gönderilen kısa mesajlar için tahakkuk eden mesaj (SMS) ücretleri için ÖTV ve KDV hesaplanacağı belirtilmiştir.

6.2. KDV ye Tabi İşlemin Bağış Makbuzu İle Belgelenmesi :

Uygulamada bilhassa bazı dernek ve vakıfların ticari yahut mesleki alanda faaliyet gösteren işletmeler kurdukları veya KDV nin konusuna girecek işlemlerde buldukları, bu işletme veya işlemler için vergi mükellefiyeti tesis ettirmedikleri, sağlanan hasılatı bağış makbuzu ile belgelendirdikleri, aynı şekilde 4.2. ve 4.3. nolu bölümlerde açıkladığımız piyango ve gösteri düzenleme şeklindeki işlemlerde de bazen bilet yerine bağış makbuzu (yanı sıra katılma kuponu veya davetiye) verdikleri görülmektedir.

Bağış makbuzu ile belgelemeye konu işlem, açıkça KDV dışında kalıyorsa mesele yoktur.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Fakat işlem KDV nin konusuna giriyorsa ve istisna kapsamında da değilse, cezalı KDV tarhiyatı ile karşılaşılabilir.

Bazı hallerde bağış ve ücret faktörü birbirine karışmış olabilir. Mesela dernek ve vakıflar tarafından düzenlenen çoğu konserlerde muhtelif meblağlı bağışlar alınıp davetiye verilmekte veya davetiye önceden gönderilip konser esnasında, davetlilerin ödeme gücüne ve isteğine göre değişen miktarlarda bağış tahsilatları yapmaktadır. Böylelikle bir KDV kaçağı vücuda getirildiği kuşkusuzdur. Fakat bu bağışların tamamı üzerinden KDV hesaplanması da doğru olmaz. İnceleme elemanı, Kanunun 27 inci maddesi hükmünce bir emsal hasılat hesabı yapmalı, bu hasılat üzerinden bulunacak KDV den, ilgili dernek, vakıf v.b. kuruluş tarafından ibraz olunacak alış belgelerindeki KDV tutarını indirmek suretiyle KDV kaçağını tesbit etmelidir.

Çünkü KDV nin matrahı, işlemin karşılığını teşkil eden bedeldir. Halbuki yardım toplama amaçlı piyangoda, konserde veya bir diğer KDV ye tabi işlem vesilesi ile toplanan para o işlemin rayiç bedelinin çok üstünde olabilir yani bağış unsurunu da ihtiva edebilir.

6.3. Finansman Temini Şeklindeki İşlemler :

6.3.1. Alacak Faizleri :

Bilindiği üzere faiz, bir kimsenin TL. veya yabancı para şeklindeki nakit varlığının bir başkasının zilyetliğinde bulunması nedeniyle para sahibinin borçludan istediği bedeldir. (Para kirasıdır.) Vade farkı da faiz niteliğinde olup daha çok mal veya hizmet tesliminden doğan alacağın geç ödenmesi dolayısıyla, satıcının, mal veya hizmet bedelinin dışında ayrıca talep ettiği faiz mahiyetindeki paradır.

KDV Kanunu'nun 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matrahı dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Maliye İdaresi önceleri bu hükümden hareketle, mal veya hizmetin faturasında gösterilen veya sonradan ayrı fatura ile talep olunan vade farklarını ilgili mal ve hizmetin bedeline dahil bir unsur olarak mütalaa etmiş, daha sonra görüş değiştirerek, sebep ne olursa olsun faizlerin veya vade farklarının "*finansman temini*" şeklindeki müstakil bir hizmetin bedelini teşkil ettiği ve bu hizmet karşılığında alınan bedelin KDV ye tabi olduğu anlayışını benimsemiştir. Bu anlayışa göre, gerçek usulde KDV mükellefi olan bir firma, gerek mal satışından kaynaklanan gerekse başka bir nedenle doğan alacağının doğuşu veya vadesi ile fiilen tahsil edildiği tarih arasında geçen süre için yüzde hesabıyla veya götürü şekilde belirlenen faize (yahut vade farkına) hak kazandığında, bu hakedişin fatura ile belgelenmesi ve faturada normal oran üzerinden KDV gösterilmesi gerekmektedir.

Fakat İdare sonradan görüş değiştirerek, mal veya hizmet satışı esnasında hesaplanan vade farklarını ilgili mal veya hizmet bedelinin uzantısı saymış ve o mal yahut hizmetin tabi olduğu oran üzerinden KDV lenmesi (teslim veya hizmet KDV den müstesna ise vade farkının da istisna edilmesi) gerektiği müşterinin, ödemeleri aksatması nedeniyle sonradan ortaya çıkan ek vade farklarının ayrı bir hizmet bedeli olduğu görüşünü benimsemiş daha sonra tekrar görüş değiştirerek tanınan vadeye uyulmaması nedeniyle istenen temerrüt faizlerinin de vade farkı sayıldığı ve vade farklarının asıl işlem bedelinin eklentisi olduğu görüşünü benimsemiştir. (Vade farkları konusunda detaylı bilgi için aşağıdaki 6.5. nolu bölüme bakınız.)

- Faizler ve vade farkları, KDV Kanunu'nun 24/c maddesi uyarınca KDV ye tabidir. Ancak 1 inci maddede çizilen çerçeve nedeniyle bunların KDV sinden bahsedebilmek için, ticari, sınai, ziraai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilmiş olması gerekir.
- Faiz KDV sinin ne zaman doğduğu konusunda sorunlar vardır. (KDV doğuş zamanı ile ilgili olarak 10 uncu maddeye, vade farklarına ait KDV'nin doğuş zamanı konusunda aşağıdaki 6.5.2 no.lu bölüme bakınız.)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- Faizlerdeki en önemli sorun, ENFLASYON dur. Çünkü enflasyonist ortamlarda ortaya çıkan faizlerin ve vade farklarının önemli bir kısmı enflasyondan kaynaklanmakta olup, fiktif matrah niteliği taşımakta ve haksız vergilemeye yol açmaktadır.
- Gerek bu haksızlığı önlemek, gerekse uygulama sorunlarını azaltmak için finansman hizmetlerinin KDV den istisna edilmesinde veya bu hizmetler de düşük oranlı KDV uygulanmasında yarar görüyoruz.

Özet olarak ;

Bir KDV mükellefi üçüncü kişilere kullandığı para için aldığı faiz üzerinden KDV hesaplamak ve bu faizi KDV'yi faturaya bağlamak durumundadır. Mükellef para kullandığı halde faiz almazsa veya piyasa faiz hadlerinin altında faiz uygularsa emsal faize göre bulunacak fark üzerinden cezalı KDV tarhiyatına maruz kalabilir.

Vade farkları Maliye İdaresi'nce faiz gibi değil, fiyat farkı gibi görülmekte olup bu konu aşağıdaki 6.5.2 no.lu bölümde açıklanmıştır.

Banka ve sigorta muameleleri vergisi mükelleflerince elde edilen faizler KDV'den müstesnadır. (Madde 17/4-c)

6.3.2. Tahvilli Borçlanmaya İlişkin Faizler:

Ülkemizde finansman hizmetleri KDV ye tabi tutulduğuna göre tahvilli borçlanmaların KDV'nin konusuna girdiği akla gelebilir.

Halbuki uygulamada tahvile bağlı faiz geliri için fatura kesildiği KDV hesaplandığı görülmüş şey değildir.

Bunun nedeni, tahvilli borçlanmada işlemin tahvil sahipleri açısından "*tahvil alım-satımı*" şeklinde cereyan etmesi ve KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi ile tahvil teslimlerinin KDV'den istisna edilmesi veya tahvilli borçlanmanın, bir işlem türü olarak KDV'nin konusuna girmediği şeklindeki kayda değer yorumlar olabilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkiye Bankalar Birliğine verilen 10.02.2015 tarih ve 11151 sayılı özelgede bir Türk Şirketinin tahvile yaptığı borçlanmada kupon (faiz) ödemelerinin yurtdışında mukim bankalar ve sigorta şirketlerine yapılması durumunda KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesi uyarınca istisna uygulanacağı (sorumlu sıfatıyla KDV uygulanmayacağı), buna mukabil diğer yabancı kişi ve kurumlar tarafından elde edilen faiz / kupon gelirleri üzerinden, tahvili çıkaran şirket tarafından sorumlu sıfatıyla KDV ödenerek indirileceği belirtilmişti.

KDV Kanunu'nun uygulanmakta olduğu son 30 yıl içinde çok sayıda tahvil ihracı yapılmış olması, uygulamada bu tahvillerinin faizlerinin hiç KDV'ye tabi tutulmaması, buna mukabil Maliye İdaresi'nin Tebliğ veya Sirküler ile hiçbir yönlendirme yapmaması ve üstelik istisna hükmünün bulunması karşısında, yukarıdaki özelge düzeltilmeye muhtaç bir görünüm arz etmekteydi. Nitekim, Maliye İdaresi Bankalar Birliği'ne gönderdiği 18.03.2015 tarihli yazı ile, bu özelgeye göre işlem yapılmamasını istemiş ve konunun yeniden değerlendirileceğini belirtmiştir.

Tahvile yatırım yapılması bir sermaye piyasası işlemidir.

Tahvili çıkaran açısından bir borçlanma hali ve tahvil üzerinde faiz oranı bulunmakta ise de tahvil sahipleri açısından tahvile yatırım yapmak TAHVİL SATIN ALMAK, gerek tahvilin vadesi devam ederken elden çıkarılması, gerekse vade hitamında itfa edilmesi TAHVİL SATMAK anlamındadır.

KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesindeki tahvil teslimlerini KDV'den istisna eden hüküm göz ardı edilerek tahvilli borçlanmaya ilişkin faizlerin KDV kapsamında bulunduğu yönünde özelge verilmesi, sermaye piyasasında tehlikeli çalkalanmalara sebebiyet verebilecek bir hatadır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Kaldı ki tahvil faizlerinin KDV'ye tutulmaya kalkışılması teknik bakımdan da mümkün değildir. Böyle bir vergileme hayal bile edilemez.

Türk şirketleri tarafından çıkarılarak yurtdışında pazarlanan tahvillerin faizlerinin, KDV sorumluluğu kapsamında düşünülmesi de mümkün değildir. Çünkü yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle tahvilli borçlanmalar çerçevesinde yapılan işlemler KDV'den istisna edilmiş olup, KDV'den müstesna işlemlerde KDV sorumluluğundan söz edilemez. Kaldı ki yurtdışından alınan finansman hizmetlerinde, hizmetin banka veya finans kuruluşundan alınması halinde KDV sorumluluğu doğmayacağı, aksi durumda KDV sorumluluğu olacağı yönündeki idari yorum ortada iken ve tahvilin yurtdışında elden ele dolaştığı da dikkate alınır, tahvil çıkaran firmanın KDV sorumluluğu konusunda ne yapacağı başlı başına bir sorun olacaktır. Tahvili çıkaran şirket, tahvilin hangi ellerde dolaştığını takip edemez. Tahvilin son alıcısının kimliğine bakılarak KDV sorumluluğu olup olmadığı hakkında karar verilemez çünkü bu tahvil son alıcısının elinde çok kısa süre ile kalmış olabilir.

Nihayet, TAHVİLLİ BORÇLANMAYA İLİŞKİN FAİZLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU 6728 SAYILI KANUNLA NETLEŞTİRİLMİŞTİR. Şöyle ki :

6728 sayılı Kanun'un 43 üncü maddesiyle söz konusu 17/4-g maddesine "*tahvil*" ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir.

"(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dahil)"

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bu istisna hükmünün yeni getirilmiş olması, geçmişte istisna hükmü bulunmadığı anlamına gelmemektedir.

Nitekim, maddeye ilişkin gerekçede "...tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetinin istisna kapsamında olduğu hususu açıklığa kavuşturulmaktadır..." denilmek suretiyle, tahvil faizi istisnasının geçmişte de maddedeki "tahvil" kelimesine dayalı olarak geçerli olduğu teyid edilmiştir.

Sonuç olarak, tahvil satın almak suretiyle finansman hizmeti veren firmalar bu hizmetleri ile ilgili olarak elde ettikleri faizler için KDV istisnası uygulayabileceklerdir.

Maliye İdaresi KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesine eklenen söz konusu parantez içi hükmü, 7 no.lu KDV Tebliğinin 4 üncü maddesinde şöyle açıklamıştır:

"MADDE 4 – 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 değiştirilmiş, 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 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 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."

6.3.3. Mevduat Faizleri :

Finansman hizmeti şeklindeki işlemlerin KDV ye tabî tutulmasında çelişkili hususlardan biri de mevduat faizleridir. Gerçek usulde KDV ye tabî bir firmanın bankaya para verip vadeli veya vadesiz mevduat faizi alması halinde de, firmanın bankaya faiz mukabilinde finansman hizmetinde bulunmasına rağmen uygulamada, mevduat faizi elde eden firmaların ilgili bankaya KDV li fatura kesmeleri söz konusu olmamaktadır. Halbuki paranın faiz karşılığında herhangi bir kişiye veya firmaya kullanılması ile bankaya kullanılması arasında KDV ye tabî olma açısından hiçbir fark yoktur. Bu konuda da yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Nitekim bir anonim şirket, elde ettiği mevduat faizinin KDV ye tabî olup olmadığı konusunda mukteza istemiş ve mevduat faizi şeklindeki gelirlerin KDV ye tabî olmadığı yolunda cevap almıştır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 6.6.2001 tarih ve 2515 sayılı Muktezası) Bu muktezada gerekçe olarak, mevduat faizlerinin GVK nun 75 inci maddesine göre, menkul sermaye iradı olduğu ileri sürülmüştür. Halbuki, anonim şirketlerin, mevduat faizleri de dahil olmak üzere tüm gelirleri ticari vasıf taşıyor ve açık bir istisna hükmü veya kapsam dışılık olmadığı sürece KDV ye tabidir. Mevduat faizlerinin KDV ye tabî olduğunu söylemenin büyük bir uygulama sorunu çıkaracağını gören Defterdarlığın böyle bir kaçamak cevap verdiği anlaşılmaktadır. Mevduat faizlerinden (veya başka herhangi bir kapsam içi işlemde KDV alınmak istenmiyorsa bunun yolu istisna hükmü getirmek, böylelikle uygulamayı yasal zemine oturtturarak Kanun hakimiyetini zedelememektir.

Bankaya mevduat yatırmanın, bankaya finansman hizmeti sunulması olarak kabul edilemeyeceği görüşünü içeren bir Danıştay kararı bulunmakla beraber, başkalarına faiz karşılığı para

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

kullandırıldığında otaya çıkan KDV nin, aynı para aynı faiz karşılığında bir bankaya kullandırıldığında niçin ortadan kalktığı açıklanmamıştır. (Danıştay 9 uncu Dairesinin 27.4.1999 tarih ve E: 1998/1161, K: 1999/1672 sayılı Kararı)

6.3.4. Factoring İşlemleri :

Factoring, gerek ihracattan gerek yurt içi işlemlerden doğan alacağın, tahsiline aracılık, tahsilatın garanti edilmesi, alacağın temlik yoluyla devralınması, alacağın iskonto edilmesi ve benzeri şekillerde yapılan finansman hizmetleridir.

Factoring işlemleri prensip olarak KDV ye tabidir. Eğer işlem bir banka veya factoring şirketi tarafından yapılırsa, bu işlemden doğan hasılat, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabi olması dolayısıyla KDV den müstesnadır (Md.17/4-e). Asıl faaliyet alanı factoring olmayan firmaların factoring türü işlemleri arızlen yapmaları mümkündür. Mesela bir sanayici vadeli mal satışından doğan alacağını, kendisine hammadde satan tüccara, cari hesap borcuna mahsup edilmek üzere temlik edebilir. Tüccar, 120.000 YTL olan alacağı devralıp karşılığında sanayicinin carf hesabına 100.000 YTL alacak kaydı yaparsa factoring tarifine giren bu işlemde, 20.000 YTL. para kazanmış olur ve sanayiciye 20.000 (+KDV) fatura vermesi gerekir.

Bir firma normal ticarî faaliyeti ile bağlantısız olarak ve sürekli şekilde factoring işlemleri yaparsa banker sayılır ve KDV değil Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ödemesi gerektiği iddiasına hedef olabilir.

6.3.5. Temerrüt Faizi :

Bilindiği üzere temerrüt faizi, vade geçtiği halde borçlunun ödeme yapmaması (temerrüde düşmesi) nedeniyle, alacaklının vade tarihinden ödeme tarihine kadar süre için talep etmeye hak kazandığı faizdir.

Bu faiz, önceden tarafların anlaşmış olmasına bağlı olarak değil, borçlunun borcunu zamanında ödeyememesi veya ödemek istememesi yüzünden ortaya çıkmakta, borçlu ve alacaklı arasında rızaya dayalı bir işlem olmamakla beraber alacaklı, istemeyerek de olsa borçluya finansman hizmetinde bulunmakta ve bunun için bir bedel (temerrüt faizi) almakta olduğu için temerrüt faizlerinin tazminat değil, finansman hizmeti bedeli olduğu görüşü hakimdir.

Uygulamaya baktığımızda, taraflar temerrüt olayını kendi aralarında sulh şekline bağlamışlarsa ve alacaklı taraf KDV mükellefiyse, alacaklının temerrüt faizini KDV li fatura keserek aldığı görülmektedir.

Eğer alacaklı asıl borç ve temerrüt faizinin tahsili için, hukuk yollarına başvurmak zorunda kalmışsa, KDV faktörü ihmale uğramakta, İcra Dairesi sadece alacak tutarını ve temerrüt faizini tahsil edip alacaklıya aktarmaktadır. Bu durumda alacaklı vergisel ödevlerini tam olarak yerine getirebilme saiki ile, mütemerrid borçluya temerrüt faizi + KDV şeklinde fatura keserse bu defa KDV nin tahsilinde zorlanacak ve belki de KDV yüzünden ikinci bir mahkeme ve icra gereği ortaya çıkacaktır.

Maliye İdaresi, yargı yoluyla alınan temerrüt faizlerinin de, bu faiz KDV mükellefi lehine ve bu mükellefiyet kapsamında alınmaktaysa KDV'ye tabi olduğu görüşündedir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.07.2012 tarih ve 755 sayılı Özelgede şöyle denilmiştir :

"Buna göre, adı geçen firmanın, yüklenicisi olduğunuz iş dolayısıyla taşeron olarak yaptığı teslimlere ilişkin hakediş ödemelerinin zamanında ödenmemesi üzerine yargı kararıyla ödenmesine hükmedilen faiz tutarlarının KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Mahkemece hükmolunan Kararda bedele KDV dahil olup olmadığına yönelik bir belirleme yapılmamış olması halinde faiz tutarı KDV matrahına dahil edilecek ve bu tutar üzerinden ayrıca KDV hesaplanacaktır. Ancak, bu tutarın katma değer vergisi dahil olarak belirlenmesi halinde KDV'nin iç yüzde yoluyla hesaplanacağı tabiidir."

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Satın aldığı mal veya hizmet nedeniyle satıcıya borçlanmış olanın, kendisine tanınan vade içinde borcunu ödememesi dolayısıyla satıcının istediği paralar Maliye İdaresi'nce temerrüt faizi olarak değil, vade farkı olarak kabul edilmekte, vade farkları ise bir finansman hizmeti bedeli değil, asıl mal veya hizmet bedelinin eklentisi (fiyat farkı) olarak algılanmaktadır. Bu konudaki görüşlerimiz aşağıdaki 6.5.2 no.lu bölümde açıklanmıştır.

6.3.6. Yurt Dışında Mukim Firmaya Ödenen Faizler :

Yurt dışındaki banka veya firmalardan kredi yahut borç para alınması şeklindeki işlemlerde İdarenin görüşü, söz konusu finansman hizmeti nedeniyle ödenen faizler ile, borcun alınması ile geri ödenmesi arasındaki sürede doğan kur farkları üzerinden sorumlu sıfatı ile KDV hesaplanması (Md.9) gerektiği yolundadır.

Bilindiği üzere, yurt dışından sağlanan krediler için ödenen faizlerin ve bu krediler nedeniyle krediyi kullanan firmalar aleyhine doğan kur farklarının, KDV Kanununun 9 uncu maddesi uyarınca ve sorumlu sıfatıyla (2 nolu KDV beyannamesi ile) KDV ödenip indirilmesini gerektirip gerektirmediği konusu uzun süredir tartışılmıştı.

46 nolu KDV Genel Tebliğinin (R.G. 17.03.1995 - 22230) A bölümünde yer alan;

"..... yurt dışı kredi işlemlerinin Kanunun 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekli olup, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları katma değer vergisine tabi değildir."

şeklindeki açıklama ile, bahsi geçen faiz ödemelerinin ve kur farklarının KDV den müstesna olduğu, dolayısıyla KDV sorumluluğu getirmediği belirlenmiştir. (Buradaki *"tabi değildir"* sözünü *"istisnadır"* şeklinde anlamak gerekir)

Bu anlayış KDV Genel Uygulama Tebliğinde de korunmuştur. (II/F-4.5.1. bölümü)

Tebliğdeki ifadelerden anlaşıldığı kadarıyla, KDV sorumluluğunun olmaması için alınan paranın KREDİ olması (kredi sözleşmesi bulunması) ve krediyi veren firmanın banka veya finans kuruluşu olması gerekmektedir. Dolayısıyla, alelade bir yabancı firmadan sağlanan krediler ile kredi sözleşmesi olmaksızın sağlanan borçlar ve cari hesap şeklindeki borçlanmalar nedeniyle yapılan faiz ve faiz benzeri ödemelerde KDV sorumluluğu bulunduğu manası çıkmaktadır.

Vadeli olarak mal veya hizmet ithali nedeniyle yurt dışındaki satıcı firmalara faiz, vade farkı gibi isimler altında yapılan ödemelerin KDV karşısındaki durumu hakkında 21 inci maddeye bakınız.

Yurt dışı kredi veya borcun mahiyeti ve olursa olsun, bundan kaynaklanan kur farkları KDV nin konusuna girmez ve 2 nolu KDV beyannamesi verilmesini gerektirmez.

6.3.7. Şirket Ortağına Borç Para Verilmesi İşleminin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı :

Konu hakkında aşağıda özet açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalarımızda Sayın Hayrettin ERDEM'in Yaklaşım Dergisi'nin Mart 2004, Ekim 2005 ve Ocak 2008 sayılarında yayınlanan yazılarından yararlanılmıştır.

Uygulamada anonim veya limited şirket ortaklarının, şirketten borç para aldıkları (ortak cari hesabının borç bakiyesi verdiği) görülmektedir.

Bu durum vergi inceleme elemanlarının hassasiyetle üzerinde durdukları ve birçok açıdan vergisel sonuç (matrah farkı) doğurabilecek olan, sakınılmasını veya yasal gereklerinin yerine getirilmesini icap ettiren bir durumdur. (Bu konuda detaylı bilgi için Vergi Dünyası Dergisinin Şubat 2015 sayısında yayınlanan *"KAR DAĞITIMINDAN (%15 Stopajdan) KAÇINILARAK ŞİRKETTEN FAİZSİZ BORÇ PARA ALINMASININ AĞIR SONUÇLARI"* başlıklı yazımıza bakınız.)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Şayet şirketin ortağa kullandığı para için yeterli miktarda faiz hesaplanarak aylık periyotla ilgili ortağa KDV'li fatura düzenlenmişse, sorun yoktur. Bu işlem yapılmadığında ;

- Fatura düzenlenmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç sağlandığı iddiası (kurumlar vergisi açısından matrah farkı),
- KDV hesaplanmadığı iddiası (KDV açısından matrah farkı),

ortaya çıkabilir.

Aşağıdaki mukteza özetleri Maliye İdaresi'nin konuya yaklaşımı konusunda fikir vermektedir.

“Holdinglelerin kendi kullandıkları banka kredilerinden bağlı şirketlerine kredi vermesi işlemi finans hizmeti kapsamında KDV'ye tabidir.” (MB'nin, 23.07.1992 tarih ve 57692; 23.05.1985 tarih ve 36330 sayılı Özelgeleri).

“Borç para verme işlemleri nedeniyle elde edilen gelir bir finans hizmetinin karşılığını oluşturduğundan KDV'ye tabidir. Lehe kalan para BSMV'ye tabi ise KDV'den istisnadır.” (MB'nin, 24.03.1988 tarih ve 20013; 14.08.1985 tarih ve 53716 sayılı Özelgeleri).

“Bir sermaye şirketinin ortaklarına borç para vermek suretiyle gerçekleştirdiği finans hizmetleri BSMV kapsamına girmediğinden, KDV'ye tabi olacaktır.” (MB'nin, 20.02.1997 tarih ve 2081 sayılı Özelgesi).

Borç bakiye veren ortak cari hesabına yürütülen faiz üzerinden KDV hesaplanmadığı gerekçesiyle yapılan KDV tarhiyatları vergi yargısına götürüldüğünde **Danıştay**, para kullandırma işleminin KDV'ye değil, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğunu hükme bağlamak suretiyle KDV tarhiyatını kaldırmaktaydı. (Bu yöndeki Danıştay Kararları'na örnek olarak Yaklaşım Dergisi'nin Mart 2001, Aralık 2002 sayılarında yayınlanan Kararlar gösterilebilir.)

Fakat daha sonra Danıştay tutum değiştirmiş ve kurumların ortaklarına para kullandırmaları nedeniyle aldıkları faizlerin KDV'ye tabi olduğu yönünde kararlar vermeye başlamıştır. Bu kararlara örnek olarak da aşağıdaki kararları gösterebiliriz :

Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 23.10.1997 tarih ve E:1996/3270 K:1997/3335 sayılı Kararı
Danıştay 7 inci Dairesi'nin 7.12.2006 tarih ve E:2006/133, K:2006/136 sayılı Kararı, (Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008 sayısı)
Danıştay 7 inci Dairesi'nin 24.05.2007 tarih ve E:2006/542, K:2007/1741 sayılı Kararı, (Yaklaşım Dergisi, Eylül 2007 sayısı)
Danıştay 4 üncü Dairesi'nin 21.03.2007 tarih ve E:2006/222, K:2007/910 sayılı Kararı, (Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008 sayısı)
Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 28.09.2005 tarih ve E:2004/1812, K:2005/2489 sayılı Kararı, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2009 sayısı, sahife : 128)
Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 30.03.2007 tarih ve E:2006/354, K:2007/129 sayılı Kararı, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2009 sayısı, sahife : 128)

Görüldüğü gibi, gerek Maliye İdaresi, gerekse Danıştay finans kurumu olmayan bir kurumun üçüncü kişilere (bu arada ortaklara) para kullandırılması karşılığında alınan faizler üzerinden KDV hesaplanması gerektiği konusunda hemfikirlerdir.

Bir şirketin ortağına veya üçüncü kişilere borç para vermesi işleminin BSMV kapsamına girip girmediği (BSMV kapsamına girmesi nedeniyle KDV istisnasına tabi olup olmadığı) 6009 sayılı Kanunla Gider Vergileri Kanununun 28'inci maddesinde yapılan değişiklikle büyük ölçüde açıklığa kavuşturulmuştur. Bu konu aşağıdaki 6.3.9. no.lu bölümde açıklanmıştır.

Ancak, para kullandırma işlemi banka ve finans kuruluşlarından sağlanan kredilerin kısmen veya tamamen başkalarına kullandırılması ve herhangi bir kar gözetilmeksizin, ilgili finansman

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

maliyetlerinin aynen yansıtılması işlemi KDV hesaplanmasını gerektirmemekte ve yansıtma işlemi dekontla yapılabilmektedir. (Bu konuda aşağıdaki 6.10.6 no.lu bölüme bakınız.)

6.3.8. Şirketin ortaklarına Faizsiz Para Kullandırması Durumu :

Bir şirketin ortaklarına **faiz almaksızın** para kullandırması durumunda emsal faiz üzerinden KDV hesap ve beyan edilmesi gerekir gerekmediği henüz netleşmemiş bir konudur. (Bu konuda Sayın V. Arif ŞİMŞEK tarafından hazırlanıp Yaklaşım Dergisinin Ekim 2004 sayısında yayımlanan yazıya bakınız.)

6.3.9. KDV mi ? BSMV mi ?

Şayet bir işlem banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi ise KDV Kanununun 17/4-e maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Hangi işlemin BSMV'ye tabi olduğu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesine bakılarak tespit edilmektedir.

Söz konusu maddenin 3'üncü fıkrası 6009 sayılı Kanunla değişmeden önce, bu maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen işlemlerden herhangi biri ile iştigal edenlerin banker sayılacağı hükmü mevcuttu. Bir firmanın söz konusu işlemleri birden fazla defa yapması halinde banker sayılarak BSMV mükellefi olup olmayacağı tartışma konusu edilebiliyordu. Bu konuda Maliye İdaresi'nin görüşü, mutad meslek haline getirilmediği sürece, KDV mükelleflerince birden fazla kere borç verilmesi, BSMV mükellefiyetini gerektirmeyeceği, dolayısıyla bu borç verme işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu yönünde idi. Danıştay ise borç verme işleminin tekerrürünün BSMV mükellefiyeti gerektireceği yönünde kararlar vermiş olmakla beraber, son zamanlarda Maliye İdaresi'nin görüşüne paralel kararlar vermeye başlamıştı. (Bu görüş ve kararlar için yukarıdaki 6.3.7. no.lu bölüme bakınız.)

Ancak 6009 no.lu sayılı Kanunla Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında değişiklik yapılmış olup, fıkranın değişmeden önceki şekli ve yeni metni aşağıda sunulmuştur:

ESKİ METİN	YENİ METİN
<i>" 2279 sayılı Kanun'a göre ikraz işleriyle uğraşanlarla banka muamele ve hizmetlerinden bir veya birkaçı ile iştigal edenler bu Kanun'un uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile iştigali banker sayılmasını icap ettirmez."</i>	<i>"90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştigal konusu olarak yapanlar bu Kanun'un uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez."</i>

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Görüldüğü gibi, bir borç verme işleminin 6009 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1.8.2010 tarihinden itibaren BSMV'ye tabi olabilmesi için bu işlemin çok kereler yapılması yeterli olmayacak işlemi yapanın ana faaliyet konusunun ikrazatçılık olması gerekecektir. Başka bir anlatımla ana faaliyet konusu borç verme işlemleri olmayan bir firma, gerek ortaklarına gerek üçüncü kişilerine ne kadar çok sayıda veya ne kadar büyük meblağlarda borç para verirse versin, BSMV mükellefi olmayacak, bu borç para verme işlemleri KDV'ye tabi tutulacaktır.

6.4. Finansal Kiralama İşlemleri :

6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu uyarınca yapılan finansal kiralama işlemleri KDV konusuna girmektedir. Bu konu ile ilgili hususlar ana hatları itibarıyla şöyledir.

- Finansal Kiralamaya konu olan malların, finansal kiralama şirketlerine veya bu şirketlerce teslimi ile finansal kiralar için özel KDV oranları öngörülmüş olup bu oranlar 28 maddeyi konu alan bölümde açıklanmıştır.
- Finansal kiralama işlemleri, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun 28. maddesine 3297 Sayılı Kanunun 16 nci maddesi ile eklenen hükme göre Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin kapsamı dışındadır. Dolayısıyla finansal kiralama işlemi bir yatırım bankası tarafından yapılıyorsa da, kira tutarları 17/4-e maddesindeki KDV istisna kapsamında değildir. Başka bir anlatımla banka, sırf finansal kiralama işlemi yapması nedeniyle BSMV yanında KDV mükellefiyeti de tesis ettirmek zorunda kalacaktır.
- Finansal kiralamada, kiralar bakımından KDV nin ne zaman doğduğu konusu 10 uncu maddeye ilişkin bölümde geniş şekilde açıklanmıştır.
- Finansal kiralama işlemi yapan finansal kiralama şirketi veya bankanın KDV tahsilatı, kiralar ve kiracıya yansıtılan masraflar üzerinden hesaplanan KDV ve finansal kiralama konusu malın mülkiyetinin kiralayana devri münasebiyle hesaplanan KDV dir. Devir işlemlerinin sembolik bedellerle yapılıyor olması karşısında KDV nin bu sembolik bedel üzerinden mi yoksa emsal bedel üzerinden mi hesaplanacağı konusu 27 nci maddeye ilişkin bölümde açıklanmıştır.
- Kiraya verilmek üzere satın alınan veya ithal olunan malların KDV si finansal kiralama şirketi veya banka tarafından indirilir.
- Finansal kiralamaya konu malın yurt dışındaki finansal kiralama şirketlerinden kiralınması işlemi de, hizmetten Türkiyede faydalanılıyor olması nedeniyle KDV ye tabi olup bu KDV nin kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanıp ödenmesi ve indirilmesi gerekmektedir (KDV Kanunu Md:9).

6.5. Fiyat Farkları ve Wade Farkları :

6.5.1. Fiyat Farkları :

Fiyat farklarının KDV matrahına dahil olduğu KDV Kanununun 24/c maddesinde belirtilmiştir. Fiyat farkını, bir mal veya hizmete ilişkin belge düzenledikten sonra, uygulanan fiyatın hatalı olduğunun anlaşılması üzerine alıcının veya satıcının talep ettiği fark bedel olarak tanımlamak mümkündür. Bu farklar 35 inci maddeye göre işlem görmektedir.

Mesela, fiyat listesine bakılırken hataya düşülmesi sonucu, bedeli 3.000 TL (+KDV) olan malın 2.000 TL. (+KDV) şeklinde fatura edilmesi ve sonradan bu yanlışlığın farkına varılması üzerine satıcının keseceği 1.000 TL. liralık fiyat farkı faturasında da farka konu malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanması gerekir.

Eğer fiyat farkı aksi yönde ise, mesela bedeli 3 .000 TL. (+KDV) olan mal 4.000 TL.(+KDV) şeklinde fatura edilmişse bu defa alıcının satıcıya 1.000 TL.(+KDV) şeklinde fatura kesmesi, (yahut hatalı fatura iptal edilip yerine doğru meblağı fatura düzenlenmesi) gerekir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Fiyat farkının hangi sebepten kaynaklandığı sonuca etkili değildir. Mesela taahhüt işlerinde sıklıkla rastlanan fiyat farkları (nefaset farkları) istihaklarda eksi değer olarak gösterilip KDV matrahından indirilebileceği gibi işveren tarafından müteahhide KDV li fatura kesilmesi suretiyle de belgelenmesi mümkündür. Fiyat farkı müteahhit lehine ise bu fark, istihkak raporunda KDV matrahına girer.

KDV mükelleflerinin envanterine dahil gayrimenkullere ilişkin kamulaştırma işlemleri, KDV ye tabi olup, daha sonra tezyid-i bedel suretiyle ortaya çıkan farklar da fiyat farkı niteliğinde olduğu için KDV ye tabidir.

Fiyat farkları konusundaki ana prensiplerden biri de, fiyat farkının hangi oranda KDV'ye tabi olacağı, istisna kapsamına girip girmeyeceği konusunda bu fiyat farkına sebebiyet veren işleme bakılması gereğidir. Örnek vermek gerekirse %1 KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılan buğday satışına ilişkin olarak sonradan alıcı veya satıcı lehine ortaya çıkan fiyat farkının faturasında da yine %1 oran uygulanacaktır. Keza istisna kapsamına giren bir işlem (mesela bir dış taşıma) bedeline ait lehte veya aleyhte fiyat farkı ortaya çıkarsa, bu farka ilişkin fatura, asıl faturaya atıf yapılmak suretiyle KDV siz olarak düzenlenir.

Fiyat farkı KDV'lerinin KDV beyannamesine nasıl yansıtılacağı konusunda açıklık yoktur. Bize göre fiyat farkı lehte ise bu fark ve KDV'si Tablo 1'de (herhangi bir teslim gibi) aleyhte ise herhangi bir indirim olarak gösterilmelidir.

İthalatta ve ihracatta da fiyat farkları olabilir.

İthalatta, daha önce gümrüklenen ithal bedelini artıran fiyat farkları da gümrükleme tabidir. Bu konuda 21 inci maddeye bakınız. Şayet ithaldeki fiyat farkı ithal bedelinin küçülmesi yönünde olursa yani yurtdışındaki ihracatçı Türkiye'deki ithalatçıya fiyat farkı olarak bedel iadesinde bulunursa, ithalatçının sağladığı bu kazanım bize göre KDV'ye tabi değildir.

İhracatta, ihracı tamamlanan mal için ek fatura kesildiğinde bu faturada da 11 inci madde kapsamında KDV hesaplanması söz konusu olmaz. İhraç bedelinin küçülmesi şeklindeki fiyat farklarında da KDV gündeme gelmez. Ancak ihracatçının ihraç hasılatını küçülten bu olayda gelir veya kurumlar vergisi yönünden ispat sorunları yaşanabilir.

6.5.2. Vade Farkları :

Satıcının alıcıya, satışa konu mal ve hizmetin bedelini ödeme konusunda vade tanınması gerekçesiyle istediği bedel, uygulamada vade farkı olarak isimlendirilmektedir.

Vade farklarının KDV'ye tabi olduğu KDV Kanunu'nun 24/c maddesinde açıkça hükme bağlanmıştır. Ancak vade farklarının hangi oranda KDV'ye tabi olacağı ve vade farklarına ait KDV'nin ne zaman doğacağı konusunda Maliye Bakanlığı çelişkili görüşler ortaya koymuş ve ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarında Maliye İdaresi ile Danıştay arasında görüş ayrılıkları oluşmuştur. Maliye İdaresinin vade farklarla ilgili son görüşleri KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/A-5.2. ve III/B-1.2.1. nolu bölümlerinde yer almakta olup, bu bölümler şöyledir:

"5.2.Vade Farkları

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerekmektedir."

"1.2.1. Vade Farkları

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilir ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarına ait KDV vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanır.”

Satış bedelinin vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan vade farkları hakkında Sayın Hayrettin ERDEM'in Yaklaşım Dergisinin Ekim 2011 sayısında yayınlanan yazısına bakınız.

6.6. Kur Farkları :

Yabancı para üzerinden şekilde yapılan işlemlerde, ilgili yabancı paranın TL. karşısındaki değerinin (kurun) değişmesi nedeniyle doğan kur farkları hakkındaki görüşlerimiz aşağıda özetlenmiştir

- **KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLMAMASI GEREKİR. Çünkü kur farkı bir işlem sonucu olarak değil tarafların iradesi dışında taraflardan biri veya diğeri lehine doğan ve KDV'ye tabi olmaması gereken bir farktır. Yabancı para birimi ile fiyatlandırma yaparak işlemde bulunmak mümkündür. İşlem bu şekilde yapıldığında belirlenen dövizli işlem bedelinde döviz cinsinden bir değişiklik olmadığı sürece yeni bir KDV ortaya çıkmaması gerekir. Çünkü dövizli işlemlerde esas olan para birimi dövizdir. Bu dövizin TL karşılığının ne olduğunun önemi yoktur.**

Öteden beri savunduğumuz bu görüşlerimiz Yaklaşım Dergisi'nin Nisan 2001 ve Mükellefin Dergisi'nin Şubat 2002 sayısında yayınlanan yazılarımızda dile getirilmiştir. Bu görüşler Denet bünyesinde de genel kabul görmüş olup 2003/69, 2004/118, 2006/48, 2007/91 sayılı sirkülerlerimize konu edilmiştir.

- Maliye İdaresi KDV'nin uygulanmaya başladığı yaklaşık ilk 10 yıl boyunca, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünü benimsemiş fakat daha sonra görüş değiştirerek ;
 - Döviz ile yapılması mutad (yurtdışında mukim kişi ve kuruluşlar ile ilgili olan) işlemler ile
 - Uluslararası ihaleye konu işlemlere ilişkin

kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı, bunun dışındaki KDV'ye tabi işlemlerden doğan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yolunda muktezalar vermeye başlamıştır.

Mukteza bazındaki bu görüşler ilk defa 2007 yılında 105 no.lu KDV Genel Tebliği ile tebliğ hükmü haline getirilmiş, aynı görüşler KDV Genel Uygulama Tebliği'nde tekrarlanmıştır.

Yargı kararlarının ekseriyeti, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönündedir. Aksi yöndeki tebliğ hükmünü iptal eden önemli bir Danıştay kararı çıkmış olup bu kararın yaratacağı etkiler Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Eylül 2018 sayısında yayınlanan yazımızda ele alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 24 ncü maddesine “kur farkı” ibaresinin eklenmesi sonucunda konuya ilişkin yasal durum ve uygulama ciddi şekilde etkilenmiştir.

Bu değişiklik sonucunda kur farkları konusunda ortaya çıkan yeni durum, Lebib Yalkın Dergisi'nin Haziran 2019 sayısında yayınlanan yazımızda ele alınmış olup bu yazının metni aşağıdadır :

“Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

KUR FARKLARININ KANUNLA KDV'YE TABİ HALE GETİRİLMESİ VE BU KONUDA ÖN PLANA ÇIKAN SORU VE SORUNLAR

ÖZET :

18.01.2019 tarihine kadar KDV Kanunu'nda kur farklarının KDV'ye tabi olduğuna dair bir hüküm mevcut değildi.

Maliye İdaresi'nde KDV'nin uygulandığı ilk 10 yıl boyunca kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünü benimsemişti.

Daha sonra kanunda bir değişiklik olmadığı halde İdare kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde özalgeler vermeye başlamıştır. İdare bize göre hatalı bu görüşünü ilk defa 105 no.lu KDV Genel Tebliği'nde ifade etmiş, aynı görüş KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de tekrarlanmıştır.

Geçtiğimiz son 25 yıl içinde kur farklarının KDV'ye tabi tutulması konusunda gerek İdare ile mükellefler arasında gerekse alıcı ve satıcı durumunda bulunan kişiler arasında sayısız ihtilaflar yaşanmış ve muhasebe uygulamalarında ciddi sıkıntılar oluşmuştur.

Bu ihtilaflarda yargı kararlarının çoğunluğu kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde verilmiş, son olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLMADIĞI, bunun olabilmesi için kanunda hüküm bulunması gerektiği şeklindeki yargı görüşünü daha bariz şekilde ortaya koymuştur.

Bunun üzerine KDV Kanunu 24 üncü maddesine "kur farkı" ibaresi eklenmiştir.

Kur farklarının KDV'ye tabi tutulması fevkalade sakıncalıdır. Sayısız sorun doğurmaktadır. Dolayısıyla bu yasa değişikliği bize göre hiç isabetli olmamıştır. Değişikliğin iptali veya kur farklarının KDV'den istisna edilmesi isabetli olacaktır.

ANAHTAR KELİMELELER :

Kur farklarında KDV, vade farkı, fiyat farkı, dövizli işlem, ithalatta kur farkı, kur farkında iç yüzde, dövizli çek veya senet, kur farkında KDV oranı, kur farkında KDV doğuş zamanı, kur farkı faturası, kur farkında KDV aranmasının yanlışlığı ve zararları.

1. GENEL AÇIKLAMA :

Kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, öteden beri tartışma konusu olan bir husustur.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

KDV Kanunu'na KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLDUĞU yönünde eklenen hükümlerle bu tartışmalar kısmen noktalanmış, kısmen de değişime uğramış olmakla beraber, kur farklarının KDV'ye tabi tutulmasında açık cevabı olan veya olmayan çok sayıda soru ve yoğun sorunlar bulunmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde önce Kanun değişikliğinden önceki durum özetlenmiş, sonra Kanun değişikliği açıklanmış ve son bölümde de kur farklarının KDV'ye tabi tutulmasının yanlış olduğuna ilişkin görüşlerimiz açıklanmıştır.

Bu yazının hazırlanmasında BDO DENET'in 2019/58 sayılı Sirkülerinden geniş ölçüde yararlanılmıştır.

2. KANUN DEĞİŞİKLİĞİNDEN ÖNCE KUR FARKLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :

Eskiden KDV Kanunu'nda kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde açık bir hüküm yoktu.

Maliye İdaresi KDV uygulamasının ilk on yılında kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde özelge vermekte iken¹² 1995 yılından itibaren aksi yönde özelge vermeye başlamıştır.

Maliye İdaresi kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünü tebliğ bazında ilk olarak 105 no.lu Genel Tebliğ'de ileri sürmüştür. Daha sonra KDV Genel Uygulama Tebliği ile ilk 123 Tebliğ iptal edilmiş ve bu yeni Tebliğ'de 105 no.lu Genel Tebliğ'deki anlayış tekrarlanmıştır. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "Kur Farkları" başlıklı III/A-5.3 no.lu bölümünde, kur farklarının esas itibarıyla vade farkı niteliğinde olduğu, dolayısıyla KDV matrahına dâhil unsur olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir. Diğer taraftan anılan Tebliğ'in III/B-1.2 no.lu bölümünde, kur farkları üzerinden kur farkını doğuran dövizli işlemin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerektiği belirtilmektedir.)

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin yukarıdaki bölümlerinin iptali için Danıştay 4. Dairesi'nde açılan dava önce reddedilmiş, fakat bu kararın temyizi üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 4. Dairesi'nin kararını bozmuştur. Kurul'un söz konusu bozma kararı, kur

¹² Örnek olarak KDV'nin uygulandığı sekizinci yıl olan 1993 yılında verilen arsa bir özelgede, d bir özelgede dövizli bedel karşılığında yapılan inşaat işinde hakediş onayından sonra doğan kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde görüş belirtilmiştir.

(Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.05.1993 tarih ve 29975 sayılı özelgesi)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

*farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünü içeren ve aksi yöndeki Tebliğ hükümlerinin iptali sonucunu doğuran önemli bir karardır.*¹³

Söz konusu bozma kararının temel gerekçelerinden bir tanesi ise kur farklarının KDV ye tabi tutulmasının KDV Kanununda yapılacak bir düzenleme ile mümkün olduğu, Tebliğ ile böyle bir düzenleme getirilemeyeceğidir.

Maliye İdaresi'nin düzeltme başvurusu reddedilmiş, Danıştay 4 üncü Dairesi uyma kararını vermiş, böylelikle dava, kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönündeki tebliğ hükümlerinin iptaliyle sonuçlanmıştır.

*Dolayısıyla Kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği **18.01.2019** tarihinden öncesi itibariyle vergi yargısının görüşü, kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde netleşmiştir.*

3. **KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLDUĞU YÖNÜNDEKİ KANUN DEĞİŞİKLİĞİ :**

Yukarıdaki bölümde belirttiğimiz Tebliğ iptal kararına tepki olarak konu TBMM'ye taşınmış ve 7161 sayılı Kanun'un 18 inci maddesi ile KDV Kanunu'nun "Matraha Dâhil Olan Unsurlar" başlıklı 24/c maddesine, "kur farkları" ibaresi ilave edilmiştir.

*Söz konusu düzenleme, Kanunun yayım tarihi olan **18 Ocak 2019** tarihinde yürürlüğe girmiştir.*

4. **KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ OLDUĞU YÖNÜNDEKİ KANUN HÜKMÜNÜN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİYLE BİRLİKTE ÖN PLANA ÇIKAN SORU VE SORUNLAR :**

4.1. **KDV Kanunu 24 üncü Maddesine "Kur Farkı" İbaresinin Eklenmesinin Anlamı Nedir ?**

Maliye İdaresi 25 no.lu KDV Tebliği'nde bu ibare değişikliği ile ilgili çok sınırlı bir açıklamaya yer vermiştir. Fakat biliyoruz ki İdare, aşağıdaki bölümlerde belirttiğimiz özellikli haller dışında ortaya çıkan tüm kur farklarında KDV aramakta olup, söz konusu ibare değişikliğinin yapılmasını bu görüşlerine dayanak olması için sağlamıştır.

Buna mukabil bahsi geçen ibare değişikliğinin anlamı hakkında farklı bir görüş bulunmaktadır. Bu görüş, 24/c maddesine eklenen "kur farkı" ibaresinin, mal veya hizmete ilişkin fatura üzerinde "kur farkı" adıyla bir

¹³ Konuyla ilgili detaylı açıklamalar, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Eylül 2018 sayısında yayınlanan "[Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olmadığı Yönündeki Önemli Danıştay Kararı](#)" başlıklı yazımızda yer almaktadır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

ekleme yapılırsa veya TL cinsinden yapılmış olan işlemlerle ilgili olarak sonradan “kur farkı” açıklamasıyla fatura kesilip ilave para istenirse bunların KDV’ye tabi olacağı anlamına geldiği, bu ibarenin dövizli işlem bedelinin gecikmeli ödenmesinden kaynaklanan kur farklarını kapsamadığı yönündedir.

Nitekim, Sayın Meslektaşımız Erdoğan ASLAN Vergi Dünyası Dergisi’nin Nisan 2019 sayısında yayınlanan yazısında şu açıklamalara yer vermiştir :

“4.3. 7161 sayılı Kanunla kur farklarının matraha dâhil olan unsur olarak dikkate alınmasının sağlanması, kur farklarının bağımsız olarak KDV’ye tabi tutulmasını öngörmek anlamında değildir. Yani Kanuna göre salt kur farkının oluşması, kur farkının KDV’nin vergilendirme konusuna girmesini temin etmemektedir. Ancak kur farkı, uygulanmakta olan ithalat işlemlerinde olduğu gibi, vergiyi doğuran olaydan önce yapılmış olan (avans niteliğindeki) dövizli ödeme nedeniyle ortaya çıkarsa, zaten vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte bu dövizli ödeme o günkü cari kur üzerinden ulusal paraya dönüştürülüp bulunan tutar KDV matrahına dâhil edilecektir. Kanaatimize göre halen yürürlükteki yasa hükümleri dikkate alındığında, vergiyi doğuran olaydan sonra yapılan dövizli ödemeler dolayısıyla ortaya çıkan kur farkları, KDV matrahını teşkil eden ilgili teslim ya da ifa bedelinin kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, KDV’ye tabi tutulamaz. Öyle anlaşılmaktadır ki konuya ilişkin tartışmalar yasal düzenleme yapılmasına rağmen henüz sonlanmamıştır.”

Bu görüşe katılıyoruz.

Bizim anlayışımıza göre de,

- Yurt dışından veya serbest bölgeden hizmet ithaline ilişkin KDV hesabı 21 inci maddede tanımlanmış olup, ithalatın KDV’lendirilmesi bu noktada bitmelidir. Ödemenin ne zaman ve nasıl yapıldığı hususu ithal işlemine ait KDV oluşumunu etkilememelidir. Başka bir anlatımla, mal ve hizmet ithaline ilişkin döviz tutarında artma meydana gelmediği sürece bu işlemle ilgili ek bir KDV doğamaz.
- Türkiye’de mukim kişiler arasında fiyatı döviz olarak belirlenmek suretiyle işlem yapılması, bazı istisnai işlem türleri dışında **KAMBİYO MEZVUATINA GÖRE İZİN VERİLMİŞ ÖZEL BİR İŞLEM ŞEKLİ** olup, bu işleme ilişkin dövizli bedelin TL karşılığının ne olduğu KDV açısından önemli değildir. Döviz kurunun değişmesi nedeniyle oluşan farklar sadece döviz tutarının defterlere TL olarak yansıtılması gereği çerçevesinde ve kazanç vergileri açısından gider, maliyet veya gelir olma yönünden anlam ifade eder. **BU İŞLEM ŞEKLİNDE KDV’NİN NASIL HESAPLANACAĞI KDV KANUNU’NUN 26 NCI MADDESİNDE BELİRTİLMİŞTİR. Bedeli döviz olarak belirlenmiş yurtiçi işlemlerde de satıcı alıcıdan DÖVİZ BAZINDA EK BİR PARA VEYA MENFAAT SAĞLAMADIĞI SÜRECE KDV İŞLEM GÜNÜNDEKİ KURA GÖRE HESAPLANMALI VE SABİTLENMELİDİR.**

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Ancak Maliye İdaresi'nin böyle düşünmediği ve özel haller dışında tüm kur farklarında KDV aramakta olduğu açıktır.

4.2. Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olduğu Yönündeki Kanun Hükümünün Yürürlüğe Girdiği 18.01.2019 Tarihinden Önce Oluşan Kur Farkları KDV'ye Tabi midir, Değil midir ?

7161 sayılı Kanun'un 18 inci maddesi şöyledir :

“MADDE 18- 3065 sayılı Kanununun 24 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine “fiyat farkı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı,” ibaresi eklenmiştir.”

Bu maddeye ilişkin gerekçede aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir :

“Madde ile; ithalatta olduğu gibi yurtiçinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amaçlanmaktadır.”

GEREKÇEYE BAKILDIĞINDA, 18.01.2019 tarihinden önce de kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünü içerdği anlaşılmaktadır.

Gerekçeler kanun hükmüne dahil olmadığı için mevzuat sayılamaz. Başka bir anlatımla, gerekçedeki bu ifade bizim anlayışımıza göre kur farklarının 18.01.2019 tarihinden önce de KDV'ye tabi olduğu hususunu sağlamaya yetmez.

Kaldı ki, yukarıdaki 2 no.lu bölümde belirttiğimiz Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, verdiği kararda ;

- Kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı,*
- Kur farklarının KDV'ye tabi tutulması için tebliğ hükmünün yetersiz olduğu, kanun hükmü gerektiği, kanun hükmüne dayanmayan tebliğ hükmünün iptalinin icap ettiği*

ifadelerine yer vermek suretiyle, KANUN DEĞİŞİKLİĞİ YAPILINCAYA KADAR KUR FARKLARININ KDV'YE TABİ TUTULAMAYACAĞI görüşünü ortaya koymuştur.

Bu durumda bizim görüşümüz ;

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- 18.01.2019 tarihinden önce, lehine doğan kur farkı için KDV hesaplamamış olan mükellefler hakkında tarhiyat yapılmaması gerektiği,
- Böyle bir tarhiyat yapılması durumunda Vergi Mahkemesi'nde dava açılırsa tarhiyatın kaldırılması ihtimalinin çok yüksek olduğu yönündedir.

Başka bir anlatımla,

Kanun'da kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde bir hüküm bulunmamaktaydı. 18 Ocak 2019 tarihinden önce kur farklarının KDV'ye tabi bulunmadığı hususu en yüksek yargı kararı ile netleşmişti.

Kanun hükmüne ve yürürlük maddesine göre, 18 Ocak 2019 tarihinden itibaren kur farklarının KDV'ye tabi olduğu, dolayısıyla daha önce kur farklarının KDV'ye tabi bulunmadığı ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Hukukta, "kanunların geriye yürümezliği" ve "kanun koyucunun meramını ifade etme konusunda aciz olmadığı" prensipleri mevcuttur.

KDV Kanunu'nun 24 üncü maddesinde eskiden "kur farkı" ibaresinin bulunmayışı ve bu ibarenin 18.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere Kanun'a yeni eklenmiş olması, yukarıdaki 2 nci maddede belirttiğimiz yargı kararı ile birlikte değerlendirildiği zaman 18.01.2019 tarihinden önce doğmuş olan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu iddiasıyla tarhiyat yapılamayacağı ve gerekçedeki hatalı ifadenin böyle bir tarhiyatın onaylanmasına yetmeyeceği ortaya çıkmaktadır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

4.3. İthalatta, Fiili İthalden Önce veya Sonra Ödeme Yapılmış Olması Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farkları Açısından Durum :

4.3.1. Kur Farkı İthalatçı Aleyhinde İse :

İthalatta muhatap yurtdışındadır veya serbest bölgededir. Muhatabın yurtdışında veya serbest bölgede oluşu işlemin DÖVİZ BAZINDA olduğu durumlardır. İşlem bedelinin TL KARŞILIĞININ ÖNEM ARZ ETMEDİĞİ bu durumlarda kur farkı KDV'si aranmamalıdır.

Başka bir anlatımla ithalatta bedel dövizdir. Bu dövizin TL'ye dönüşümü, KDV Kanunu'nun 21/c maddesi uyarınca ithal günü itibariyle gerçekleşmektedir. Bu nedenle ithal bedeli olan döviz tutarı artmadığı sürece ithalattan sonra ek bir KDV matrahı oluşması bize göre mümkün değildir.

Madde gerekçesinde yer alan, ithalatta bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının matraha dâhil olduğu açıklaması ise hatalıdır.

Çünkü, KDV Kanunu'nun "İthalatta Matrah" başlıklı 21'nci maddesi uyarınca, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler, ithalat işlemlerine konu KDV'nin matrahına dâhildir. Nitekim, KDV Genel Uygulama Tebliğinde de açıklandığı üzere, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemelerin KDV matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, tescil tarihinden sonraki kur farkları matraha dâhil değildir.

KDV Kanunu'nun 24 ncü maddesine eklenen "kur farkı" ibaresi de böyle bir ek KDV doğuşunun dayanağı olamaz. Çünkü ithalatta dikkate alınacak kurun fiili ithal günündeki kur olduğu KDV Kanunu'nun 21 inci maddesiyle sabittir. Vadeli ithalatta doğan ithalatçı aleyhindeki kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yolunda hiç katılmadığımız ve uygulaması da bulunmayan 18.04.2014 tarih ve 39044742-130-1029 sayılı özelgenin yanlış olduğu görüşündeyiz.

Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 28/1-c maddesi uyarınca, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırdedilebilmeleri koşuluyla, ithal eşyasının satışıyla ilgili olarak bir finansman anlaşması uyarınca alıcı tarafından üstlenilen faiz giderleri gümrük kıymetine dahil edilmez.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Gümrük Yönetmeliği'nin 45/1-a maddesi uyarınca, mal bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle satıcıya ya da satıcı yararına her ne ad altında olursa olsun yapılan ödemelerden Gümrük Kanunu'nun 28 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendindeki ve ikinci fıkrasındaki hükümlere uymayanlar fiilen ödenen ya da ödenecek fiyatın içindedir. Görüleceği üzere, finansman anlaşmasına dayanılarak ödenen vade farkları varsa, bunların gümrük kıymetine dahil edilip vergilendirilmesi, gümrük mevzuatına göre de mümkün değildir. Dolayısıyla taraflar arasındaki vadeli mal alımı anlaşması uyarınca ortaya çıkacak kur farkları da tıpkı vade farkları gibi gümrük vergilerine ve bu kapsamda ithalde ödenen KDV'ne konu edilemez.

Dolayısıyla, yukarıda verilen madde gerekçesinde yer alan ithalat ile ilgili açıklamalara ve verilen özelgedeki görüşe katılmıyoruz. Zira, ithalat işlemlerine konu kur farkları, yurt içi teslimlere ilişkin matrahı düzenleyen maddelerden ayrı bir maddede düzenlenmiş olup, sadece gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan kur farkları KDV matrahına dâhildir.

Buna göre, gerek KDV Kanunu'nda, gerekse de ilgili Tebliğ'de açıkça ifade edildiği üzere, gümrük beyannamesinin tescilinden sonra ortaya çıkan kur farklarının KDV matrahına dâhil olmadığı görüşündeyiz.

4.3.2. Kur Farkı İthalatçı Lehinde İse :

Vadeli ithalat yapıldıktan sonra ithal bedelinin ödendiği tarihte kurun fiili ithal tarihindeki kura göre daha düşük olması, fiili ithal esnasında hesaplanan KDV tutarının küçülmesini (KDV'nin kısmen iadesini) gerektirmez. Çünkü bize göre, ithal işlemleri ile ilgili KDV'nin fiili ithal günündeki kura göre hesaplanacağı yönündeki KDV Kanunu 21/c maddesine göre, ithal işlemlerine ilişkin KDV'nin ne artması ne de azalması mümkün değildir. Aksi yönde izlenim veren yukarıdaki 4.3.1. nolu bölümde belirttiğimiz özelgeye hiç katılmadığımızı tekrarlıyoruz.

4.3.3. Danıştay'ın Görüşü :

KDVK'nun 21/c maddesinde, "Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler" in ithal edilen KDV matrahına dahil edildiği belirtilmiştir. Danıştay tarafından vade farkları özelinde verilen kararlarda, fiili ithal tarihine kadar mevcut olmayan vade

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

farklarının (faizlerin) ithalat KDV matrahına dahil edilmesini uygun bulmamıştır.¹⁴

4.3.4. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün Görüşü :

Gümrükler Genel Müdürlüğü 04.02.2019 tarihli bir başvuruya cevaben hazırlayıp teşkilatına dağıttığı genel yazıda, KDV Kanunu 24 üncü maddesine “kur farkı” ibaresinin eklendiğini belirterek bu hükmün ithal KDV'sini etkilemeyeceği anlamına gelen ifadelerle, KDV Kanunu'nun 21/c maddesi uyarınca fiili ithal tarihinden önce (avans veya peşin) ödeme yapılması ve ödeme günündeki kurun gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kurdan yüksek olması halinde aradaki kur farkının KDV matrahına ilave edilmemesi gerektiğini belirtmiştir.

Aynı anlayış ithal bedelinin ödendiği tarihteki kurun fiili ithal tarihindeki kura göre düşük olduğu durumlarda da geçerli olmalı ve ithal KDV'si ödeme günündeki kur değil, fiili ithal tarihindeki kur dikkate alınarak hesaplanmalıdır. (İthal edilen malın KDV matrahının hesaplanmasında,4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 30 ncu maddesi uyarınca yurt içi KDV uygulamalarının aksine bir şekilde döviz satış kuru esas alınmaktadır).

Gümrük İdaresi'nin bu görüşüne katılıyoruz. İthalatta KDV bize göre ithal günü kuruna göre hesaplanmakta ve kesinleşmektedir. (Madde 21/c) Bu nedenle ithal bedelinin gerek erken gerekse geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları fiili ithal günündeki kura göre hesaplanmış olan KDV'de artma veya azalma meydana getiremez. Kaldı ki, aşağıdaki bölümde belirttiğimiz gibi Maliye İdaresi'nin geçmişte verdiği DÖVİZLE YAPILMASI MUTAD İŞLEMLERDE kur farkı KDV'si aranmayacağı yönündeki özelgeler bu görüşümüzü teyit etmektedir.

4.4. Muhatabın Yurtdışında Olduğu, Serbest Bölgede Olduğu veya Uluslararası İhaleye Çıkarılmış İşlerle İlgili Olarak Doğan Kur Farklarında KDV Aranmamalıdır :

¹⁴ Celal Çelik, **Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2012, s.336, (Dnş.7.D., T.14.09.1998, E.1997/2195, K.1998/2796)

“Fiili ithalatın gerçekleştirildiği tarih itibariyle öngörölmüş bir vade şekli değişikliği sonucu, fiili ithal tarihinden sonra doğduğu açık olduğundan, fiili ithal tarihine kadar mevcut olmayan vade farkının (vade faizi) katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle yapılan ek tahakkukta isabet bulunmadığı”

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Geçmişte;

- muhatabın yurtdışında olduğu,
- muhatabın serbest bölgede olduğu,
- uluslararası ihaleye çıkarılmış ihalelerle ilgili,

kur farklarının KDV'ye tabi tutulmayacağı yönünde özelgeler verilmişti.

Örnek olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.08.1997 tarih ve 32761 sayılı özelgesinde ;

“bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ile işin mahiyeti nedeniyle bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir”

denilmiştir. (Sayın Nihat UZUNOĞLU'nun KDV konulu kitabının 1. cildi sahife 299)

Bu özelgelerdeki isabetli görüşlerin 25 No.lu KDV Tebliği'ne yansıtılmamış olmasını bir eksiklik olarak değerlendiriyoruz. Bu konuda verilmiş yeni tarihli özelve rastlanmamıştır. Bu nedenle Maliye İdaresinin güncel görüşü meçhuldür.

HİZMET İTHALİ AÇISINDAN DURUM:

Yurtdışından sağlanan ve Türkiye'de yararlanan işlemler, istisna kapsamına girmediği taktirde, tabi olduğu oran üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektirmektedir. (KDV Kanun'un 9 uncu maddesi)

Yurtdışından yapılan hizmet ithal bedellerinin sonradan ödenmesi durumunda hizmeti alan aleyhine oluşan kur farklarında KDV aranmaması (sorumlu sıfatıyla tamamlayıcı beyanında bulunulmaması) keza kur düşükken ön ödeme yapılmışsa sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin düşük kura değil hizmetin ithal edildiği gündeki kura göre hesaplanması gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü mal ithalinde olduğu gibi (Yukarıda ki 4.3. nolu bölüme bakınız) hizmet ithalinde de hizmeti veren yurtdışında mülkimdir. Hizmeti veren açısından kur farklı oluşumu bulunmadığı gibi, hizmeti alan lehine veya aleyhine oluşan kur farkı KDV'ye konu olamaz. Zira işlem bedeli döviz olarak belirlenmiş olup bu dövizin ödeme günündeki kurunun hiçbir önemi yoktur.

4.5. KDV'nin Kur Farkına İç Yüzde Uygulanmak Suretiyle mi, Kur Farkını Matrah Olarak Kabul Etmek Suretiyle mi Hesaplanması Gerektiği :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Maliye İdaresi'nin geçmişte verdiği, kur farkını yaratan dövizli borcun KDV'yi de içeren meblağ olması durumunda KDV'nin iç yüzde suretiyle hesaplanacağı yönünde çok sayıda özelge mevcut olup, 60 no.lu KDV Sirkülerinin 4.5.1 no.lu bölümünde aynı görüşü tekrarlayan bir paragrafta yer verilmiştir.

25 No.lu KDV Tebliği'nin 9 uncu maddesi şöyledir :

“MADDE 9 - Aynı Tebliğin (III/A-5.) bölümünün birinci paragrafının (c) bendinde yer alan, “fiyat farkı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “kur farkı,” ibaresi eklenmiş, (III/A-5.3.) bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki örnek eklenmiştir.

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslimle ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.

Buna göre, teslim konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL $[(4,40-4) \times 1.000]$ olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır.

(A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.”

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi, daha önce özelge ve sirküler bazında belirttiği kur farkı yaratan dövizli borç veya alacağın KDV'den kaynaklanan kısmının matrah dışında tutulması (kur farkı doğuran borç veya alacağın KDV'den kaynaklanan kısmının bulunması halinde KDV hesabının iç yüzde yöntemiyle yapılması) gerektiği yönündeki katılmadığımız görüşünü 25 no.lu Tebliğ'de de tekrarlamıştır.

Bahsi geçen Tebliğ hükmünün kanuna aykırı olduğunu ve mülkiyet haklarını haleldar edici, sebepsiz zenginleşmeye yol açan nitelik taşıdığını düşünüyoruz.

Çünkü ;

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- “Kur farkı” ibaresinin KDV Kanunu’nun 24 üncü maddesine eklenmiş olması, KUR FARKLARININ KDV MATRAHI OLDUĞU anlamındadır. KDV Kanunu’nun 25 inci maddesinde ise KDV tutarının matraha dahil olmadığı hükmü mevcuttur. Başka bir anlatımla, normalde kur farkının tamamının KDV matrahı olarak kabulü, dolayısıyla KDV’nin bu matrah üzerinden hesaplanması yasa gereğidir. (Kanunda kur farkı tutarının iki parçaya ayrılıp bu parçalardan biri üzerinden KDV hesaplanacağı şeklinde bir hüküm yoktur.

Dolayısıyla kanunla matrah olarak tanımlanan bir rakamın (kur farkının) bir kısmı üzerinden KDV hesaplanması kanuna aykırılık teşkil etmektedir.

Konu hakkındaki detaylı görüşlerimiz,

“KUR FARKI FATURALARI NORMALDE “Kur Farkı + KDV” ŞEKLİNDE OLMALIDIR. KDV NİN İÇYÜZDE SURETİYLE HESABI TARAFLARIN ANLAŞMASINA BAĞLIDIR.”

başlıklı yazımızda yer almaktadır. (Vergi Dünyası Dergisi Ocak 2010 sayısı)

Özetlemek gerekirse, taraflarca aksine bir belirleme yapılmadığı durumda kur farkı KDV’sinin iç yüzde yöntemiyle değil, kur farkının tümü üzerinden KDV hesaplamak suretiyle bulunması gerekir. Taraflar isterlerse KDV dahil haliyle kur farkı tutarını fiyat farkı olarak dikkate alma yönünde mutabakat yapabilirler. Bu durumda oluşan fark kur farkı olmaktan çıkar tarafların tanımladığı bir fiyat farkına dönüşür ve bu takdirde iç yüzde uygulanması kanuna aykırı düşmez.

- Kur farkının KDV’den kaynaklanan kısmı üzerinden KDV hesaplatmamak, lehine kur farkı doğmuş olan tarafın, kur farkı gelirinin bir kısmını kaybetmesine sebebiyet verdiği için, mülkiyet haklarını ihlal eden ve piyasaya müdahale niteliği taşıyan nitelik arz etmektedir.

ÖRNEK :

Bir KDV mükellefi 100.000 \$ bedelli malı vadeli olarak teslim etmiş ve 18.000 \$ KDV şeklinde fatura düzenlemiştir.

KDV Kanun’un 26. Maddesi uyarınca, 18.000 \$ tutarındaki KDV’yi, KDV’nin doğduğu gündeki kur olan 5 TL ile çarpmak suretiyle beyannamesine dahil etmiştir.

118.000 \$ borçlu hale gelen alıcı, bu borcunu bir süre sonra satıcının döviz tevdiyat hesabına 118.000 \$ havale yapmak suretiyle ödemiştir. Bu havalenin yapılması ile taraflar arasındaki cari hesap kapanmıştır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Havale tarihindeki kur 6 TL olduğundan, satıcı lehine 118.000 TL kur farkı oluşmuştur.

İşlemin dövizle fiyatlandırılmış olmasına ve KDV'si doğru olarak hesaplanıp ödenmiş bulunmasına rağmen Mali İdaresi satıcıdan 100.000 TL + 18.000 TL KDV şeklinde fatura düzenlemesini istemektedir. Faturanın KDV dahil tutarı oluşan kur farkına eşit olduğu için satıcı alıcıdan 18.000 TL KDV'yi talep edemez durumdadır. (Kur farkı gelirinin bir kısmından mahrum kalarak bu kısmı KDV beyannamesine dahil etmesi istenmektedir.) Buna mukabil herhangi bir ilave tahsilatı olmaksızın alıcıya üzerinde 18.000 TL KDV gösterilen fatura vermek ve ona bedava KDV indirim hakkı vermek suretiyle alıcıyı sebepsiz zenginleştirmeye zorlanmaktadır.

Bu örnekte 118.000 TL kur farkı, satıcının hasılatına dahil bir unsurdur. Bu unsur KDV gerektiriyorsa faturanın 118.000 TL + KDV şeklinde düzenlenmesi ve ortaya çıkan $(118.000 \times 0,18 =)$ 21,24 TL tutarındaki KDV'yi müşterisinden talep edebilmelidir.

Örneğimizdeki satıcıya 100.000 TL üzerinden KDV hesaplatılınca satıcı alıcıdan KDV talep edemez duruma düşürülmekte yani satıcının 118.000 TL'lik kur geliri 18.000 TL tutarında aşındırılmaktadır. Buna mukabil alıcı 18.000 TL sebepsiz zenginleştirilmektedir.

Kur farkını ortaya çıkaran dövizli bakiyenin sebebiyet verdiği kur farkına ait KDV'nin hesabında iç yüzde usulünün uygulanması şeklindeki bu hüküm, biz katılmasak da tebliğ hükmü olması nedeniyle uyulması gereken mevzuat niteliğindedir.

Ancak tarafların kur farkı KDV'sinin dış yüzde yöntemiyle hesaplanacağı konusunda mutabık kalmalarına engel bir durum yoktur. KDV hesaplaması bu şekilde dış yüzde uygulanarak hesaplanması halinde, KDV'nin bir kısmının fuzuli olduğu ve muhatapı tarafından indirilemeyeceği iddiası ileri sürülemez.

4.6. Dönem Sonlarında Yapılan Kur Değerlemeleri :

Dönem sonlarında dövizli alacak veya borçların kur değerlemesine tabi tutulduğu, bu değerlendirme sonucu bulunan kur farklarının taraflarca gider yahut gelir kaydedildiği malumdur.

Dönem sonu itibarı ile yapılan kur değerlemeleri, kur farkı KDV'si doğuran bir işlem değildir.

Yukarıdaki bölümde açıkladığımız gibi Maliye İdaresi, KDV içeren cari hesaplardan doğan kur farklarının KDV hesabı yapılırken, kur farkını

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

üreten bakiyenin içindeki KDV kaynaklı kısımdan doğan kur farkı için KDV hesaplanmayacağı görüşünde olduğu dikkate alınır, ortaya çıkan kur değerlendirme farkının tamamının gider veya maliyet yahut karşı taraf için tamamının gelir niteliğinde olmadığı ortaya çıkmaktadır.

ÖRNEK :

Bir KDV mükellefi ürettiği malları Nisan 2019 ayında KDV hariç 100.000 ABD Doları bedel mukabilinde (veya bu bedele endeksli şekilde) vadeli olarak teslim etmiştir. Teslim günündeki ABD Doları kuru 5 TL'dir.

Bu satıştan doğan (100.000 + 18.000 =) 118.000 ABD Doları tutarındaki alacak, ikinci geçici vergilendirme dönemi münasebetiyle 30 Haziran 2019 itibarı ile kur değerlemesine tabi tutulmuştur. 30 Haziran 2019 tarihindeki ABD Doları kuru 6 TL'dir.

Hesaplanan 118.000 TL tutarındaki kur farkının 18.000 TL'sinin KDV olarak dikkate alınması istendiğine göre, satıcının gelir yazacağı, alıcının da gider kaydedeceği kur farkı tutarı 118.000 TL değil 100.000 TL'den ibaret olmalıdır. Dolayısıyla tarafların kur farkına ilişkin yevmiye kayıtları 100.000'er TL tutarı üzerinden yapılmalı ve bu şekilde mutabakat sağlanmalıdır.

4.7. Kur Farkı KDV'sinin Ne Zaman Doğacağı :

Döviz alacaklısı veya borçlusunun dönem sonu değerlendirme işlemleri nedeniyle kur farkı hesaplayarak gelir kaydetmesinin KDV doğurucu işlem olmadığı, KDV doğabilmesi için tahsilat yoluyla kur farkının kesinleşmesi gerektiği yönünde İdari görüş mevcuttur. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 3/A-5.3. no.lu bölümü)

Söz konusu görüş, özellikle çok sayıda fatura ve ödemenin yer aldığı cari hesap ilişkilerinde muhasebe birimlerinin kur farkı KDV'si oluşumlarını takibi açısından ciddi güçlüklerle uğramasına sebebiyet vermektedir.

4.8. Dövizli Alacağın Döviz Cinsinden Senede veya Çeke Bağlanması, Bu Senet veya Çeklerin Kırdırılması veyahut Bunların Ciro Edilmesi Halleri :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Mal veya hizmet alış veya satışından veya finansal borçlanma veya borç vermeden kaynaklanan dövizli alacak veya borç, cari hesapta izleniyor da olsa dövizli senede veya çeke bağlanmış da olsa, dövizli alacak veya borç niteliğini korur. Maliye İdaresi buradan doğan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşündedir.

Çek veya senedin kırdırılması durumunda kur farkı KDV'si açısından nasıl bir durum meydana geldiği 6.5.1997 tarih ve 18592 sayılı özelgede şu şekilde ifade edilmiştir :

"A. A.Ş. ve B. A.Ş. İş Ortaklığı tarafından Bakanlığımıza hitaben verilen 25.03.1997 tarihli dilekçenin bir örneği ilişiktir.

*Söz konusu dilekçede, adı geçen şirket tarafından Belko'ya kömür teslim edilip, fatura kesilerek Belko tarafından da o günkü kur üzerinden ABD doları cinsinden senet verildiğinden söz edilerek, **senedin alındığı tarih ile senedin kırdıldığı tarih arasındaki farka katma değer vergisi uygulanıp uygulanmayacağı** sorulmaktadır.*

.....

*Bu hükümlere göre, dövize endekli veya bedelin döviz cinsinden ifade edildiği vadeli satışlarda, vadeli senet vadesinden önce ciro edilir veya kırdırılırsa, **tahsil edilen bedelin o tarihteki cari kurdan toplam değeri ile mal veya hizmet satışının yapıldığı dönemdeki kur üzerinden hesaplanan değeri arasındaki fark matraha dahildir. Borçlanma katma değer vergisi dahil bedel üzerinden yapıldığından kur farkının katma değer vergisi, toplam kur farkına ic yüzde uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.** "*

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi dövizli çek veya senedin kırdırıldığı tarih itibariyle üzerinden KDV hesaplanan kur farkı işleyişinin durduğu ve kırdırma tarihindeki kur üzerinden tahsilat yapılmış gibi kur farkının bu tarihteki kura göre kesinleşeceği, dolayısıyla bu kur farkına ilişkin olarak kırdırma tarihi itibariyle KDV doğacağı görüşündedir. Öte yandan, borçların dövizli müşteri çek ve senetlerinin ciro edilmesi suretiyle ödenmesi, çeklerin tahsil edildiği tarihe kadar çok el değiştirmesi hallerinde ne yapılacağı, kur farklarının KDV'ye tabi tutulup tutulmayacağı konuları belirsizdir.

4.9. Dövizli Borcun Taksitler Halinde Ödenmesi Durumu :

Kur farkını ortaya çıkararak durum dövizli borç veya alacağın ödenmesi halidir. Ödeme kısmen yapılmış ise, ödenen kısma ait kur farkı dolayısıyla bu kur farkına ait KDV doğmaktadır.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 25.05.1997 tarih ve 22128 sayılı Özelgesinde

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bedelin döviz cinsinden ve taksitler halinde daha sonra tahsil edilmesi halinde, takside isabet eden kur farkı katma değer vergisine tabi olacaktır.

denilmiştir.

4.10. Dövizli Alacağı Doğuran İşlem KDV'den İstisna Edilmiş İse Bu Alacaktan Doğan Kur Farkları da KDV'den Müstesnadır :

Maliye İdaresi, kur farkını, fiyat farkı veya vade farkı kavramlarına paralel olarak algılamaktadır. Söz konusu farklar asıl işlem bedelinin eklentisi kabul edildiği için işlem bedelinin tabi olduğu hükümler bu eklenti için de geçerli sayılmaktadır.

Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nın 28.05.2001 tarih ve 2309 sayılı Özelgesinde, istisna kapsamında yapılan işlemle ilgili doğan alacak nedeniyle oluşan kur farkının da KDV'den istisna edileceği belirtilmiştir.

Örnek olarak ithalat veya ihracat işlemlerinden, KDV kanununun 13,14,15,17 nci maddeleri ile, KDV istisnası getiren geçici maddelerden kaynaklanan kur farkları da KDV'den müstesnadır.

Keza dövizli alacağı veya borcu doğuran işlem KDV'nin kapsama dışında ise, bu borçtan veya alacaktan doğan kur farklarının da KDV hesabına konu edilmemesi gerektiği tabidir.

4.11. Kur Farkı Hangi Oranda KDV'ye Tabidir :

Bu sorunun cevabı KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-1.2.2. no.lu bölümünde;

“Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.”

şeklinde verilmiş bulunmaktadır.

Bu görüş, Maliye İdaresi'nin kur farklarını asıl işlem bedelinin parçası saymasının yansımalarından biridir.

Ancak dövizli borcun / alacağın farklı tarihlerde alınmış / satılmış mallara temas etmesi ve bu tarih aralığında KDV oran değişikliği olması ve asıl önemlisi dövizli borç / alacak bakiyesinin muhtelif KDV oranına tabi mal ve hizmet alışverişinden kaynaklanması ve cari hesaba mahsuben kısmi ödeme / tahsilat yapılması hallerinde bakiye kur farkının ne kadarının

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

hangi orana tabi olduğunun tespiti açısından güçlük ortaya çıkmakta olup bu konuda İdare'nin mükelleflere yol göstermesine ihtiyaç bulunmaktadır.

4.12. İhraç Kayıtlı Teslim Bedellerinden Doğan Lehte ve Aleyhteki Kur Farklarına İlişkin Özel Uygulama :

Dövizli olarak fiyatlandırılmış olan ihraç kayıtlı teslim bedellerine ilişkin imalatçı lehindeki ve aleyhindeki kur farkları hakkında gerek ihracatçının gerekse imalatçının ne işlem yapması gerektiği hususu Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Nisan 2017 sayısında yayınlanan yazımızda ortaya konulmuştur. 2019/055 sayılı Sirkülerimizde ise, 25 no.lu KDV Tebliği'nin 2 nci maddesiyle bu konuda değişikliğin etkileri anlatılmıştır.

4.13. Kur Farkı İçin Fatura Düzenlenmesi Gereği ve Fatura Düzenleme Zamanı Konusunda Ortaya Çıkan Sorun :

KDV Kanunu 24 üncü maddesine "kur farkı" ibaresi eklenmek suretiyle kur farkları KDV'ye tabi hale getirildiğine göre, kur farkları için KDV'li fatura kesilmesi prensip olarak kaçınılmaz hale gelmiştir.

Fiyat farklarında olduğu gibi kur farklarının da ilgili işlem KDV oranı üzerinden KDV hesabına tabi tutularak faturaya bağlanması gerekmektedir.

Kaldı ki, KDV'nin muhatabı tarafından indirilebilmesi için faturada görünüyor olması gereği de kur farkları için KDV'li fatura kesilmesini kaçınılmaz hale getirmektedir.

KUR FARKI FATURASININ DÜZENLENME ZAMANI HAKKINDAKİ SORUN :

Yukarıdaki 4.7 no.lu bölümde belirttiğimiz gibi KUR FARKINI ORTAYA ÇIKARAN OLAY, DÖVİZLİ ALACAĞIN VEYA BORCUN TAHSİLATI VEYA ÖDENMESİDİR.

Vergi Usul Kanun'un 231/5. maddesinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenmesi gerektiği hükmü vardır.

Bu hüküm KDV tabi kur farkları açısından, kur farkının doğduğu günden itibaren 7 gün içinde şeklinde anlaşılmalıdır.

Bu durumda muhasebe birimlerinin her bir döviz tahsilatı veya ödemesini izlemeye alarak 7 günlük süreyi geçirmeden (her ay 4 veya 5 defa) kur farkı faturası düzenlemeleri gerekmekte olup bu izleme ve gereklilik, muhasebecileri ciddi şekilde sıkıntıya düşürecek bir durumdur.

Esasen fatura kesme süresinin işlem den itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi kuralı çok anlamsızdır. Bu kuralın 1 ay içinde gerçekleşen

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

işlemler için, ay bitiminden itibaren 7 gün şeklinde değiştirilmesi isabetli olacaktır.

4.14. Avans Olarak Yapılan Ödemelere İlişkin Kur Farkları :

Gelecekte dövizli fiyatla alınacak bir mal veya hizmet nedeniyle satıcıya avans ödenmesi durumunda dövizli avans borcu veya alacağı ortaya çıkmaktadır.

Maliye İdaresi dövizli borcu veya alacağı alelade borç veya alacak olarak tanımlamaktadır. Söz konusu borç ve alacaklar dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutulmakta ve ortaya çıkan fark gelir veya gider kaydedilmektedir. Dövizli avans borcu ve alacağı, işlemin faturaya bağlandığı gün itibariyle de kur değerlemesine tabi tutulmaktadır. Maliye İdaresi bu şekilde ortaya çıkan kur farklarında KDV aramamaktadır.¹⁵

Dövizli avansın bu şekilde kur değerlemesine tabi tutulması sonucunda avansa ilişkin olarak tarafların dikkate aldığı kur KDV doğuran olayın meydana geldiği (fatura kesiminde dikkate alınan) kur ile eşitlenmektedir.

KDV Kanunu 26 ncı maddesine göre, dövizli işlemlere ait KDV'nin hesabında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği gün için geçerli TCMB kurunun esas alınması hükmü, avans ile ilgili kur farklarının işlem bedeline dahil olmasını sağlamaktadır.

4.15. Yurtdışından Temin Edilen Kredilere İlişkin Kur Farkları :

Krediyi veren kuruluş esas faaliyet konusu kredi vermek olan bir kurum ise, bu kredi nedeniyle hesaplanan faizler sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektirmemekte, ortaya çıkan borçlu aleyhindeki kur farkları da KDV sorumluluğu doğurmamaktadır. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-2.4.5.1. no.lu bölümü)

Buna mukabil borcu veren esas faaliyet konusu kredi vermek olmayan bir kişi veya kuruluş ise, ortaya çıkan döviz cinsli faiz üzerinden KDV hesaplanması ve sorumlu sıfatıyla ödenmesi istenmektedir. Böyle bir işlemde borç alan aleyhine oluşan kur farkının KDV'ye tabi olup olmadığı tartışmaya açıktır. Bize göre, Maliye İdaresi'nin muhatabın yurtdışında

¹⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 09.05.2008/13996 sayılı özelgede muhtalif tarihlerde döviz olarak tahsil edilen avanslarla birlikte bedelin belirlendiği toplam döviz tutarı vergi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden TL'ye çevrilerek bulunacak bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. ".....mal teslimi veya hizmetin ifasından önce peşin tahsil edilen avanslar, bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmadığından katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

olduğu hallerde kur farkı KDV'si aranmayacağı yönünde geçmiş de verdiği isabetli görüşlerinin burada dikkate alınması gerekir. Ancak Maliye İdaresi bu isabetli görüşünden sapsmış gibi görünmektedir.

Nitekim, yukarıdaki 4.3.1 no.lu bölümde vadeli ithalattan doğan kur farkında KDV aranacağı görüşünü içeren özelge bu sapmayı işaret etmektedir.

4.16. Tersine Kur Farkı da KDV'ye Tabidir :

Maliye İdaresi'nin anlayışına göre kur farkı asıl işlem bedelinde değişiklik meydana getiren bir farktır. Fiyat farklarında olduğu gibi, kur farkı alıcı lehine oluşmuşsa alıcı tarafından, satıcı lehine oluşmuşsa satıcı tarafından KDV hesaplamasına tabi tutulması gerekmektedir.

4.17. Muhatabın Nihai Tüketici Olması :

Nihai tüketicilere dövizli fiyat üzerinden satılan mal veya yapılan hizmetler nedeniyle doğan kur farkı satıcı lehine ise, Maliye İdaresi'nin görüşüne göre satıcı oluşan kur farkına iç yüzde uygulamak suretiyle kur farkı gelirin bir kısmını hesaplanan KDV olarak KDV beyannamesine yansıtacaktır. Dolayısıyla bu durumda nihai tüketiciden KDV gerekçeli olarak ilave bir para isteyemeyecektir. (Bu konuda yukarıdaki 4.4. no.lu bölüme bakınız.)

Kur farkı nihai tüketici olan alıcı lehine ise, yine Maliye İdaresi'nin anlayışına göre işlem bedelinde küçülme olmuş demektir. Bu durumda nihai tüketiciye gider pusulası imzalatmak ve bu pusulada kur farkını ve buna ilişkin KDV'yi göstermek suretiyle satıcı söz konusu pusulaya dayanarak KDV indirimi yapabilmelidir.

4.18. Muhatabın KDV Mükellefi Olmayan Kurum Olması :

Yukarıdaki bölümde nihai tüketicilerin alıcı durumda bulunması ile ilgili görüşlerimiz, KDV mükellefiyeti olmayan kuruluşlara yapılan satışlar açısından da geçerlidir.

4.19. Muhatabın Banka Olması :

Bir Türk bankasına dövizli fiyatla mal veya hizmet satılmasından kaynaklanan dövizli alacağın meydana getirdiği kur farkı satıcı lehine ise, yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız gibi iç yüzde suretiyle veya üzerine KDV ilave ederek KDV hesaplanmasını ve bankaya fatura edilmesini gerektirmektedir.

Kur farkı banka lehine işlemişse, işlem bedelinde küçülme meydana gelmiş olmaktadır. Böyle bir durumda bankanın düzenleyeceği KDV

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

tutarını da gösteren dekonta dayalı olarak satıcı KDV indiriminde bulunmalıdır (Bankalarca düzenlenen dekontlar fatura yerine geçmektedir. 243 no.lu VUK Genel Tebliği).

4.20.Tevkifata Tabi İşlemler İle İlgili Kur Farkları :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.4.2. no.lu bölümünde, tevkifata tabi bir işlem bedelinin dövizli olması nedeniyle ortaya çıkan satıcı veya alıcı lehindeki kur farkları hakkında KDV tevkifatı açısından ne işlem yapılacağı açıklanmış olup, söz konusu bölüm aşağıda sunulmuştur.

“2.1.4.2. Matrahta Değişiklik

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanmaması, malların ve hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak mal iadelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğin (I/C-2.1.4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılır.

Örnek: “Örnek: Konfeksiyon toptancısı (A)'dan 100.000 TL'ye 1.000 parçalık fason iş siparişi alan imalatçı (B), 2014/Ocak döneminde bu işle ilgili olarak fatura düzenlemiş, faturada gösterilen (100.000 x 0,08 =) 8.000 TL KDV'nin (8.000 x 0,50 =) 4.000 TL'si (B)'ye ödenmiş, (8.000 x 0,50=) 4.000 TL'lik kısmı ise (A) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

(B), bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000 TL'lik bir azalma meydana gelmiştir.

2014/Şubat döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Buna göre (B), (A)'ya 20.000 TL ile birlikte bu tutara ait (20.000 x 0,08 =) 1.600 TL KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan (1.600 x 0,50 =) 800 TL'sini (toplam 20.800 TL) iade edecek, 2014/Ocak döneminde beyan ettiği 800 TL'yi 2014/Şubat dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

(A) ise 2014/Ocak döneminde indirim konusu yaptığı 800 TL'yi, 2014/Şubat döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A)'nın bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, 20.000 TL'ye isabet eden kısmı olan (1.600 x 0,50 =) 800 TL aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.”

4.21. Döviz Cinsinden Borç Para Verme İşlemlerinde Ortaya Çıkan Kur Farkları :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-5.3. bölümündeki;

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir.”

İfadesinden, kur farkı KDV'sinden bahsedebilmek için, bu kur farkının KDV'ye tabi ve istisna kapsamına girmeyen, dövizli bedel mukabilinde yapılmış mal veya hizmet satışı sonucu ortaya çıkan dövizli borcun geç ödenmesinden kaynaklanması gerektiği anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla mal veya hizmet sirkülasyonu olmaksızın döviz cinsinden borç para verilmesi nedeniyle oluşan dövizli cari hesabın, çek veya senedin ortaya çıkardığı kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı ortaya çıkmaktadır.

Dövizli borç verme işlemi finansman hizmeti sağlama olarak isimlendirilen bir hizmet türü olup bu hizmet, ticari, sınai, mesleki veya zirai faaliyet çerçevesinde yapılmışsa, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi değilse, KDV hesaplamasını gerektirmektedir. Bu hizmetin KDV'si peşinen değil, hizmet veya hizmet periyodu tamamlandığında, dövizli olarak uygulanan faiz tutarına göre hesaplanır. Evvelinde KDV hesaplanmasına konu şekilde oluşmuş bir cari hesap bulunmadığı için finansal borçlanmalarda ortaya çıkan kur farkları, KDV hesaplanmasını gerektiren fiyat farkı niteliği taşımamaktadır.

Örnek olarak bir KDV mükellefi 100.000 ABD Doları borç verip bir süre sonra 105.000 ABD Doları olarak geri alırsa bu finansman hizmetinin bedeli yani KDV matrahı 5.000 ABD Dolar demektir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Dövizli borç verme suretiyle oluşan alacağın ürettiği kur farkı, dövizli mal veya hizmet bedelinin ürettiği bir kur farkı değildir. Bu işlemde KDV’li bedel döviz faizinden ibarettir ve bu faiz kur farkı üretmiş değildir. Başka bir anlatımla örneğimizdeki 100.000 ABD Doları KDV’ye tabi bir işlemin bedeli niteliği taşımadığı için bu döviz tutarının ürettiği kur farkında KDV aranmaması gerekir.

Ancak bir özelgede¹⁶ ;

“Ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki BORÇ VERME İŞLEMLERİ, (örtülü sermaye üzerinden emsal faize göre ödenen veya hesaplanan faiz tutarı ve KUR FARKI) KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman temin hizmeti olarak değerlendirildiğinden, Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV YE TABİ OLACAKTIR.”

İfadesine yer verilmiş olup bu görüşe yukarıdaki nedenlerle katılmıyoruz. Zaten bu özelge ifadesi, yukarıdaki 4.5. nolu bölümde metnini verdiğimiz 25 nolu KDV Tebliğinin 9 uncu maddesine aykırı düşmektedir.

NOT:

Konumuzun dışında olmakla beraber aynı özelgedeki ;

‘.....kur farkı üzerinden hesaplanan KDV nin, faiz ve benzeri giderler dolayısıyla ödenen KDV mahiyetinde değerlendirilmesi ve Kanunun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılmaması gerekmektedir’.

İfadesini de doğru bulmuyoruz. Çünkü örtülü sermaye ve örtülü kazanç kapsamında hesaplanan KDV’ler, KDV Kanunu’nun 30/d maddesindeki anlamı ile kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde değildir. Bu konudaki detaylı bilgi için, ÖRTÜLÜ KAZANÇ VE ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA HESAPLANAN KDV’NİN İNDİRİLMESİNDE YASAK OLUP OLMADIĞI KONUSUNDA GETİRİLEN YASA HÜKMÜ VE GÖRÜŞLERİMİZ başlıklı yazıya bakınız. (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi’nin 2016 sayısı)

¹⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11.07.2013 tarih ve 39044742-KDV.1-1021 sayılı özelge.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

4.22. Faktoring İşlemlerinden Doğan Kur Farkı :

Faktoring işlemleri banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna girmekte olup, bu nedenle KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla gerek faktoring şirketi lehine gerekse faktoring şirketinin müşterisi lehine doğan kur farklarında KDV hesaplanması söz konusu değildir.

4.23. Finansal Kiralama İşlemlerinden Doğan Kur Farkları :

Finansal kiralama (leasing) işlemleri KDV'ye tabi işlemlerdir. Bu işlemlerden doğan dövizli alacak veya borçların yarattığı kur farkı, ilgili finansal kiralamanın tabi olduğu KDV oranı üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirmektedir.

4.24. Yansıtma İşlemleri Bakımından Durum :

Yansıtma işlemlerinde yansıtılan işlemin tabi olduğu hükümler yansıtma da geçerli olmaktadır. Nitekim, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.07.2007 tarih ve 12516 sayılı özelgede yurtdışındaki kredi kuruluşundan sağlanan KDV'den müstesna kredi maliyetlerinin, bu kredinin kullanıldığı grup şirketine aktarılmasında KDV aranmayacağı belirtilmiştir. (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Kasım 2017 sayısında yayınlanan "MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV" başlıklı yazımız)

5. SONUÇ :

Bizim öteden beri benimsediğimiz görüş; KUR FARKLARININ KDV'ye TABİ TUTULMASININ YANLIŞ VE ZARARLI OLDUĞU YÖNÜNDEDİR.

- Kambyo mevzuatımıza ve KDV Kanun'a göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin dövizli veya dövize endeksli fiyatlandırma yapmalarının mümkün olduğu, bu fiyatlandırma şeklinde, işlemin bedeli olan döviz tutarında bir değişme olmadığı sürece, hesaplanan KDV'nin azalmayacağı veya artmayacağı, dövizin karşılığı olan TL tutarındaki değişimlerin KDV açısından hiçbir önem taşımadığı, bu şekilde oluşan kur farkının KDV Kanun'unun 26. maddesine göre hesaplanan KDV tutarını değiştirmeyeceği,
- kur farklarının KDV'ye tabi tutulabilir bir katma değer olmadığı,
- kur farklarının vade farkına, faize veya fiyat farkına benzetilemeyeceği,
- dövizli işlemlerde işlem tarihi itibarıyla KDV'lendirmenin nihai olarak tamamlandığı,
- ayrıca kur farklarını KDV'ye tabi tutmaya kalkışmanın kanuna aykırı olduğu ve ilgililer arasında sorun ve ihtilaf yarattığı bu yönü ile kanun hakimiyetini zedeleyen, ülkemize zarar veren bir nitelik taşıdığı,

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

yönünde olmuştur.

Bizim görüşümüze göre doğru olan uygulama, kur farklarının taraflarca gelir veya gider (veya maliyet) olarak kayda alınması, faturaya bağlanmaması ve KDV ile ilişkilendirilmemesidir.

Maliye İdaresi KDV'nin uygulandığı yaklaşık ilk on yıl boyunca kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünderken, sonradan görüş değiştirmiş ve bizim anlayışımıza göre yasaya uymayan şekilde kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde özeldeler vermeye başlamış, daha sonra bize göre bu yanlış yorumu Tebliğ ile tekrarlamıştır.

Mali İdaresi yasal dayanağı olmayan, yargının da kabul etmediği, bize göre hatalı olan bu tutumunu yaklaşık 20 yıl boyunca sürdürmüş, bu süre boyunca gerek idare ile mükellefler arasında gerek se alıcılar ve satıcılar arasında sayısız ihtilaf ve sorun çıkmasına sebebiyet vermiştir.

Kur farklarının neden KDV'ye tabi tutulmaması gerektiği hakkındaki görüşlerimiz,

“KUR FARKLARINDA KDV ARANMAMALIDIR”

başlıklı yazımızda yer almaktadır. (Mükellefin Dergisi, Şubat 2002)

Özet olarak biz KUR FARKLARININ, ÜZERİNDEN KDV ALINABİLECEK BİR KATMA DEĞER OLMADIĞI, KUR FARKLARINDA KDV HESAPLATILMASININ CİDDİ SORUNLARA YOL AÇTIĞI, FAYDADAN ÇOK ZARAR GETİRDİĞİ GÖRÜŞÜNDEYİZ.

Gerek söz konusu özeldge ve tebliğ ifadelerini, gerekse 7161 sayılı Kanun ile “kur farkı” ibaresinin KDV Kanunu'nun 24. maddesine eklenmesini doğru bulmuyoruz.

Kur farklarında KDV aranması, alıcı - satıcı veya borçlu - alacaklı konumundaki kişiler arasında sıklıkla ihtilaf doğmasına sebebiyet vermekte ve ticari barışı bozmaktadır.

Hesaplatılan kur farkı KDV'lerinin indirimle giderilebilen kısmı Hazine üzerinde sıfır etki yaratmakta, boş yere çektirilen sıkıntı niteliği arz etmektedir. Hazine'ye katkı sağlayan kur farkı KDV'lerinin ise bir kısmı

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

zaten ağır ve çözülemeyen bir sorun olan devir KDV sorununu tırmandırmakta, bir kısmı ise KDV'nin sistematığına aykırı olarak lehinde kur farkı oluşan firmanın üzerine yıkılan bir yük teşkil etmektedir.

YUKARIDA AÇIKLADIĞIMIZ NEDENLERLE BU YASA DEĞİŞİKLİĞİNİN YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMASI GEREKTİĞİNİ DÜŞÜNÜYÖRÜZ.

“KUR FARKI” İBARESİNİN KALDIRILMASI İSTENMEZ İSE, KUR FARKININ KDV'den İSTİSNA EDİLDİĞİNE DAİR HÜKÜM KONULMALIDIR. Nitekim KDV kapsamında bulunmakla beraber yaratacağı sakıncalar nedeniyle KDV'den istisna edilen bir çok işlem türü vardır. ”

6.7. Ciro Primleri :

Maliye İdaresi, ciro primleri konusunda 1987 yılından beri sürdürdüğü görüşünü, 116 no.lu KDV Genel Tebliği ile değiştirmiştir. Aşağıdaki ilk bölümde eski İdari görüş ve bunun eleştirisine yer verilmiş, ikinci bölümde ise yeni İdari görüş ve bu yeni görüşün meydana getireceği etkiler açıklanmıştır.

6.7.1. 1987 Yılından Beri Devam Eden Eski İdari Görüş ve Eleştirisi :

26 numaralı KDV Genel Tebliğinin L/2 bölümünde ciro primleri konusunda şu hükümlere yer verilmiştir :

" Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş, ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır."

Görüldüğü gibi İdare, ciro primine hak kazanmış olmasından hareketle, **primi elde edenin, prim ödeyene hizmette bulunduğunu varsayarak**, söz konusu primlerin KDV kapsamına girdiği görüşünü benimsemektedir.

Halbuki öteden beri savunduğumuz görüşümüze göre bu prim, alıcıya sonradan tanınan bir iskontodur. Alıcının satıcıya hizmette bulunması söz konusu değildir.

Nitekim Maliye İdaresi KDV nin uygulandığı ilk yıllarda ciro primlerinin bir teslim veya hizmet bedeli olmadığı, primin KDV ile ilgisi bulunmayan bir nakit hareketi veya cari hesap işlemi olduğu görüşünü benimsemiş sonradan görüş değiştirerek bize göre hatalı olan, yukarıdaki Tebliğ hükmünü yürürlüğe koymuştur. Maliye İdaresinin bu şekilde görüş değiştirmesindeki amacın, ciro primini elde edene fatura kestirmek suretiyle bu primlerin hasılat kayıtlarına geçmesi konusunda disiplin sağlanması olduğu anlaşılmaktadır.

Nitekim Danıştay ciro primlerinin dekontla belgelenebileceği, (KDV ye tabi olmadığı) görüşündedir (Danıştay 7 Dairesininin 16.4.1992 tarih ve E: 1989/4010 ; K:1992/1126 sayılı karar). Bu Karara

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

katılıyor. Zaten daha sonra bu yönde çok sayıda Danıştay kararı çıkmış olup, ciro primlerinin KDV ye tabi olduğu yönünde karara rastlanmamaktadır.

Ciro primine hak kazanan alıcının, satıcı firmaya prim + KDV şeklinde fatura kesmesi halinde herhangi bir sorun çıkmayacağı fatura muhatabının da bu KDV yi indirebileceği kuşkusuzdur. Tebliğe aykırı olmakla beraber, ciro primlerinin, primi elde edenden fatura almak yerine, daha sonraki bir faturada iskonto yapmak ve bu iskontoyu fatura üzerinden KDV matrahından indirmek suretiyle verilmesinin kanuna uygun olduğu görüşünderiz. (Bakınız Md. 25, 2.1. ve 2.2. bölümü)

Bakanlığın, ciro primleri konusunda ileri sürdüğü mantalitenin hatalı olduğu hususu, aynı Bakanlıkça verilmiş bulunan 17.10.1994 tarih ve 70268 sayılı mukteza ile de ortaya çıkmaktadır. Türkiye'deki alıcıya, yurt dışındaki satıcı tarafından bilahare yapılan ve ciro primine çok benzeyen ödemelerin KDV tabi olmadığı yolundaki söz konusu mukteza şöyledir :

"İlgide kayıtlı yazınız ekinde alınan Ltd. Şti. nin 24.12.1993 günlü dilekçesinin incelenmesinden; yurt dışından bilgisayar ve yedek parçaları ithal eden alıcı firmalara belli bir zaman geçtikten sonra yurt dışındaki satıcı firmalar tarafından alıcıyı korumak amacıyla indirim amaçlı bir ödemede bulunulduğu belirtilerek, satıcının gönderdiği alacak faturası karşılığının gelir kaydı yapıp yapılamayacağı veya yurt dışındaki satıcı firmaya katma değer vergisiz fatura düzenlenip düzenlenmeyeceğinin bildirilmesinin istendiği anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde; "Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tarif edilmiştir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 10/a maddesinde, vergiyi doğuran olayın malın teslimi veya hizmet ifasıyla meydana geldiği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, malın teslimi ve hizmetin ifası anında Katma Değer Vergisi doğmakta, satılan mal veya yapılan iş karşılığında da fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Söz konusu olayda ise, satıcı tarafından alıcıya fiyat koruma hasılatı adı altında yapılan ödeme bir hizmet veya bir mal karşılığı olarak ortaya çıkmadığından Katma Değer Vergisi kapsamına girmemekte olup, fatura düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Aynı şekilde bir firmanın yüksek fiyatla ithal ettiği ilaçların fiyatının sonradan düşmesi nedeniyle yurt dışındaki ihracatçının, pahalı sattığı bu ilaçlar için sonradan iskonto yaptığı ve iskonto tutarını içeren çek gönderdiği bir olayla ilgili olarak, fiyat koruma hasılatı adı altında elde edilen bu kazanımın KDV kapsamına girmediği yolunda mukteza verilmiştir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 27.7.2001 tarih ve 3663 sayılı Muktezası)

6.7.2. Ciro Primlerine İlişkin Yeni Görüş ve Etkileri :

116 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 6.2. bölümü şöyledir :

"6.2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar

KDV Kanunu'nun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltilebilmelerine imkan sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu bu gibi durumlarda KDV Kanunu'nun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.”

Görüldüğü gibi, Maliye Bakanlığı eskiden ciro primlerini müstakil bir hizmet bedeli olarak yorumlamakta iken 116 no.lu KDV Genel Tebliği'nin Resmi Gazete'de yayınlandığı 10.01.2012 tarihinden itibaren FİYAT FARKI şeklinde yorumlamaya başlamıştır. Maliye İdaresi bu yeni yorumunu KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-6.1. no.lu bölümündeki ifadelerle sürdürmüştür.

Bu görüş değişikliğinin meydana getireceği etkiler şöyle özetlenebilir :

• Oran Yönünden:

Eski görüşe göre ciro primleri müstakil bir hizmetin bedeli olduğu için genel (%18) oranda KDV'ye tabi tutulmaktaydı. Yeni görüş ciro primlerinin, bu prime dayanak teşkil eden daha önce satın alınmış mal ve hizmetlerin bedelinin değişmesi (fiyat farkı) olduğu için KDV'sinin de bu prime sebebiyet veren mal veya hizmet için uygulanmış oran üzerinden hesaplanması gerekli hale gelmiştir.

Örnek vermek gerekirse bir pamuk tüccarı, yaptığı %1 orana tabi pamuk alımları nedeniyle satıcıya ciro primi faturası kestiğinde %1 oranda KDV hesaplayacaktır. Keza %8 orana tabi ilaç veya tıbbi ürün ticareti yapan firma bu ticareti nedeniyle ciro primine hak kazanırsa bunun için ilaç toptancısına, fabrikasına veya ithalatçısına keseceği faturada %8 oranda KDV gösterecektir.

İki firma arasındaki alışveriş farklı oranlarda KDV'ye tabi işlemlerden oluşuyorsa, varsa aralarındaki anlaşmaya, anlaşma yoksa, işlem hacimlerinin nispetine göre ciro primi KDV oranı açısından ayrıştırılmalıdır.

• İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkan KDV İadeleri Yönünden :

Bilindiği üzere indirimli (%1 veya %8) orana tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunanlar, KDV Kanunu'nun 29/2 nci maddesi uyarınca, bu işlemleri ile ilgili KDV yüklenimlerinin; yine bu işlemlerle ilgili olarak hesapladıkları KDV'yi aşan kısmının belli bir haddin (bu had 2019 için 14.100 TL'dir.) üzerindeki bölümünü aylık olarak (mahsup yoluyla veya yıllık olarak (mahsup veya nakit iade yoluyla) alabilmektedirler.

Bu iadelerin uygulanmasında, dönem uyumsuzluğu ve/veya ilişkilendirme sorunları nedeniyle ciro primleri nedeniyle yüklenen KDV'lerin iade hesabına dahil edilmesinde güçlükler yaşanmaktadır.

Ciro primleri konusundaki yeni görüş, hem irtibatlandırma imkanı sağlaması veya bu imkanı belirgin hale getirmesi, hem de ciro primleri nedeniyle yüklenilecek olan KDV'lerin daha az meblağlı olmasını sağlaması nedenleriyle bu sorunun bazı durumlarda çözülmesine veya sorun olan meblağın küçülmesini temin edecektir.

Maliye İdaresi sonradan ortaya çıkan ciro primi ve benzerleri nedeniyle yüklenen KDV'lerin KDV iade hesabına dahil ettirmemesi üzerine oluşan haklı şikayetler sonucunda, 7104 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile KDV Kanunu'nun 29. maddesinde ibare değişikliği yapılmış ve böylelikle söz konusu tıkanıklığın giderilmesine imkan verilmiştir.

Bu değişikliğe paralel olarak Maliye İdaresi 18 no.lu KDV Genel Tebliği'nde şu düzenlemeyi yapmıştır:

“MADDE 15 – Aynı Tebliğin;

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

a) (III/B-3.) bölümünün ikinci paragrafında yer alan "teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

b) (III/B-3.1.3.4.) bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"3.1.3.5. İndirimli Orana Tabi İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Alımlar ve İskontolar

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlem ile ilgili olarak garanti, reklam, royalty, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar üzerinden KDV ödenebilmektedir. Ayrıca indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, satıcı tarafından yapılan iskontolar nedeniyle, alıcılar tarafından iskontoya dair düzenlenen faturada KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu kapsamda, indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra, işlemle ilgili olarak yapılan garanti, reklam, royalty, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar ve iskontolar nedeniyle satıcılar tarafından yüklenilen KDV'nin, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemine ilişkin iade hesabında dikkate alınması uygun görülmüştür."

- **Faturanın Ne Zaman Kesileceği Yönünden :**

Ciro priminin bir hizmetin bedeli sayılmasının doğal sonucu olarak, diğer hizmetlerde olduğu gibi hizmet tamamlandığında ciro primi faturasının da kesilmesi gerekiyordu. Mesela yıllık olarak belirlenmesi ön görülen ciro primlerinin Aralık ayı itibarıyla faturaya bağlanması gerekiyordu. Prim tutarının hesaplanmasındaki güçlükler nedeniyle faturalama işleminin Aralık ayı itibarıyla yapılamaması vergi riski oluştuyordu.

Bu oluşum, Maliye İdaresi'nin eski anlayışı olan ciro primlerinin HİZMET BEDELİ olduğu görüşüne dayanmaktaydı.

Başka bir anlatımla yıllık bazda hizmet sunulduğu varsayımına göre yılın kapanması hizmetin tamamlandığı anlamına gelmekte ve bu hizmetin faturasının ilgili yılın sonu itibarıyla kesilmesi istenmekte, faturanın izleyen yılda kesilmesi durumunda faturayı kesen, 7 günlük fatura kesme süresine uymama, hasılatını geç beyan etme, KDV tahakkukunu geciktirme suçlarıyla suçlanmakta, fatura muhatabı ise faturayı zamanında almamakla, takvim yılı geçtiği için bu faturadaki KDV'yi indiremeyeceği gerekçesiyle haksız KDV indirimi yapmakla, gider bir önceki yıla ait olduğu için geçmiş yılın giderini yeni yıla yazmakla suçlanmaktaydı.

Bizim anlayışımıza göre Maliye İdaresi'nin ciro primlerini eskiden HİZMET BEDELİ saymakta iken, şimdiki görüşüyle ciro primlerinin, daha önce satılmış malların fiyatında sonradan yapılan indirim yani FİYAT FARKI saymaya başlaması ile birlikte ciro primi faturalarının mutlaka ciro priminin ilgili olduğu yılın sonu itibarıyla düzenlenmesi gerektiği görüşü mesnedini kaybetmiştir.

Ciro primi faturası bu primin ilgili olduğu yılın son günü itibarıyla düzenlenirse hiçbir tartışmalı durum ortaya çıkmayacağı tabidir.

Ancak ciro primi faturasının izleyen yıl içinde kesilmesi hali, Maliye İdaresi'nin yeni anlayışına ve bu anlayışa göre bizim yorumumuz uyarınca bu faturanın ciro priminin ilgili olduğu yılı izleyen yılda kesilmesi de mümkün olup bu taktirde gelir ve gider faturanın kesildiği döneme ait olur. Fatura kesiminde, KDV'nin tahakkukunda gecikilmiş sayılmaz ve KDV indirimi açısından sorun doğmaz.

Böyle düşünüyor olmamızın nedeni Maliye İdaresi'nin bizim de katıldığımız yeni görüşünün, ciro primlerinin fiyat farkı mahiyetinde olmasıdır. Bilindiği üzere fiyat farkları tarafların mutabakatı sonucunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla fiyat farkı faturalarının kesilmesi için 7 günlük süre bu fark konusunda tarafların mutabakatının sağlandığı tarihte başlamakta ve bu mutabakatın sağlandığı dönemin geliri, gideri (veya maliyet farkı) sayılmakta bu farka ait KDV'nin de yine mutabakatın sağlandığı dönem itibarıyla hesaplanması gerekmektedir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan özelge havuzunda bir özelgeye rastlanmamıştır.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede ciro primlerinin 31 Aralık itibarıyla faturalanması gerektiği belirtilmekle beraber bu özelgenin verildiği tarihte Maliye İdaresi ciro primleri ile ilgili eski görüşünü sürdürmekte olduğundan bahsi geçen özelge günümüzdeki anlayışı yansıtmayan dolayısıyla ölçü teşkil edemeyen bir yapıya sahiptir.

Buna mukabil yine Maliye İdaresi'nin eski görüşünü sürdürdüğü dönemde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede ciro primlerinin kendiliğinden tahakkuk etmediği belirtilmiş, "..... ciro primleri fatura düzenlendiği tarihte tahakkuk etmiş olacağından, tahakkukun yapıldığı yıl kayıtlarına intikal ettirilip, gider olarak yazılabilecektir." ifadesine yer verilmiştir. Bu görüş 116 no.lu KDV Tebliği'nin yayımlandığı 19.01.2012 tarihinden itibaren bize göre tartışmasız bir hale gelmiştir.

NOT : Yukarıda bahsi geçen 2 özelgenin metinleri, Vergi Denetmeni Sayın Ramazan IRMAK'ın, Lebib Yalkın Dergisi'nin 39. sayısında yayınlanan yazısında mevcuttur.

Bir hasılatın oluşumunun fatura kesilmesine bağlı olması, bu hasılatın keyfi olarak geciktirilebileceği, dolayısıyla hasılat oluşumunun fatura kesimine bağlanamayacağı düşüncesi akla getirebilir. Böyle bir düşünceye mahal yoktur. Çünkü söz konusu düşünce, mal teslimleri ve tekemül eden hizmetler için geçerli olabilir. Halbuki konu fiyat farkı ise bu farkın ortaya çıkışı belli bir tarihte kendiliğinden olamaz. Fiyat farkları, tarafların fark üzerinde mutabakat sağlamaları, farkın faturaya bağlanması ve faturanın muhatabı tarafından kabulü suretiyle tahakkuk eder. Keyfi gecikme endişesine de mahal yoktur. Çünkü fiyat farkına hak kazanan taraf bu hakkını elde edebilmek için bir an önce fiyat farkı faturasını kesecektir.

• Muhasebeleştirme Açısından :

Ciro primlerinin bir hizmet bedeli olduğu yolundaki eski anlayışa göre bu primler taraflarca doğrudan gelir ve gider kaydedilmekteydi.

Yeni anlayışta ciro primleri fiyatı düzelten bir unsur olduğuna göre, faturayı kesen açısından bu prime dayanak teşkil eden malın halen stokta olması durumunda stok maliyetini azaltan bir unsur olarak ilgili stok hesabına ters kayıt yapılmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekir. Prime esas teşkil eden mal satılmışsa prim gelir kaybına konu edilmelidir.

Ciro primi faturasına muhatap olan taraf (satıcı) ise bu primi 611 no.lu SATIŞ İSKONTOLARI hesabına kaydetmelidir.

6.8. Avanslar ve Avanslara İlişkin Kur Farkları :

İleride teslim edilecek mal veya yapılacak hizmetin bedeline mahsuben para (avans) alınması KDV hesaplanmasını gerektirmez. Ancak avansın alınması nedeniyle, makbuz yerine fatura veya serbest meslek makbuzu düzenlenirse KDV Kanununun 10/b maddesine göre (avans alındığı için değil fatura

ve benzeri belge düzenlendiği için) KDV hesaplanması gerekir. Bazı hallerde ve bilhassa serbest meslek işlerinde avans ödemesi, işlemin yapıldığının delili olarak kabul edilmekte ve alınan paranın avans değil KDV dahil işlem bedeli olduğu varsayılabilir.

Avans tahsil etmenin KDV doğurmayacağı, başka bir anlatımla KDV doğuşunun tahsilatla hiçbir ilgisi bulunmadığı konusunda en ufak bir tereddüt yoktur. Tamamen hatalı olduğuna inandığımız bir Danıştay Kararında, henüz hizmet ifa edilmeye başlanmadan önce, KDV dahil hizmet bedelinin tamamen tahsil edilmiş olması gerekçe gösterilerek, gelecekte yapılacak hizmete ait KDV nin bu tahsilatla birlikte doğacağı yolundaki Danıştay Kararını görmemiz üzerine hazırladığımız yazı Vergi Dünyası Dergisinin Mayıs 2000 sayısında yayımlanmış olup, bu yazıda, avans alınmasını KDV karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz detaylı olarak ifade edilmiştir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Döviz olarak alınan avanslardan kaynaklanan kur farkları konusundaki Maliye İdaresi görüşü, avansa konu dövizin daha önce KDV li olarak teslim edilmiş bir mal veya yapılmış bir hizmetin bedeli ile ilgisiz oluşu nedeniyle KDV ye tabi bulunmadığı, bu kur farkının faturaya bağlanmasının gerekmediği yolundadır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 28.12.1998 tarih ve 6983 sayılı Muktezası)

6.9. Depozito ve Teminatlar :

Depozito veya teminat olarak para alınması KDV nin konusuna girmez. Depozito veya teminat olarak alınan paraların fatura ve benzeri vesikalarla belgelenmesi söz konusu değildir.

Depozito veya teminat olarak alınan paraların TL olarak aynen iadesi halinde bu depozito veya teminatı yatıranın enflasyon nedeniyle kayba uğradığı malumdur. Uygulamada bu kaybı önlemek amacıyla, depozito veya teminatların ilgililerine güncellenerek (yatırıldığı gündeki alım gücünü koruyan bir meblağ olarak) geri verildiği görülmektedir. Yaklaşım Dergisinin Mart 2002 sayısında yayımlanan 15.10.2001 tarih ve 54800 sayılı mukteza konu ile ilgili olup, mukteza metni şöyledir :

“ Yazının incelenmesinden, Teşekkülünüzce elektrik abonelerinden tahsil edilen güvence bedellerinin, aboneliğin kapatılması halinde güncelleştirilerek geri ödenmesi durumunda katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı ve gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususlarında tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi ile ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna alınmıştır.

Buna göre, abonelerden tahsil edilen güvence bedellerinin güncellenerek abonelere iade edilmesi işleminde, herhangi bir teslim ve hizmet ifası söz konusu olmadığından katma değer vergisi uygulanmayacağı tabiidir. Bu nedenle, güvence bedelini alan ve katma değer vergisi mükellefi konumunda olan abonelerin bu işlem için düzenleyecekleri faturada katma değer vergisi göstermelerine gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tevkifatını düzenleyen 94. maddesinde hangi ödemelerden tevkifat yapılacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanmış olup, elektrik abonelerinden tahsil edilen güvence bedellerinin güncelleştirilerek iade işleminde gelir vergisi ve fon kesintisi yapılması söz konusu değildir.”

Görüldüğü gibi bu muktezaya konu olayda depozitoyu (güvenceyi) veren taraf yıllar sonra, verdiği TL den daha fazla bir TL almakta fakat verdiği ve aldığı paranın reel değeri aynı olmaktadır. KDV aranmamasının temel gerekçesi de budur. Halbuki uygulamada, vade farkı veya faiz adı altında ve TL bazında sağlanan kazançların çok büyük bir kısmı enflasyondan kaynaklanmakta fakat bunlar tümü ile reel kazanım imiş gibi KDV ye tabi tutulduğundan, bir anlamda enflasyon üzerinden KDV alınmaktadır. Bu bölümde yer geldikçe sözünü ettiğimiz bu hususun önemi ve finansman gelirlerinin KDV istisnasına konu edilmesi veya oran düşürülmesi yolundaki görüşümüz, yukarıdaki mukteza ile desteklenir konumdadır.

6.10. Masraf Yansıtılması :

Masraf yansıtılması konusundaki güncellenmiş görüşlerimiz Lebib Yalkın Dergisinin Kasım 2017 Sayısında yayınlanan makalemizde yer almakta olup bu makalenin metni aşağıda sunulmuştur.

“Mehmet MAÇ

Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV

ÖZET :

Bilindiği üzere uygulamada, özel anlaşmalar, yanlış faturalama, masraf dağıtımı gibi nedenlerle, bir mal veya hizmet bedelinin, asıl muhatabına yansıtılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Eğer bir mükellef bir başka mükellefle ilgili olduğunu peşinen bildiği bir mal veya hizmetin faturasını asıl muhatabı adına alırsa, ayrıca yansıtma faturası kesmesine gerek kalmaz. Söz konusu fatura bedelini kendisi ödemiş veya borçlanmışsa, bu faturayı bir dekont ekinde ilgili firmaya gönderebilir veya ibraz edip bedelini isteyebilir.

Bu şekilde işlem yapılmamış, yani fatura asıl muhatap adına alınmamışsa, masrafın yansıtılabilmesi için fatura kesilmesi gerekmekte olup, bu faturalar uygulamada “**yansıtma faturası**” olarak isimlendirilmektedir.

Yansıtma faturası düzenlenmek suretiyle masraf yansıtılması işlemlerinde, masrafı yansıtanın katma değer yaratmaması, kendisine masraf yansıtılanın vekili gibi hareket etmekte oluşu dolayısıyla, söz konusu faturada KDV gösterilip gösterilmeyeceği sıklıkla tereddüt konusu olmaktadır.

Maliye İdaresi önceleri, yansıtma faturası şeklinde bir kavramın mevcudiyetini genellikle kabul etmemiş, fatura kesilmesini gerektiren bir durum varsa ve faturada belirtilen (yansıtma konu) mal veya hizmet açıkça KDV den istisna edilmemişse mutlaka KDV hesaplanmasını istemiş, katma değer yaratılmadığı, vekil gibi hareket edildiği şeklindeki yaklaşımlara itibar etmemiştir.

Fakat zamanla, Maliye İdaresi'nin yansıtma işlemleri konusundaki görüşleri de, öteden beri ifade ettiğimiz aşağıdaki yaklaşımlarımıza büyük ölçüde paralel hale gelmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde yansıtma işlemlerinin KDV karşısındaki durumu konusundaki görüşlerimiz özetlenmiştir :

1. YANSITMA İŞLEMLERİ KONUSUNDAKİ GENEL YAKLAŞIMIMIZ :

Yansıtma işlemi yapan taraf, bu işlemde kâr amacı gütmemekte mal ve hizmet bedelini aynen yansıtılmaktadır. Yansıtan firmanın yarattığı bir katma değer söz konusu değildir.

Ortada reel manada bir işlem ve yaratılan katma değer olmadığı halde yansıtma işleminin KDV'li fatura ile yapılmasındaki en önemli gerekçe, bu mal veya hizmetin temininde yansıtacak olan adına KDV'li fatura çıkmış olmasıdır. Böyle bir durumda fatura aslının dekont ekinde ilgili firmaya gönderilmesi uygun değildir. Çünkü fatura asıl muhatap adına değil, yansıtma yapmak zorunda kalan firma adına düzenlenmiştir. O halde yansıtma yapacak olan taraf bu faturayı kayıtlarına alıp KDV yi indirecek yansıtma işlemi de KDV'li fatura ile yapınca, teslim KDV si ile indirim KDV, birbirini ifna edecektir. Dolayısıyla KDV'li olarak temin edilen mal veya hizmetin, yansıtma aşamasında KDV ye tabî tutulması bir anlamda, indirim hakkının yansıtılana transferini sağlayan, bir işlemdir.

O halde yansıtma işlemi yapacak olan firma, düzenleyeceği faturada, bunun bir yansıtma işlemi olduğunu ve yansıtma nedenlerini açıklamalı, yansıtma konu mal ve hizmetin kendisine gelişine paralel şekilde fatura düzenleyebilmelidir. Yani yansıtma konu mal ve hizmet, yansıtacak olan tarafından KDV li fatura ile temin edilmişse aynı oranda KDV taşıyan fatura kesmek suretiyle yansıtma işlemi yapmalı, şu veya bu nedenle KDV ödenmeksizin temin edilen mal ve hizmetlerin yansıtılmasında KDV hesabına gerek olmamalıdır.

KDV, bir muamele vergisidir. Bazı özel nedenlerle, bir firmanın, asıl ilgilisi bir başka firma olan bir mal veya hizmeti o firmaya aynen yansıtması işlemine KDV doğuracak anlamda bir "muamele" gözüyle bakılması mümkün değildir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Ancak bir faturanın yansıtma faturası olabilmesi ve bu suretle KDV'siz veya düşük oranlı KDV hesaplanarak düzenlenebilmesi için, işlemin yansıtma şeklinde yapılmasına müsait bir durum olmalıdır. Örnek vermek gerekirse; satılan bir mal veya hizmetin maliyetine dahil edilmesi gereken alımlar yansıtma faturasına konu edilemezler. Bu maliyetlerin satılan mal veya hizmet maliyetine ve dolayısıyla fiyatına dahil edilmek suretiyle satışa konu mal veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden KDV'ye tabi tutulması gerekir.

Keza, kendi mutad faaliyet konusuna giren bir mal ve hizmeti, aldığı fiyattan satan firmanın satış faturasını yansıtma faturası olarak nitelemek mümkün değildir. Mesela bir buğday tüccarı, çiftçiden KDV siz olarak satın aldığı buğdayı kâr koymaksızın bir başka tüccara fatura ile aktardığında, bu faturada KDV gösterilmesi zorunludur. Keza kendi ürettiği bir malı veya ifa ettiği hizmeti bir başkasına, maliyet fiyatı ile teslim eden firmanın bu işlemi, yansıtma olarak nitelemek mümkün değildir.

İşlemin gerçekten bir yansıtma işlemi olduğunu göstermek için yansıtma faturasında bu husus belirtilmeli, yansıtma konu mal ve hizmetin temini ile ilgili belgeler faturada zikredilip gerekirse birer örneği eklenmelidir.

Meselâ bir Holding şirket, grup adına yaptığı büyük bir nakdî bağış, gruba bağlı şirketlere bir evvelki yıl kârlılık durumuna göre tevzi için düzenlediği faturalarda KDV göstermemeli ve faturada bağış makbuzunun tarih ve numarasını belirterek, makbuzun örneğini ve dağıtım planını faturaya eklemelidir. Hatta holding, fatura kesmek yerine bir yazı veya dekont düzenleyip, bağış makbuzunun örneğini eklemek suretiyle de bu masraf dağıtımını yapabilmelidir.¹⁷

Vergi hukukunda hadiselerin gerçek yönlerine ve fiili duruma itibar edilir. (VUK Md.3) Yansıtmayı yapan firmanın olaya karışmakta ticarî bir beklentisi olmadığına ve yansıtma yapılanın vekili gibi hareket ettiğine göre, söz konusu mal veya hizmet, yansıtma yapılan tarafından direkt şekilde temin edilse idi nasıl bir durum ortaya çıkacak idi ise, aynı durumun yansıtma ihtiyacı duyulması halinde de tezahürü gerekir. Mesela, aşağıda detaylı olarak açıklanacağı üzere, bankadan aldığı kredinin tamamını bir başka firmaya aktaran ve krediye ilişkin tüm masrafları da aynen yansıtan firmanın, yansıtma faturalarında KDV gösterilmemesi gerektiği kabul edilmektedir. Çünkü krediyi kullanan firma bu krediyi bankadan kendisi almış olsaydı, kredi maliyetleri kendisi açısından KDV siz şekilde tezahür edecekti.

Bir makalede¹⁸ yer alan şu görüşler yukarıda açıkladığımız düşüncelerimizle uyum halindedir :

"..... bazı masrafların gerçek muhatabına yansıtılması sırasında düzenlenecek faturada KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarıma konu masrafı doğuran işlemin KDV'ye tabi olup olmadığına bakılarak karar verilmelidir. Masraf aktarımına konu olan işlem; KDV'ye tabi ise masraf aktarımı da KDV'ye tabi olacak, KDV'den istisna veya vergiye tabi değil ise, masraf aktarımı KDV'ye tabi olmayacak, düzenlenen belgede vergi gösterilmeyecektir."

Maliye İdaresi yıllar sonra bu görüşü aynen benimsemiş ve özelgelerine yansıtma başlamıştır. Aşağıda metnini verdiğimiz özelge¹⁹ bunun örneklerinden biridir.

¹⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 24.03.2004 Tarihli soruya cevaben verilen 5417-2048 Sayılı Özelgede aynen yansıtılan kredi maliyetlerinin dekontla belgelenebileceği kabul edilmiştir.

¹⁸ Sayın İlhan KIRIKTAŞ'ın Yaklaşım Dergisi'nin Mayıs 1997 sayısında yer alan "Masraf Yansıtılmasında KDV" başlıklı yazısı.

¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.05.2013 ve 792 sayılı özelgesi.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, sözleşmeye konu malların tesliminin, alıcı firmanın şantiyesinin bulunduğu ülkede çıkan karışıklık nedeniyle gerçekleşmemesi sonucu malları temin ettiğiniz satıcı firmaya iade etmeniz nedeniyle ödenen cezai bedeller herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığı olmadığından KDV ye tabi bulunmamakta olup aslı KDV ye tabi olmayan söz konusu cezai bedellerin malları almaktan vazgeçen firmaya yansıtılması amacıyla düzenlenecek faturada da KDV hesaplanmayacaktır.

Öte yandan teslim edilecek malların gümrüğe kadar götürülmesi için yapılan masrafların yansıtılmasında, aslı KDV ye tabi olan harcamaların aktarılması amacıyla düzenlenen faturalarda harcamanın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanacak, aslı KDV nin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna olan masrafların aktarılmasında KDV hesaplanmayacaktır.

Ayrıca, bu aktarma sırasında masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilmesi halinde, bu aşan kısım üzerinden genel oranda (% 18) KDV hesaplanacaktır.”

2. YANSITMA İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ UYGULAMA ALANLARI VE ÖRNEKLER :

Konunun daha iyi anlaşmasını sağlamak amacı ile aşağıdaki bölümlerde yansıtma işlemlerine yönelik izahata ve uygulama örneklerine yer verilmiştir :

2.1. KDV Mükellefiyeti Olmayanların ve Apartman Yöneticilerinin Yapacakları Yansıtma İşlemleri :

Masrafı yansıtacak olanın KDV mükellefiyetinin bulunmaması, kendisine masraf yansıtılan firmanın KDV indirim hakkını kullanamamasına yol açabilmektedir.

Örnek :

Meslekî amaçlı bir dernek ile, aynı meslekî alanda faaliyet gösteren bir Anonim şirket, masraflarını yarı yarıya paylaşacakları bir seminer düzenlemişlerdir. Seminerin düzenlendiği otel işletmesi, salon kirası ve ikramlarla ilgili faturayı dernek adına düzenleyip göndermiştir.

Bu olayda derneğin faturası ve KDV mükellefiyeti olmaması dolayısıyla, masrafın yarısını Anonim şirkete yansıtması vergisel güçlükler ve KDV indirim imkanının kaybolmasına yol açacaktır. Dolayısıyla derneğin hemen faturanın iptalini sağlaması, bunun yerine yarı bedelin kendisine, diğer yarının da Anonim Şirkete fatura edilmesini sağlaması en pratik çözüm yoludur. Eğer otel tüm hizmet bedelini Anonim Şirkete fatura etmiş olsaydı fatura iptaline gerek kalmayabilirdi. Anonim Şirket bedelin tamamını gösteren bu faturayı kayıtlarına alıp, KDV'sini indirdikten sonra, bunun yarısını derneğe KDV'li fatura edebilirdi.

Apartman veya site yöneticileri tarafından yansıtılan masraflar açısından özel durum:

Bilindiği üzere Kat Mülkiyeti Kanununun uygulandığı yerlerde ortak giderler kat maliklerince belirlenen yöneticiler tarafından ödenmekte, bu giderlerin belgeleri yönetim adına düzenlenmektedir. Yöneticiler bu masrafların KDV dahil tutarlarını, kat maliklerinden topladıkları aidatlarla karşılamaktadırlar.

Kat Mülkiyeti Kanununun uygulandığı yerlerdeki kat malikleri veya kiracılar arasında KDV mükelleflerinin bulunması ve KDV'li olarak ortaya çıkan ortak giderlerin bu mükelleflere KDV'li

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

olarak yansıtılmaması nedeniyle söz konusu KDV mükellefleri, KDV indirim haklarını kullanamamaktadır.

Aslında apartman veya site yönetimi muhatap olarak düzenlenmiş olan ortak giderlere ilişkin faturalar, kolektif muhataplı faturalardır ve bu faturadaki KDV'nin, kendi payına düşen kısmını, ortak giderden yararlanan kat maliki veya kiracısı indirebilmelidir. Bu konuda İdarenin olumlu yorum içeren tebliğ düzenlemesi yapmasının uygun olacağını düşünüyoruz. Ancak böyle bir indirim imkanının kullanılabilmesi için yöneticilerin, ilgili faturayı çoğaltıp üzerine yine ilgili kat maliki veya kiracısının faturadaki payını gösteren açıklamayı yazıp tebliğ etmek suretiyle bunların bedelini ayrıca tahsil etmesi veya aidat borcuna mahsuplaması KDV indiriminin belgelendirilmesi açısından gereklidir.

2.2. Bankaların Yansıtma İşlemleri :

Bankalar, gider yansıtma işlemlerini en sık yapan kuruluşlar arasında yer almaktadır. Bankaların KDV mükellefi olmaması ve gider yansıtma işlemlerinde banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından tam bir açıklığa kavuşmamış noktalar bulunması, bankaların bu konuda sıklıkla tereddüde düşmelerine ve bazı yanlış uygulamaları sürdürmelerine yol açmaktadır. Konu, fevkalade kapsamlı ve karışık olup burada bazı belirlemeler yapmakla yetineceğiz.

Bankaların aynen müşterilerine yansıttıkları ve o müşteriye aidiyeti belli olan giderler dolayısıyla aldıkları paralar BSMV'ye tabi değildir. Mesela, mükellefi müşteri olan damga vergisini banka ödemiş ve aynen müşterisine yansıtırsa, bu nedenle aldığı para lehe alınmış sayılmaz ve BSMV'ye tabi olmaz. Giderlerin müşteriye aidiyeti açıkça belli değilse, bankaca ödenen gider münferiden ve katı olarak tespit edilemiyorsa bu yansıtma dolayısıyla alınan paralar BSMV'ye tabidir.

KDV Kanununun 17/4-e maddesi uyarınca bankalarca yapılan her türlü mal ve hizmet teslimleri KDV den müstesna olup, bankaların mal ve hizmet alımları dolayısıyla ödedikleri KDV indirilememekte bankalarca gider veya maliyet kaydedilmektedir. Bu düzenleme karşısında bankalar, KDV ödeyerek sağladıkları ve banka adına fatura edilen mal ve hizmet bedellerini müşteriye yansıttıklarında, müşteri - KDV li fatura elde edemediği için - bu giderle ilgili KDV indirim hakkını kaybetmekte ve üstelik çoğu zaman yansıtılan tutar üzerinden bankaca hesaplanan BSMV'ni ödemek zorunda kalmaktadır. Bunu önlemek için Banka, faturayı müşterisi adına alıp dekont etmelidir.

2.3. İstisna Kapsamında (KDV siz) Temin Edilen Mal ve Hizmetlerin Yansıtılması Amacıyla Düzenlenen Faturaların KDV Açısından Durumu :

KDV istisnalarından bazıları mal veya hizmetin cinsine, bazıları ise mal ve hizmeti teslim edenin niteliğine bağlı şekilde düzenlenmiştir.

Eğer mal veya hizmet, yansıtmayı yapacak olan tarafından istisna kapsamında (KDV siz olarak) temin edilmiş ve istisna, teslim konu mal ve hizmetin niteliğinden kaynaklanmışsa, yansıtma faturasının da KDV siz şekilde düzenleneceği tabiidir. Yeter ki durum yansıtma işlemi yapılmasına müsait olsun. Çünkü bu tür istisnalarda faturayı kimin ve hangi vesile ile kestiği önemli değildir. Önemli olan fatura konusu olan mal veya hizmetin istisna kapsamında olup olmadığıdır.

KDV istisnasının münhasıran teslimde bulunanın hususiyetinden kaynaklanmış olması halinde de, yansıtma faturasının KDV siz düzenlenebilmesi gerekir. Çünkü muhatap firma mal veya hizmeti yansıtma gereksiz aynı satıcıdan direkt şekilde temin etse KDV ödemeyecekti. Araya vekil gibi hareket eden ve ticarî amaç gütmeyen birinin girmesi bu durumu değiştirmemelidir.

Aşağıdaki örneklerin meselenin daha iyi anlaşılmasına yardım edeceğini umuyoruz.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Örnek 1 :

Bir Dış Ticaret Sermaye Şirketi, ihracına aracılık ettiği malın yurt dışına gönderilmesini organize etmiştir. Malı taşıyan Türk deniz nakliyat firması, taşımacılık istisnası nedeniyle (KDV Kanunu Md. 14) KDV siz şekilde ve Dış Ticaret Sermaye Şirketi adına navlun faturası düzenlenmiştir.

İhracata aracılık anlaşmasına göre Dış Ticaret Sermaye Şirketinin, ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçıya bu navlunu yansıtması gerekmiştir.

Dış ticaret sermaye şirketinin düzenleyeceği dış navlun yansıtma faturasında KDV gösterilmemesi yani taşımacılık istisnasının bu yansıtma faturasında da uygulanması icap eder. Çünkü yansıtma faturasının konusu olan hizmet, istisna kapsamındadır. Hizmeti, fatura kesenin bizzat yapmamış olması istisnanın tatbikine engel değildir. (11 numaralı KDV Genel Tebliğinin D bölümüne paralel olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/C-1.1. no.lu bölümü)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Örnek 2 :

Bir Holding A.Ş. gerek kendi elemanlarının gerekse bağlı şirketlerde çalışan personelin, işverence karşılanacak sağlık hizmetlerini organize etmektedir. Bağlı şirketlerden birinin Genel Müdürü anı müdahale gerektiren bir rahatsızlığı dolayısıyla bir üniversite hastanesine kaldırılarak ameliyat edilmiş ve hastane ücretini havi fatura Holding adına düzenlenmiştir.

Ameliyatın yapıldığı hastane, bir üniversite tarafından işletilmekte oluşu dolayısıyla KDV Kanununun 17/2-a maddesi uyarınca istisna uygulamıştır. Holding şirket bu suretle KDV siz olarak sağladığı hizmetin bedelini bağlı şirkete yansıtırken KDV hesaplamamalıdır. Çünkü burada Holdingin ticarî amaç ve menfaati yoktur. Düzenlediği fatura dekont niteliğindedir. Çünkü genel müdürü istihdam eden şirket hastane ile direkt irtibatla olabilseydi, hizmeti KDV siz olarak sağlayabilecekti.

İdari görüşler de bu yöndedir :

- *KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-2.2. nolu bölümünde, istisna kapsamında sağlanan 13 üncü maddede yazılı hizmetlerin acenteler tarafından yansıtılmasında da istisna uygulanacağı belirtilmiştir.*
- *Bir mükellef KDV Kanunu'nun 17/4-p maddesi uyarınca KDV'den istisna şekilde Milli Emlak Müdürlüğü'nden kiraladığı taşınmaza ait kiralaların başka bir firmaya yansıtılmasında KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı yönünde özelge talebinde bulunmuş ve şu cevabı almıştır.²⁰*

"Buna göre, Defterdarlık Anıt Milli Emlak Müdürlüğü'nden kiralamış olduğunuz ve KDV Kanununun 17/4-p maddesi gereğince KDV den istisna olan kiralama işlemine ait iş yeri kira bedelinin bire bir A.Ş.'ye yansıtılması halinde düzenlenen yansıtma faturasında KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, yansıtma faturasında kira bedelini aşan bir bedel yer alması halinde aşan kısım üzerinden genel oranda (% 18) KDV hesaplanacağı tabiidir."

2.4. Damga Vergisi Yansıtılması :

Maliye İdaresi önceleri damga vergisi yansıtılmasının KDV ye tabi bir işlem olduğu yolunda özelgeler vermekte idi. Daha sonra görüş değiştiren Maliye İdaresi halen damga vergisi yansıtılmalarında KDV aranmaması gerektiğini kabul etmiştir. Örnek vermek gerekirse ;

Bir özelgede²¹ damga vergisi yansıtma işleminin KDV ye tabi olduğu görüşü yer almış fakat bu görüş, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün aşağıda sonuç bölümünü verdiğimiz yazısı ile değiştirilmiştir :

"Buna göre, özelge tayin ettiğiniz limited şirketin, bir anonim şirket ile yapmış olduğu taşeron sözleşmesine ilişkin olarak anonim şirket tarafından ödenen damga vergisi tutarının sözleşme uyarınca yarısının fatura ile limited şirkete yansıtılması işleminde katma değer vergisi uygulanmasına gerek bulunmamaktadır."

2.5. Finansman Giderlerinin Yansıtılması :

²⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.12.2013 tarih ve 1396 sayılı Özelgesi.

²¹ İstanbul Defterdarlığı'nın 27.9.2000 tarih ve 5182 sayılı özelgesi.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 24/c maddesinde "vade farkı" ve "faiz" ismen KDV matrahına dahil unsurlar arasında sayılmış ve uygulamada KDV mükelleflerince elde edilen bu nitelikteki gelirlerin KDV ye tabi olduğu anlayışı yerleşmiştir.

Finansman hizmeti olarak isimlendirilen hizmetler, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamında bulunuyorsa, yani banka, banker veya özel finans kurumu tarafından elde ediliyorsa 17. maddenin 4/e fıkrası uyarınca istisna uygulanmakta, istisna uyarınca sadece BSMV ile yetinilip ayrıca KDV hesaplanmamaktadır.

KDV mükelleflerinin, yurt içi veya yurt dışı banka veya finans kuruluşlarından aldıkları krediyi aynen başka kişi veya kuruluşlara kullandırması ve kredi masraflarını aynen kredinin aktarıldığı kimseye yansıtması şeklindeki işlemler KDV açısından özellik taşımakta olup konu hakkındaki görüşlerimiz özetle şöyledir:

Krediyi alıp devreden firma, kredinin aktarıldığı kişinin VEKİLİ veya KEFİLİ gibi hareket etmektedir. Bu firma söz konusu kredi ile ilgili masrafları kendi gelir-gider hesaplarına hiç dahil etmeksizin (geçici hesaplar üzerinden) ve fatura kesmeksizin (dekontla) talep edebilmelidir.

Şu veya bu nedenle, kredi masraflarını gider yazıp, karşı firmaya hitaben yansıtma faturası düzenlese bile bu faturada KDV göstermek zorunda değildir.

Maliye Bakanlığı geçmişte, ihracat kredisi ve sair kredi devirlerinde bir finansman hizmetinin mevcut olduğu, bu itibarla kredi maliyetlerinin KDV li fatura ile yansıtılabileceği yolunda muktezalar vermiş fakat sonradan görüş değiştirerek, aşağıda örneği verilen muktezalardaki yaklaşımı benimsemiştir.

Danıştay ise öteden beri, aldığı krediyi aynen bir başka firmaya aktaran ve kredi maliyetlerinin aktarılması nedeniyle KDV hesaplamayan firmaların bu tutumunu yerinde bulmuştur.²²

Bir kredinin bir başka kişi veya firmaya verilmesi ve bu kredi ilgili finansman masraflarının, kredinin aktarıldığı kişi veya firmaya yansıtılması ile ilgili bazı mukteza ve karar örnekleri aşağıda sıralanmıştır:

Kredi Aktarımına İlişkin Özelge ve Karar Örnekleri :

- Bir özelgede,²³ "..... holding şirketin yurt içi ve yurt dışındaki banka ve finans kuruluşlarından sağladığı krediler nedeniyle ödediği faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları katma değer vergisinden müstesnadır. Holding şirketin katma değer vergisinden müstesna olarak sağladığı kredi tutarını, herhangi bir fark ilave etmeksizin grup şirketlerine yansıtması işlemi de katma değer vergisinden istisna olacaktır." denilmiştir.*
- Başka bir özelgede²⁴ ise, holding olmayan bir şirketin aldığı krediyi başka firmalara kullandırması nedeniyle karsız olarak, dekontla KDV'siz masraf yansıtılabileceği belirtilmiştir.*

²² Danıştay 7. Dairesinin 13.11.1989 gün, E.1989/2547, K.1989/2526 Sayılı ve 9.11.1993 gün ve E.1992/418, K.1993/4554 Sayılı Kararı.

²³ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 16.03.2001 tarih ve 5201-102 sayılı muktezası.

²⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 6.4.2004 tarih ve 2048 sayılı muktezası.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- *Eskiden Maliye İdaresi aynen yansıtma yapılmayıp kar konularak yansıtma yapılan hallerde, yansıtma faturasındaki tüm tutar üzerinden KDV hesaplanmasını istemekteydi. Bu görüş sonradan değiştirilmiştir.*

Örnek teşkil eden bir özalgede²⁵ “..... kredi faizi yansıtması herhangi bir bedel eklenmeksizin aynen yansıtılması işleminde KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, şirketinize sunulan hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden genel oranda KDV’ye tabi tutulacaktır.” denilmiştir.

Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için muamelenin yansıtma müsaait bir muamele olması gerekir. Mal veya hizmetin satın alınıp üzerine kar konulması suretiyle satışı şeklindeki normal ticari faaliyetlerde KDV’nin satış bedelinin tümü üzerinden hesaplanması gerektiği tabiidir.

- *Yine bir özalgede²⁶ “..... şirketinizin ortağı olan bir şirket tarafından temin edilerek, şirketinize kullanılan döviz kredisinden doğan kur farklarının şirketinize aynen aktarılması herhangi bir hizmetin karşılığı olmadığından katma değer vergisine tabi olmayacaktır.” denilmiştir.*
- *Örnek özalgelerden birinin²⁷ sonuç bölümü şöyledir.*

“Buna göre, katma değer vergisinden istisna olarak temin edilen banka kredilerinin, herhangi bir fark ilave edilmeksizin grup şirketlerine yansıtılması işlemi katma değer vergisinden istisnadır. Söz konusu krediler nedeniyle ödenen faiz, komisyon, kur farkı, BSMV ve benzeri giderlerin herhangi bir fark ilave edilmeksizin grup şirketlere yansıtılması işlemi de katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu kredi ve giderlerin, yansıtmayı yapacak firmanın gider hesaplarına alınarak yansıtma faturası ile karşı firmaya yansıtılması halinde bu faturada katma değer vergisi gösterilmemesi veya yansıtmayı yapacak firma tarafından gider hesaplarına alınmaksızın ve fatura düzenlenmeksizin dekont vasıtası ile karşı firmaya aktarılması mümkün bulunmaktadır.”

- *Konu ile ilgili bir Danıştay Kararında²⁸ kendi adına aldığı banka kredisinin, aynı holdinge bağlı başka bir şirkete aynen kullanılması, alınan kredinin nazım hesaplarda izlenmesi kredi maliyetinin kar gözetilmeksizin aynen yansıtılması ve böylelikle katma değer doğmaması durumunda, kredi maliyetlerinin yansıtılması işleminde KDV aranmayacağı görüşü benimsenmiştir.*
- *Başka bir Danıştay Kararında²⁹ yurt içi ve yurt dışındaki bankalardan temin edilen kredilerinin bir kısmının, şirket sermayesinin % 61 ine sahip başka bir şirkete*

²⁵ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 30.05.2014 tarih ve 43 sayılı özelge.

²⁶ İstanbul Defterdarlığı’nın 21.2.1997 tarih ve 1341 sayılı muktezası.

²⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 06.04.2004 tarih ve 2048 sayılı muktezası.

²⁸ Danıştay 9 uncu Dairesinin 27.4.1999 tarih ve E: 1998/2338, K:1999/1689 sayılı kararı; (Bu Kararın metni Yaklaşım Dergisinin Aralık 2002 sayısındadır.)

²⁹ Danıştay 7 nci Dairesinin 12.4.2001 tarih ve E:2000/6182, K: 2001/1274 sayılı Kararı; (Bu Kararın metni Yaklaşım Dergisinin Mart 2002 sayısındadır.)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

kullandırılmasının ve bu kullanıma tekabül eden finansman giderlerinin aynen yansıtılmasının işlemi KDV'ye tabi olmadığı görüşü yer almaktadır.

- *Bir firma ortaklarının ortağı olduğu başka bir firmaya ürettiği malları, bu firmadan satın alarak ihraç etmektedir. İhracatçı firma aldığı ihracat kredi dilimlerini imalatçı firmaya, aldığı veya alacağı malların bedeline mahsuben devretmiş ve faiz aramamıştır. İnceleme elemanı bu işlemi faizsiz para kullandırma olarak nitelemiş örtülü kazanç sağlandığı ve emsal faiz üzerinden KDV aranması gerektiği yolunda rapor hazırlamıştır. Açılan davada Danıştay kredi aktarımının borç para verme değil, ticari amaçlı avans verme veya mal bedeli ödeme niteliği taşıdığını bu yüzden faiz aranmamasının doğal olduğunu belirterek, tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararını bozmuştur.³⁰*

Dikkat edilirse yukarıdaki mukteza ve kararlarda, yansıtılmasının KDV siz olduğu belirtilen kredilerin kaynağı banka veya sair finans kuruluşu olup kredinin aynen veya kısmen devredilmesi olayları ağırlıktadır.

Şayet ;

- Aktarıma konu borçlanma KDV ye tabi ise, yani bir banka veya finans kurumundan değil, faizi KDV li faturaya bağlanmakta olan bir borç ise,
- Yahut kullandırılan paranın kaynağı belirsiz ise,

borcun aktarıldığı kişiye finansman gideri yansıtılmasında da yahut parayı kullandıktan alınacak faizin tahakkukunda KDV li fatura aranacağı anlaşılmaktadır.

Nitekim, "firmaların faiz karşılığında ortaklarına verdikleri borç paralar finansman hizmeti niteliğinde olduğundan bu tür işlemler KDV ye tabidir." ifadesi içeren çok sayıda özelgeye rastlanmaktadır.³¹ Dikkat edilirse bu özelgede belli bir kredinin aktarılması işlemi yoktur. Kaynağı belli olmayan bir paranın üçüncü kişiye kullandırılması söz konusudur. Firmaya ait parayı kullananın ortak veya kendisine örtülü kazanç sağlanabilecek ilişkili bir başka kişi olması durumunda, bu kullanımda faiz aranmamış dahi olsa KVK nun 13 üncü maddesi uyarınca emsal faizin kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekeceği gibi, KDV Kanununun 27 nci maddesi uyarınca emsal faiz üzerinden hesaplanan KDV nin firmadan aranması söz konusu olabilir.

2.6. Kur Farkı Yansıtılması :

Maliye İdaresinin genel görüşü kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönündeki katılmadığımız bir görüştür.

Ancak bankalardan temin edilen dövizli kredinin aktarılmasına ilişkin kur farkı yansıtılmalarında KDV aranmaması doğaldır. Bu görüşün İdare tarafından da kabul edildiği aşağıdaki özelgeden³² anlaşılmaktadır:

³⁰ Danıştay 7 nci Dairesinin 27.11.2001 tarih ve E: 2000/6476, K: 2002/3643 sayılı Karar; (Bu Kararın metni Yaklaşım Dergisinin Aralık 2002 sayısındadır.)

³¹ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14.3.2001 tarih ve 5303-50 sayılı muktezası.

³² İstanbul Defterdarlığının 21.2.1997 tarih ve 1341 sayılı muktezası.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

“..... şirketiniz ortağı olan bir şirket tarafından temin edilerek şirketinize kullandırılan döviz kredisinden doğan kur farklarının şirketinize aynen aktarılması, herhangi bir hizmetin karşılığı olmadığından katma değer vergisine tabi olamayacaktır.”

2.7. Normal Oranın Altında KDV Uygulanan Mal ve Hizmetlerin Yansıtması Amacıyla Düzenlenen Faturalar :

Normal oranın altında bir oranda (%1 veya %8 oranla) KDV ye tabî tutulan mal ve hizmetlerin yansıtılması için düzenlenen faturalarda, bu mal ve hizmet için öngörülen oranda KDV hesaplanmalıdır. Mesela yine bir Holding şirketin, kendi personeli yanında, bağlı şirketlerde çalışanlara yapılacak aynı sosyal yardımları organize ettiğini ve bu amaçla satın aldığı % 8 nispetinde KDV ne tabî yiyecek maddelerini, personel sayılarını dikkate alarak bağlı şirketlere tevzi ettiğini farz edelim. Holding şirket, düzenleyeceği yansıtma faturalarında % 8 nispetinde KDV göstermelidir. Holding şirketin gıda maddeleri ticaretiyle uğraşan bir firma olmaması, yansıtma faturasında temel gıda maddeleri için öngörülen düşük KDV oranının tatbikine engel değildir.

Bir özeltede³³ %8 oranla satın aldığı yemeği, üzerine kar koyarak taşeron firmaya fatura eden müteahhidin bu faturasında %18 oranda KDV göstereceği, yemeğin alış bedeli üzerinden aynen yansıtılması (aktarılması) halinde %18 KDV uygulanacağı belirtilmiştir. Bu özelteye katılmak mümkün değildir. Çünkü müteahhidin taşeronu kestiği faturanın içeriği yemek olup, yemek teslimleri %8 orana tabidir. Kaldı ki, fatura edilen tutar müteahhidin kendi maliyeti değil, taşeronun maliyetine girmesi gereken bir meblağ olup, bu fatura kar konularak düzenlenen yansıtma faturası olarak nitelendirilebileceği gibi alelade bir gıda maddesi satış faturası hüviyeti taşımaktadır.

2.8. Mutemet Eliyle İthalatta Mutemedin Masraf Yansıtması :

Sanayiciler ve kamu kuruluşlarınınca yapılacak ithalat, ithalat belgesi bulunan bir mutemet eliyle yapılabilir.

Bu şekilde yapılacak ithalatta, mutemetlik sıfatı, mutemet ile tahsis sahipleri tarafından ortaklaşa düzenlenen bir sözleşme ile tevsik edilir.

Mutemet eliyle ithalatta vekalet akdine benzer bir durum vardır.

İthal müsaadesi mutemet adına düzenlenmesine ve tüm ithal işlemleri mutemet tarafından ve onun namına yürütülmesine rağmen malın mülkiyeti asıl ithalatçıdadır. Mutemet, ithalatla ilgili tüm vergi ve masrafları, ilgili belgeleri teslim etmek suretiyle, mal sahibinden tahsil eder. Mutemet firma, sadece yaptığı aracılık işlemi nedeniyle elde ettiği aracılık geliri üzerinden KDV hesaplar. Mutemet isterse ithalatla ilgili masrafların bir kısmını gider yazıp bunu, alacağı komisyona dahil etmek veya ayrıca KDV li fatura düzenlemek suretiyle mal sahibine yansıtabilir.

Mutemet, ithalatın finansmanını kısmen veya tamamen karşılayabilir. Bu hizmeti nedeniyle isteyeceği bedel (faiz) KDV li olarak fatura edilmelidir. Mutemedin, ithal belgelerini kendi defterlerine kaydedip KDV indirerek, KDV li mal satış faturası düzenlemesinde de herhangi bir sakınca veya cezai durum göremiyoruz.

2.9. Teminat Mektubu Masrafının ve İpotek Harcının Yansıtılması :

³³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2011 tarih ve 516 sayılı özeltesi.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Maliye İdaresi geçmişte teminat mektubu komisyonu yansıtılmalarının KDV'li fatura ile yapılacağı yönünde görüşler vermiş ise de, İdarenin halen geçerli görüşü bu yansıtılmaların KDV gerektirmediği yönündedir.³⁴

Konuya ilişkin bir özelgede,³⁵ ipotek harcı yansıtılması ile ilgili olarak "..... ipotek işlemi nedeniyle ödenen ipotek harcının aynı miktar üzerinden ipotek lehtarına intikalinde, ipotek harcı katma değer vergisi kapsamına girmediğinden KDV uygulanmayacaktır" denilmiştir.

2.10. Gecikme Zammı, Vergi Cezası ve Benzer Yüklerin Yansıtılması :

Taraflardan birinin diğeri lehine vergisel riske girdiği durumlarda, ortaya çıkan vergi cezası, gecikme zammı gibi unsurların, anlaşma gereği yansıtılması da tartışılmaya değer bir konudur.

Bunun tipik örneğini KDV Kanununun 11/c maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı teslimlerde görüyoruz. Burada ihracatın yapılıp yapılmaması ihracatçının ihtiyarında bulunmakta fakat ihracatın süresinde yapılmaması hatta ihracatın gerçekleşmesine rağmen dövizin ihracatçı tarafından getirilmemesi halinde imalatçı cezalandırılmaktadır.

Tabiiyle imalatçı bu gibi hallerde sözleşmeye, kendisinden istenecek cezai unsurların ihracatçıya yansıtacağı şeklinde hükümler koymakta ve gerektiğinde bu mali yükleri ihracatçıya yansıtılmaktadır.

Bu ve bu gibi hallerde dahi İdare yansıtma işleminin KDV li fatura ile yapılması gerektiği görüşünde ısrar etmekteydi. İdarenin bu tutumu ancak istismar endişesi ve ayrıntıya inmek istememe faktörleri ile telif edilebiliyordu. Maliye İdaresinin bu gibi aktarımlar konusundaki son tutumunu bilemiyoruz. Ancak aktarıma konu gecikme zammı, vergi cezası ve benzeri külfetler KDV nin konusuna girmeksizin yüklenildiğine göre yansıtılmasının da KDV siz olması gerektiği açıktır.

2.11. Personel Ücretinin Yansıtılması :

Bir firma tarafından çalıştırılan, fakat başka firmada bordrolanan personele ilişkin bordro maliyeti personeli çalıştıran firmaya yansıtılmasında da KDV hesaplanması istenmekte ve uygulama bu yönde devam etmektedir.³⁶

İşgücü tahsisi şeklindeki bu işlemler, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinde düzenlenmiş olup, bu konuyu ele alan bir yazımızda³⁷ detaylı bilgi yer almaktadır.

Personel (işgücü) tahsisi şeklindeki işlemlerde KDV hesaplatılıyor (hatta 9/10 oranında KDV tevkifatı isteniyor olması,³⁸ personel ücretlerini konu alan faturalarda genel oranda KDV hesaplanması gerektiğini göstermektedir.

³⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği 19.04.2011 Tarih ve 309 Sayılı özelge.

³⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 12.05.1998 tarih ve 17590 sayılı muktezası.

³⁶ İstanbul Defterdarlığına verilen 11.1.1993 tarih ve 247 sayılı özelge.

³⁷ Lebib Yalkın Dergisi'nin Ekim 2017 sayısında yayınlanan "VERGİSEL AÇIDAN, İŞÇİNİN GEÇİCİ

OLARAK BAŞKA BİR İŞVERENİN EMRİNE TAHSİS EDİLMESİ (geçici iş ilişkisi)" başlıklı yazımız.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Hal böyle olmakla beraber, bazı özel durumlar ortaya çıkabilmektedir. Mesela bir okul işletmesi, sahibi olduğu A.Ş. tarafından tüm demirbaşı ve personeli ile birlikte başka bir şirkete devredilmiştir. Devir işleminin gecikmesi nedeniyle, devir için öngörülen tarihten itibaren belli bir süre boyunca, devre konu personelin bordroları devreden şirket tarafından yapılmaya devam edilmek zorunda kalmış ve protokol gereği devralana ait olması gereken bordro maliyetlerinin yansıtılması gerekmiştir. Bu yansıtma işleminde KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı yolundaki soruya cevaben verilen özeldede şu açıklamalara yer verilmiştir :

“..... Buna göre, protokol gereği ve devir işleminin gecikmesi nedeniyle, Ocak/2001 döneminde şirketinizce katlanıldığı belirtilen, devredilen personele ait ücretler ve buna ilişkin vergi, SSK'ya yapılan ödemeler, fon ve damga vergisinin yeni şirkete aynen yansıtılması işlemi bir teslim ve hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden düzenlenecek masraf yansıtması şeklindeki faturada katma değer vergisi hesaplanmaması gerekmektedir. Ancak düzenlenecek faturaya masraf yansıtma tutarı dışında bir ilave yapılmaması, işlemin mahiyetinin protokolda açıkça belirtilmiş olması yansıtılacak masraf ile ilgili belgelerin birer fotokopisinin de faturaya eklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca ilgili şirkete devredilen demirbaşlar için düzenlenecek faturada, demirbaşın tabi olduğu katma değer vergisi oranda katma değer vergisi hesaplanacağı, faturada yansıtma ile ilgili gerekli açıklamaların yapılacağı ve ilgili belgelerin birer örneğinin ekleneceği tabiidir.”

Görüldüğü gibi, personel maliyetlerini içeren faturaların KDV'li olması esastır. Bu faturaların yansıtma gerekçesiyle KDV'siz olabilmesi özel durumlarda mümkün olmaktadır. Hangi özel durumlarda KDV'siz personel maliyeti yansıtılabileceğini açıklayan herhangi bir idari düzenlemeye rastlanmamıştır.

2.12. Sigorta Primi Yansıtılması :

Sigorta primi yansıtılmasına ilişkin bir özeldede³⁹ şu açıklamalara yer verilmiştir :

“Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-a maddesine göre sigorta acente üreticilerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden müstesnadır. Şirketin personeline grup sigortası yaptırması ve sigorta bedelini kısmen karşılayıp diğer kısmını personelden tahsil etmesi işleminde ; şirketin personelden tahsil ettiği kısım için aslı vergiye tabi olmayan prim ödemesinin aktarılması söz konusudur. Bu nedenle sigorta bedelinin personelce karşılanan bölümü katma değer vergisine tabi değildir.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 61.maddesinde düzenlenen "ücret" ödemeleri verginin konusuna girmemektedir. Personele ait sigorta bedelinin şirket tarafından karşılanan kısmı ise ücret niteliği taşıdığından katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.

Bu açıklamalara göre, Şirketin sigorta bedelinin tümü üzerinden personel adına düzenlediği faturalarda katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. “

Görüldüğü gibi, sigorta primleri KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğu için, bu primlerin yansıtılmasında KDV hesaplanmasına gerek yoktur.

³⁸ KDV 6 isimli e-kitabımızın 9 uncu maddeye ilişkin 3.2.5. no.lu bölümü.

³⁹ Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 8.2.1994 tarih ve 17-1432 sayılı mukteza.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

2.13. Kira Tevzii Şeklindeki Yansıtma :

Özellikle grup şirketlerde bir binanın holding şirket veya bu rolü oynayan bir şirket tarafından kiralandığı gruba dahil şirketlerin binanın muhtelif kat, bölüm veya odalarını kullandıkları, binayı komple kiralamış olan şirketin kira maliyetini belli anahtarlar göre kullanıcı şirkete tevzi ettiği görülmektedir.

Bu tevzi bizim anlayışımıza göre, yansıtma niteliği taşıyan bir işlemdir. Dolayısıyla mal sahibi binanın kirasını KDV’li fatura ile tahsil etmekte ise, yansıtmanın da KDV’li fatura ile yapılması, buna mukabil mal sahibinin KDV’li fatura vermediği durumlarda kira yansıtma faturalarının KDV’siz olarak düzenlenmesi gerekir.

2.14. Sigortalanan Malın Hasara Uğraması Olayında Mal Sahibi Tarafından Karşılana Hasar Giderme Masrafının Sigorta Şirketinden Talep Edilmesinin Mutlaka Yansıtma Faturası ile Yapılacağı Yolundaki Maliye İdaresi Görüşüne Katılmıyoruz :

Konu ile ilgili olarak Hazine Müsteşarlığı Sigorta Genel Müdürlüğüne verilen özelgenin⁴⁰ metni aşağıdaki gibidir :

“İlgide kayıtlı yazınızda, sigorta şirketleri tarafından sigortalıya katma değer vergisi dahil tazminat ödenmesi esnasında katma değer vergisinin belgeli olduğu takdirde ödenmesi gerektiği belirtilerek, sigorta şirketlerine yapılacak duyuruya esas olmak üzere bu konudaki Bakanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesi uyarınca, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya iş yapanın fatura düzenleyip müşteriye vermesi mecburi olup, ticari kazancın tespitine ilişkin olarak yapılan harcamalara ait belgenin teslim veya hizmet yapılan ve bunun karşılığında borçlanan adına düzenlenmesi gerekir.

Bu hükme göre, hasar gören iktisadi kıymetin hasarının sigortalı tarafından giderilmesi ve buna ilişkin bedelinde sigortalı tarafından ödenmesi durumunda faturanın sigortalı adına düzenlenmesi gerekir.

Bu durumda, sigortalının hasar gören iktisadi kıymetin zararının telafisi için piyasadan yaptığı alımlarda ödediği katma değer vergisi dahil bedelin, katma değer vergisi mükellefi sigortalı tarafından (yansıtma faturası) düzenlenerek sigorta şirketine aktarılması ve katma değer vergisine tabi bu masrafların aktarılması içinde faturada katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Yansıtma faturası düzenlenmesi istenmeyen diğer sigortalılar da ise sigorta şirketlerinin belgeye dayalı olarak katma değer vergisi dahil bedel üzerinden ödeme yapacakları tabiidir. “

Dikkat edilirse bu özelgede bir KDV mükellefine ait malın hasara uğraması halinde hasarın giderilmesine ilişkin faturanın mal sahibi adına düzenlenmesi, mal sahibi tarafından gider yazılması ve KDV indirimi yapılması kabul edilmekte buna mukabil sigorta şirketi adına aynı rakamları içeren **yansıtma faturası kesilmesi istenmektedir.** (Bu görüş 60 no.lu KDV Sirkülerinin 1.2 bölümünde tekrarlanmıştır.)

Bu görüşe katılmıyoruz. Bir KDV mükellefinin sahip olduğu malın hasarı ile ilgili masraf mal sahibine aittir. Bu masrafına ait KDV indirimini de mal sahibinin hakkıdır. Hasara uğrayan mal, sigorta şirketine ait olmadığı için bu masrafın sigorta şirketine yansıtılmasının zorunlu olduğu söylenemez.

⁴⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 16.9.2002 tarihli özelgesi.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Sigorta şirketinin hasara uğrayan malın KDV dahil tutarını mı, yoksa KDV hariç tutarını mı tazmin edeceği, sigorta şirketi ile müşterisi arasındaki özel bir meseledir.

Örnek vermek gerekirse KDV mükellefi olan ve devrolan KDV sorunu bulunmayan bir firmanın malı hasara uğradığı takdirde, bu hasar nedeniyle KDV indirim yasağı da söz konusu değilse, sigortalı firmaya ödenecek tazminat, hasara uğrayan malın KDV hariç tutarı kadardır. Çünkü bu firma hasara uğrayan malın yenisini satın aldığı KDV'yi indirim yoluyla giderebilecektir. Buna mukabil sigorta şirketinin müşterisinin, KDV mükellefi olmaması, KDV mükellefi olmakla beraber devrolan KDV'si bulunması hallerinde sigorta şirketinin KDV'yi de kapsayacak şekilde tazminde bulunması istenebilir. Keza hasara uğrayan malın KDV'sinin indirim iptaline tabi tutulması gerekiyorsa, indirim iptaline konu KDV tutarının, tazminat miktarının hesabında dikkate alınması gerekebilir.

2.15. Dekontlama Yoluyla Masraf Yansıtılması ve Faturanın Kısmen Dekont Kısmen Fatura Niteliğinde Olması :

Bilindiği üzere bir başkasına ait masrafın faturası ilgili kişi veya firma adına alınıp, fatura orijinali ilgisine verilmek suretiyle fatura bedeli talep edilebilir veya dekont çıkarılarak cari hesaba geçmesi sağlanabilir. Bu işlem yansıtma işlemi değildir ve KDV ile ilgisi yoktur.

Bazı işlemlerde hem dekont düzenlenmesini hem de fatura kesilmesini gerektiren durumlar bir arada olabilir.

Bunun en çok rastlanan örnekleri gümrük müşavirleri, gemi acentaları ve hal komisyoncuları tarafından yapılan işlemlerde karşımıza çıkmaktadır.

Gümrük müşavirlerinin bir fatura düzenleyerek bu faturada hem dekont etmeleri gereken meblağları belirtip bunlarla ilgili belge orijinallerini faturaya eklemeleri, hem de kendi komisyonlarını ve bu komisyona ait KDV tutarını göstermeleri, başka bir anlatımla faturanın bir bölümünü dekont olarak kullanmaları şeklindeki uygulamanın yasaya aykırı olup olmadığı İstanbul Defterdarlığına sorulmuştur. Konu ile ilgili olarak Bakanlık makamından alınan yazının ilgili bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir ;

*“..... Vergi Usul Kanununu 230 uncu maddesinde faturada bulunması gereken bilgiler, 231 inci maddesinde ise faturanın düzenlenmesinde uyulacak kurallar düzenlenmiştir. Bu kurallara uyulmak şartıyla **işin gereği olarak faturada başka bilgilerin de gösterilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.***

Ayrıca, yazıda belirtildiği gibi, faturanın müşteri nam ve hesabına yapılan harcamaları gösteren kolonunda, söz konusu harcamalarla ilgili belgelerin müşteriye teslim edilmesi ve bunların müşterinin kendi kayıtlarına geçirilmesi şartıyla katma değer vergisi hesaplanmaması Bakanlığımızca uygun bulunmuştur.”

Aracın mutad kullanıma yönelik (trafik ve kasko) sigortaları, araçların sahibi olan kiralama şirketine ait maliyet unsuru olduğu görüşü ön plandadır. Başka bir anlatımla, aracın kullanıcısının kiracı olması bu sigortaların kiracı tarafından karşılanması gereken bir maliyet unsuru olduğu hususu kabul görmeyebilir.

Dolayısıyla bu sigortaların kira faturasının dışında tutularak KDV'siz yansıtmaya konu edilmesi tenkit riski taşımaktadır. Ancak aracın yurt dışına çıkarılmak istenmesi halinde ortaya çıkan ekstra sigorta işlemi mutad kullanım dışında kiracının özel ihtiyacından kaynaklandığı için bu ek sigortaya ait primlerin KDV'siz olarak kiracıya yansıtılabileceği görüşündeyiz.

2.16.Araç Kiralama Faaliyetinde Bulunan Firmaların Kiradaki Araçla İlgili Masrafları Yansıtmaları :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede⁴¹ şöyle denilmiştir :

“... şirketin aktifinde kayıtlı araçların sözleşme düzenlemek suretiyle kiraya verilmesi sonucu, müşteriler adına trafik cezası, damga vergisi, OGS etiket bedeli ve kontör edinmesi gibi ödemeler yapılması halinde, bu ödemelerin müşteriler adına fatura düzenlenerek tahsil edilip kurum kazancına dahil edilmesi halinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.”

Bu özalgede şu iki önemli hususa değinilmektedir :

- Yansıtma işleminin fatura ile yapılması gereği,
- Yansıtılan gider kanunen kabul edilmeyen gider olsa dahi, yansıtma sonucu bunun karşılığında

gelir oluşacağı için kabul edilir gider muamelesi göreceği. (Dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen gider uygulamasının yansıtma faturasını alan firmada yapılması gerektiği)

Özalgede KDV'den söz edilmemiş olmakla beraber, bizim anlayışımıza göre yansıtılan giderler KDV'siz ise, (damga vergisi, trafik cezası gibi) KDV'siz şekilde, KDV'li masraf yansıtıyor ise bu masrafa ait KDV'nin indirilmesi ve yansıtma faturasında bu masraf üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Çünkü oto kiralama işlemlerinde ortaya çıkan trafik cezası, OGS geçiş ücreti gibi maliyetlerin kiracıya ait olması doğaldır, bu nedenle araç sahibi olması gerekçesiyle FİLO kiralama şirketine yönelen bu maliyetlerin kiracıya yansıtılması gerektiği tabiidir. Başka bir anlatımla, yansıtma konu bu maliyetlerin kira tutarına dahil edilmesi gerektiği söylenemez.

2.17.Yansıtma Konu Masrafın KDV Tevkifatına Tabi Olması Hali :

Masraf yansıtılmasına konu işlemin kısmi KDV tevkifatı gerektirmesi nedeniyle tevkifatlı olarak oluşan masrafın yansıtılmasında tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı tereddüt konusu olmuştur.⁴²

60 no.lu KDV Sirkülerinin 2.2.2.2. no.lu bölümünde verilen aşağıdaki örnek ile bu tereddüt Sirküler bazında giderilmiştir.

“(K) Holding A.Ş. belirlenmiş alıcılar arasında yer aldığından (JK) firmasından aldığı danışmanlık hizmeti Tebliğin (3.2.2) bölümüne göre tevkifata tabi tutulacaktır. Temin edilen bu hizmetin (K) Holding A.Ş. tarafından grup şirketi (NL) A.Ş.'ye aktarılmasında düzenlenen faturada hesaplanan KDV ise tevkifata tabi tutulmayacaktır.”

Keza aşağıda sonuç bölümlerini verdiğimiz iki özalgede, tevkifata tabi hizmeti almış olan firmanın bu hizmeti başkalarına fatura etmesinde KDV tevkifatı uygulanmayacağı belirtilmiştir.

⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.06.2007 tarih ve 13007 sayılı özalgesi.

⁴² Vergi Dünyası Dergisi'nin Temmuz 2007 sayısında yayınlanan “KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ MAL VEYA HİZMETİN AKTARILMASINDA TEKRAR KDV TEVKİFATI GEREKİR MI ?” başlıklı yazımız.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

“... söz konusu faturada temizlik, güvenlik vb. tevkifata tabi hizmetlere ait bedellerin bulunması halinde, bu hizmetler Federasyonunuzca bilfiil ifa edilmediğinden bu tutara ait KDV'ler üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır.”⁴³

“.... dışarıdan temin ettiği hizmetleri aktardığı grup şirketlerine düzenlenen faturalarda ise grup şirketi tarafından tevkifat yapılmayacaktır.”⁴⁴

3. YANSITMA FATURALARININ KDV BEYANNAMESİNDE NASIL GÖSTERİLECEĞİ:

- Yansıtma faturası %18 oranında KDV'li olarak düzenlenmişse, beyannamede herhangi bir KDV'li fatura gibi, ilgili orana göre gösterilir.
- Yansıtma konu işlem yansıtana KDV kapsamı dışında olması nedeniyle KDV'siz olarak gelmişse bu masrafın yansıtılmasında düzenlenecek olan KDV'siz fatura, KDV beyannamesine hiç dahil edilmemelidir.
- Yansıtma faturasının KDV'siz olarak düzenlenmesinin nedeni yansıtılan mal veya hizmetin KDV istisnaları olarak temin edilmiş olması halinde de yine faturanın KDV beyannamesinde hiç gösterilmemesinin doğru olacağı görüşündeyiz. Çünkü faturanın KDV beyannamesinde gösterilmesi ve KDV'sizlik nedeni olarak ilgili istisna maddesinin zikredilmesi sorun yaratabilir. Örnek vermek gerekirse, sigorta primi yansıtılmasına ilişkin KDV'siz fatura KDV beyannamesine dahil edilirse KDV'sizlik nedeni olarak KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesinin işaret edilmesi gerekir. Bu işlemi yapan mükellefin banka ve sigorta muameleleri mükellefi olmaması, söz konusu istisna uygulanmasının sorgulanması gereken bir işlem olduğu izlenimi uyandırmasına yol açabilir. Kaldı ki, yansıtılan işlem sanki bizzat yansıtıcı tarafından yapılmış gibi beyanda bulunulması, beyanların gerçeğe uygun olması gereği açısından doğru bir beyan şekli değildir.
- Yansıtma faturasında %1 veya %8 (indirimli) oran kullanılarak KDV hesaplaması yapılmışsa bu faturaların herhangi bir indirimli oranla düzenlenmiş fatura gibi beyanı mümkündür.

Ancak bu uygulama, indirimli orana tabi başka işlemleri nedeniyle KDV iadesi alan firmalar açısından sorun yaratıcı olabilir. Böyle bir sorunun önlenmek istenmesi halinde fatura beyanname dışında tutulup, faturadaki KDV tutarı ilave edilecek KDV satırında gösterilmek suretiyle beyanda bulunulabileceği görüşündeyiz.

4. MAL VE HİZMET SATIŞLARINDA SATICI TARAFINDAN BU SATIŞA İLİŞKİN MALİYET UNSURLARININ ALICIYA MASRAF YANSITMA İŞLEMİNE TABİ TUTULMASI MÜMKÜN DEĞİLDİR. BU UNSURLARIN İLGİLİ MAL VEYA HİZMETİN BEDELİNE DAHİL EDİLMESİ GEREKİR :

Bazı mal veya hizmet alım satım işlemlerinde, işleme ilişkin bir kısım masrafların satıcı tarafından karşılanacağına dair anlaşmalar yapılmakta ve bu anlaşmalar uyarınca yansıtma işlemleri uygulanması gerekebilmektedir.

Örnek vermek gerekirse, yazılım eğitimi hizmetleri vermekte olan bir firma hizmet için müşterisine gönderdiği personele ait ulaşım ve konaklama giderlerinin hizmeti yaptırana ait olduğunu belirterek bu giderlerin nasıl yansıtılacağını sormuş ve şu cevabı almıştır.⁴⁵

⁴³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.02.2013 tarih ve 39044742-130-236 sayılı özelge

⁴⁴ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.03.2008 tarih ve 6072 sayılı özelge

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

“Buna göre, Şirketinizce verilen iş yönetim sistemi yazılımları ve bu doğrultuda yazılım eğitimi hizmetleri ile söz konusu hizmetlerin devamı sırasında yapmış olduğunuz konaklama, yol vs. giderlerin sözleşme gereği hizmeti alan firmalara ayrı ayrı faturalanması halinde KDV nin matrahı, bu işlemler karşılığında kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olup, vergiye tabi söz konusu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda Şirketinize yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusuna girmemesi veya vergiden istisna tutulması nedeniyle KDV ödenmemesinin bu uygulamaya bir etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, basit usule tabi olduğu için KDV den müstesna bulunan ticari taksit işletmelerinden alınan taşımacılık hizmetleri de dahil olmak üzere sözleşme gereği alıcı firmalara yansıtılan giderler için düzenlenecek faturalarda toplam bedel üzerinden genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Görüldüğü gibi, bu olayda alıcı hizmet bedelini ödedikten başka yansıtma faturası kapsamında hizmeti veren firmanın personeline ait bazı giderleri de karşılamaktadır. Böyle bir durumda Maliye İdaresi alıcıya karşılattığı masrafları da hizmet bedeline dahil bir unsur saymış ve hizmetin tabi olduğu oran üzerinden KDV'ye tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir. Başka bir anlatımla bu olaydaki yansıtma faturası, gerçek anlamda yansıtma işlemi belgesi olarak kabul edilmemiş eğitim hizmet bedelinin eklentisi (bedele dahil unsur) olarak değerlendirilmiştir.

5. SONUÇ :

Başka firmalar adına yapılan masraf yapılmasında normal olarak ilgili firma adına belge düzenlenir ve bu belge dekonta eklenerek ilgili firmanın cari hesabına kaydedilir.

Ancak şu veya bu nedenle başka firmaya ait masraf ilgili firma adına değil de masrafı yapan firma adına belgelenmişse, masrafı yapan firma belgenin kendisi adına düzenlenmiş olması nedeniyle bu masrafı kendi kayıtlarına geçirmekte, fakat asıl ilgilisi karşı firma olduğu için söz konusu masrafı fatura (YANSITMA FATURASI) ile ilgili firmaya yönlendirmektedir.

Yansıtma faturalarında prensip ilgili işlem KDV'siz ise, KDV istisnalı ise veya düşük orana tabi ise, yansıtma faturasının da KDV'siz, KDV istisnalı veya düşük oranlı olmasıdır.

Bir faturanın yansıtma faturası olarak nitelendirilebilmesi için, bu fatura içeriğinin söz konusu yansıtma faturası muhatabı tarafından karşılanması gereken bir masraf olması şarttır. Dolayısıyla bir satıcı sattığı mal ve hizmetin maliyetine girmesi gereken masrafı yansıtma faturasına konu edemez.

Yansıtma işlemi normal olarak bire bir yani belgesi yansıtana yönelmiş olan maliyetin yansıtana tarafından AYNEN ilgisine aktarılması şeklinde yapılır. Ancak uygulamada yansıtmayı yapan firma bazen bu işlemde kar gözetebilmektedir. Bu gibi durumlarda yansıtılan bedel yansıtana KDV'siz veya düşük oranlı şekilde gelmişse, bu meblağ yine KDV'siz veya düşük oranlı şekilde yansıtma işlemine tabi tutulabilmekte, gözetilen kar kısmının ise genel oranda KDV'li olması gerekmektedir.”

6.11. Envanter Esnasında Ortaya Çıkan Mal Fazlalıkları ve Mal Noksanlıkları :

⁴⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.05.2011 tarih ve 465 sayılı özelgesi.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

VUK nun 186 ncı maddesine göre, bilanço günündeki mevcutları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin ve müfredatlı olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Envanter çıkarmak olarak isimlendirilen bu işlem sonucunda fiziken mevcut olduğu anlaşılan malların, miktar itibarıyla defter kayıtlarına uygun olması gerekir. Bazı mal veya mal grupları için bu uyum sağlanmadığı takdirde fiilî envanter ile kaydî envanter arasında fark bulunduğu ortaya çıkar. Söz konusu miktar farklılıkları uygulamada, "envanter farkı" "stok farkı" gibi isimlerle anılmaktadır.

Fizikî miktarın kaydî miktara göre fazla veya noksan çıkmasının KDV karşısındaki durumu hakkında Kanunda ve Tebliğlerde hüküm yoktur. Bir muktezada sayım sonucu fizikî miktarın kaydî miktardan az olduğunun anlaşılması halinde aradaki farkın zayı mal niteliinde olduğu bu farka isabet eden girdi KDV nin, 30/c maddesi hükmünce iptal edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Konu hakkındaki görüşlerimiz özetle şöyledir :

Kaydî envantere göre stokta bulunması gereken emtia ile, fiilî emtia mevcudu arasında miktar farkı bulunması halinde ne yapılacağı konusuna geçmeden önce, bu farkların hangi sebeplerden kaynaklanabileceğini bilmek gerekir. Çünkü fark konusunda ne işlem yapılacağı, farkın hangi sebepten kaynaklandığına bağlıdır.

Stok sayım farkı ortaya çıkmasına yol açan bazı sebepleri şöyle sıralayabiliriz :

- Dönem başı kaydî veya fiilî stok doğru olmayabilir.
- Sayım ve ölçüm işlemi yanlış yapılmış olabilir.
- Kaydî envanter hatalı olabilir (Fizikî mevcut doğrudur fakat kayıtlarda hata olduğu için fark varmış gibi görünebilir.)
- Bir kısım emtia çalınmış olabilir.
- Başka bir firmaya ait (emanet) bir kısım emtia, sayıma dahil edilmiş olabilir.
- Faturası alınmış ve kayda geçmiş emtia henüz gelmemiş olabilir.
- Müşterilere yanlışlıkla fazla veya noksan mal gönderilmiş olabilir.
- Satıcılardan fazla veya noksan mal teslim alınmış olabilir.
- Bazı zayıat olayları kayda geçmemiş olabilir.
- Firmaya ait emtianın bulunduğu yer neresi olursa olsun sayıma dahil edilmesi gerekir. Eğer sayım ekibinin sayım yaptığı yerlerin dışında mal var ise bu mallar sayım dışında kalmış olabilir.
- Fire dolayısıyla emtiada miktar kaybı meydana gelmiş olabilir.
- Rutubet, genleşme ve benzeri nedenlerle emtiada miktar artışı olabilir.
- Üretim raporlarında, imalata sevk edilen ham madde veya yarı mamul miktarları yanlış gösterilmiş olabilir.
- Raporlarda, üretilen mamul yahut yarı mamul miktarları hatalı kaydedilmiş olabilir.
- Sayımda veya kaydî envanterin oluşumunda mal cinsleri birbirine karışmış olabilir.
- Yıl içinde faturasız mal alınmış veya satılmış olabilir.

Şu an aklımıza gelen sebepler bunlardır. Uygulamada stok sayım farkı çıkmasına yol açabilecek başka sebeplere de rastlanması mümkündür.

Stok sayım farkı ile karşılaşıldığında KDV açısından ne işlem yapılacağı bu farkın ortaya çıkmasına yol açan nedene göre değişmektedir. Mesela kaydî ve fiilî envanter arasındaki tutmazlık bu envanterlerin tesbitinde hata yapılmasından kaynaklanmışsa duruma göre, kaydî veya fiilî envanter kayıtları üzerinde gerekli tashihatin yapılması yeterlidir ve KDV bakımından yapılacak bir işlem yoktur.

Tutmazlık normal firenden kaynaklanıyorsa yine KDV yi ilgilendiren bir durum yoktur. Her ne kadar KDV Kanununun 30 uncu maddesinde "zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi" nin indirilemeyeceği belirtilmiş ise de normal fire dolayısıyla meydana gelen zayıatın bu madde kapsamına girmediği görüşündeyiz ve bu görüşümüz genel planda kabul görmektedir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bize göre sadece hırsızlık olaylarında bu maddenin uygulanması ve zayıtın tesbit edildiği ay KDV beyannamesinde zayı mala ait girdi KDV tutarının indirim iptaline konu edilmesi kanunen kabul edilmeyen gider yazılması icap eder.

Stok sayım farkının nereden kaynaklandığı bilinmiyor veya farkın nedeni olarak ileri sürülen husus isbat edilemiyorsa KDV açısından ne yapılması gerektiği konusundaki görüşlerimiz şöyle özetleyebiliriz :

Eğer sayım sonucu mevcut olduğu görülen mal, kayıtlara göre olması gerekenden fazla ise aradaki fark, stok değeri üzerinden mal stok hesabına borç, hasılat hesabına alacak kaydedilir. Mal fazlalığı halinde KDV açısından yapılacak bir işlem yoktur. Çünkü bu mal ileride satıldığında zaten KDV ye tabî tutulacak, satış bedeli ile malın stok değeri arasındaki fark ise satışın yapıldığı yılın vergi matrahına girecektir. (Bu yönde mukteza verilmiştir). Stok fazlalığı, inceleme yoluyla ortaya çıkarılırsa, KDV Kanununun 9/2 nci maddesi hükmü uygulanabilir.

Filî mevcut kaydî miktardan az ise iki yönde işlem yapılabilir :

- Yukarıda bahsi geçen muktezadaki anlayışa göre bu noksanlık zayı mal olarak kabul edilip bu malla ilgili indirim iptali yoluna gidilir.
- Ya da, KDV Kanunundan önce (1966 da) çıkmış olan 140 numaralı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararındaki anlayışa uygun olarak söz konusu malların emsal satış bedeli üzerinden KDV hesaplanır ve KDV beyannamesine dahil edilir.

Bize göre birinci alternatifte belirtildiği işlem yapılması daha doğru olur. İkinci alternatif, noksanlığı anlaşılan malların açıktan satıldığını kabul anlamındadır. Malın noksan oluşunun tek başına, açıktan satış yapıldığını ispata yetmeyeceği, açıktan satış iddiasının başkaca deliller ortaya konarak isbat edilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Söz konusu mal noksanlığına ilişkin KDV hakkındaki yaklaşım ister çıktı KDV noksanlığı ister girdi KDV nin indirilmeyeceği şeklinde olsun, her iki halde de bu farka ait KDV nin hangi ayla ilgili olduğu sorunu ile karşılaşılacaktır. Bu konuda ilk akla gelen çözüm şekli, mal noksanlığının sayım suretiyle hesap döneminin son ayında (Aralıkda) ortaya çıkarıldığını dikkate alarak farka ait girdi veya çıktı KDV sini de bu son aya mal etmektir. Nitekim vergi incelemelerinde, açıktan mal satıldığı iddia ediliyor, fakat malın hangi ayda satıldığı belirlenmiyorsa KDV eksikliğinin, hesap döneminin son ayında meydana geldiği varsayılmaktadır.

6.12. Aynı Sermaye Koyma İşlemi :

Şahsi mameleke dahil malların, gelir yahut kurumlar vergisinden muaf kimselere ait malların sermaye olarak konması, KDV nin konusuna girmez. Gerçek usulde KDV mükellefi olanların, envantere dahil mallarını mevcut veya kurulacak olan bir şirkete sermaye olarak koymaları ise KDV ye tabi teslimdir. Bu işlemlerde KDV nin matrahı, aynı sermaye olarak konulacak mal için mahkemece takdir edilecek KDV hariç değerdir. (Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının 07.12.2010 tarih ve KDV-13 sayılı özelgesi)

Aynı sermaye koyma işlemi Vergi Usul Kanunu bakımından (Md:229) fatura kesilmesini gerektirmemekle beraber, sermaye konulan şirketin KDV indirimine daynak teşkil edilebilmesi bakımından, takdir edilen bedel + KDV şeklindeki fatura kesilmesi uygun olacaktır. Faturada yazılı KDV hariç bedel ortağın sermaye borcuna mahsup edilecek, KDV tutarı ise ortağın cari hesabına alacak, indirilecek KDV hesabına borç kaydedilecektir.

Şahsi işletme sahiplerinin, kendi mameleklerine dahil bir malı işletmelerine sermaye olarak koymaları KDV hesaplanmasını gerektirmez. Bu durumda sermaye koyma işlemi gider pusulası ile belgelenir ve stopaj hesaplanmaz. Bu şekilde envantere giren mal sonradan satılır veya işletmeden çekilirse fatura kesilmesi ve KDV hesaplanması zorunludur.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bir ticari işletmenin aktifine dahil malların adi şirkete veya iş ortaklığına sermaye olarak konması KDV ye tabi olup, bunların tüzel kişiliği bulunmaması nedeniyle gayrimenkullerin ayın sermaye olarak konmasında müphem noktalar bulunmaktadır.

Sermaye koyma işleminin KDV Kanununun 17/4-c maddesine uygun şekilde cereyan etmesi halinde istisna nedeniyle KDV doğmayacaktır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

6.13. Birleşme, Devir, Nevî Değişikliği ve Bölünme İşlemleri :

Bizim anlayışımıza göre bir şirketin nevi değiştirmesi, bir başka şirkete devrolunması yahut şirketlerin birleşmeleri, şeklindeki işlemlerin bu şirketlerin malvarlıklarının bütünlüğü bozulmadığı sürece KDV kapsamına girmemesi gerekir. Bu gibi işlemler çoğu zaman birden fazla vergi süjesi olması ve kül halinde de olsa hukuki bakımdan mülkiyet hakkının devredilmesi nedeniyle KDV kapsamına girmektedir. KDV Kanununun 17/4-c maddesinde yer alan istisna hükmü de, söz konusu işlemlerin kapsam dahilinde bulunduğunu göstermektedir.

Bölünme işlemi de mahiyeti gereği KDV kapsamında olan, fakat KDV den istisna edilmesi gereken ve istisna olan bir işlem türüdür.

Birleşme, devir, nevi değişikliği ve bölünme işlemleri 17 nci maddedeki 5.3.nolu bölümde detaylı olarak incelenmiş olup burada tekrarına gerek görülmemiştir.

6.14. Tasfiye İşlemleri :

Herhangi bir nedenle tasfiyeye giren veya iflas eden bir şirketin mallarının, tasfiye memuru, iflas masası veya bir başkası tarafından tasfiyeyi temin amacıyla satılması KDV ye tabidir. Gerek KDV gerek diğer vergilere ilişkin ödevler tasfiye ile görevlendirilmiş olanlar tarafından yerine getirilir. İstisnalar bahsinde açıklandığı üzere tasfiyenin KDV Kanununun 17/4-c maddesine uygun tarzda yapılması halinde istisna nedeniyle KDV ortaya çıkmaksızın tasfiye tamamlanmış olacaktır.

Tasfiye işlemleri konusunda Mali Çözüm Dergisinin 64 üncü sayısındaki yazımıza bakınız.

6.15. Dahili Muameleler :

Aynı mükellefin muhtelif şube büro ve sair işyerleri arasındaki mal ve hizmet hareketi KDV doğmasına yol açmaz. Mesela inşaat malzemeleri ticareti ve taahhüt işleri yapan bir mükellef, mağazasındaki bir kısım inşaat malzemelerini, yapımını taahhüt ettiği bina inşaatında kullanılmak üzere şantiyeye gönderdiğinde, sevk irsaliyesi düzenleyecek, fakat fatura kesmeyecek KDV hesaplamayacaktır.

6.16. Tazminatlar :

Konu hakkındaki görüşlerimiz, Yaklaşım Dergisinin Nisan 2009 sayısında yayınlanan yazımızda dile getirilmiş olup, yazı metni aşağıda sunulmuştur :

Denet Duyuru

Duyuru Tarihi : 24.03.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-044
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / NİSAN 2009 / SAYI : 196 / Sayfa : 44 - 50

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

**“TAZMİNAT OLARAK ALINAN PARALARIN
KDV KARŞISINDAKİ DURUMU**

1. GENEL AÇIKLAMA:

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Tazminat, bir kişinin başka bir kişiye verdiği maddi veya manevi zararın tazmini için zarar görene verdiği para olarak tanımlanabilir.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzerine tazminat, bir malın veya hizmetin bedeli değildir.

KDV'nin ana konusu ise, ticari, sınaî, zirai ve mesleki alanda MAL TESLİMİ ve HİZMET İFASI olup KDV'nin matrahı da bu teslim ve hizmetlerin bedelidir.

Bu nedenle tazminatı tahsil eden KDV mükellefi olsa ve bu tazminat, mükellefiyeti ile ilgili bir konudan kaynaklansa bile KDV hesaplanması gerekmez.

Başka bir anlatımla tazminat olarak alınan paralar (gerçek mahiyeti mal veya hizmet bedeli veya bu bedelin eklentisi olmamak kaydıyla) KDV'nin konusuna girmez.

Tazminat olarak alınan paralar ve tazminata dair işlemler hakkındaki görüşlerimiz, KDV boyutu itibarıyla aşağıda sunulmuştur:

2. SİGORTA ŞİRKETLERİNCE ÖDENEN TAZMİNATLAR:

Sigorta şirketine sigorta ettirilen bir malın hasara uğraması dolayısıyla sigorta şirketinden alınan tazminat gelir veya kurumlar vergisi açısından gelir arttırıcı yahut gider azaltıcı etki yapmakla beraber KDV'ye tabi değildir.

Nitekim bir muktezada;

".... sigorta şirketlerince ödenen hasar tazminatı bir teslim veya hizmet karşılığı olmadığından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun konusuna girmemektedir." ¹

denilmiş olup bu yönde çok sayıda mukteza mevcuttur.

3. DİĞER TAZMİNATLAR:

KDV hesaplanmasını gerektirmeyen tazminatlarla ilgili olarak aşağıda birkaç tazminat örneği verilmiş ve bu tazminatların KDV'ye tabi olmadığı yönündeki muktezalar belirtilmiştir:

3.1. Cayma Tazminatı:

Bir mal veya hizmetin alınmasından vazgeçilmesi yahut bir malın veya hizmetin verileceği yolundaki sözden cayılması nedeni ile, cayan tarafın ödediği tazminata "cayma tazminatı" denilmektedir.

Cayma tazminatı olarak alınan paraların KDV'ye tabi olmadığına dair iki adet mukteza örneği aşağıda sunulmuş olup bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.

".... sözleşmenin feshi nedeni ile kooperatifinizce karşı firmaya ödenecek olan cayma tazminatı herhangi bir teslim ve hizmet karşılığını teşkil etmediğinden Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır." ²

Kiraya verilen bir geminin kira süresinden önce satılarak kira ilişkisinin erken sona erdirilmesi nedeniyle kiracıya verilen paranın KDV'ye tabi olmadığı bir muktezada şöyle ifade edilmiştir:

"....cezai şart, sözleşme fesih bedeli, cayma tazminatı gibi adlar altında alınan tazminatlar yapılan bir teslimin veya ifa edilen bir hizmetin karşılığını teşkil etmemektedir. İş ile ilgili cezai tazminat mahiyetinde olan söz konusu ödemeler, yapılan bir hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır." ³

¹ İstanbul Defterdarlığı'nın 01.11.2001 tarih ve 5260 sayılı Muktezası.

² Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.07.2005 tarih ve 2887 sayılı Muktezası.

³ Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2004 tarih ve 2396 sayılı Muktezası.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

3.2. Vaad Edilen İş Hacminin Sağlanamaması Nedeniyle Ödenen Tazminat:

Türkiye'deki bir turizm firması, yurt dışındaki operatör firmanın verdiği doluluk garantisine dayanarak pozisyon almış ancak tur operatörü bu firmaya vaad ettiği doluluğu sağlayamamıştır.

Türkiye'deki turistik tesis işleticisinin, tur operatörüyle yaptığı sözleşmede belirtilen doluluğun sağlanamaması nedeniyle ve taraflar arasında yapılan müzakere ve hesaplamalar sonucunda Türkiye'deki işletmeciye verilmesi öngörülen tazminatın, KDV'ye tabi olup olmadığı sorulmuş olup,

"... verilen dilekçenin eki dokümanlardan 2003 ve 2004 yıllarında uğradığı zararların telafisi için ... Ltd. tarafından ... Ltd.Şti.'ne ödeneceği anlaşılan tazminat, herhangi bir teslim ve hizmetin karşılığı olmadığından Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmemektedir." ⁴

şeklinde cevap alınmıştır.

Görüldüğü gibi burada da bir ticari vaadin yerine getirilememesi nedeniyle tazminat ödenmesi söz konusu olup, bu tür tazminatlar cayma tazminatına benzerlik göstermektedir.

3.3. Cezai Şart Nedeniyle Yapılan Ödemeler:

Sözleşmelerde cezai şart olarak belirtilen paraların, bu cezai şartı gerektiren durumun ortaya çıkması nedeniyle şart koşana ödenmesi şeklindeki tazminatlar da KDV'ye tabi değildir.

Konu hakkında verilen bir özelge'nin sonuç bölümü şöyledir:

"... cezai şart olarak teslimin geç yapılması veya yapılmaması nedeniyle uygulanacak gecikme cezası, bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığı için KDV'ye tabi olmayacaktır" ⁵

Bir mükellef Türkiye Demir Çelik İşletmeleri Genel Müdürlüğü ile ihraç kayıtlı satış sözleşmesi yapmış, daha sonra sözleşme şartlarını tam olarak yerine getirmemesi nedeniyle Genel Müdürlük cezai şart olarak belirlenen 542.254.950 TL üzerinden KDV hesaplamıştır. Bu KDV'nin mevzuata uygun olup olmadığını soran mükellefe verilen cevapta şöyle denilmiştir.

"... cezai şart olarak alınan tazminatlar, yapılan bir teslimin veya ifa edilen bir hizmetin karşılığını teşkil etmemektedir. Bu sebeple, işle ilgili cezai tazminat mahiyetinde olan ödemeler, yapılan bir hizmetin karşılığı olmadığından Katma Değer Vergisi'ne tabi olmayacaktır." ⁶

3.4. Nakliye Hasar veya Kayıplarına İlişkin Tazminatlar:

Ticari malların nakliyeciler tarafından taşınmasında çoğu zaman nakliyeciler taşıtana karşı hasar veya kaybolma halinde tazmin sözü vermekte, bu riske karşı taşıma işlemi sigorta ettirmektedirler.

Hasarın veya kaybın tezahürü üzerine nakliye şirketinin taşıtana ödemek zorunda kaldığı tazminat KDV'ye tabi değildir. Bunun sigorta şirketi tarafından nakliyeciyeye tazminat ödenmek suretiyle tazmininde de KDV hesaplanmaz.

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.09.2005 tarih ve 44065 sayılı Muktezası.

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09.05.2006 tarih ve 35218 sayılı Muktezası. (Yaklaşım Dergisi'nin Mart 2009 sayısında yayınlanan Sayın Hayrettin ERDEM'e ait "sözleşmeye istinaden ödenen tazminatların gider kaydı ve KDV'si başlıklı yazısı)

⁶ İstanbul Defterdarlığı'nın 03.11.1993 tarih ve 7235 sayılı Muktezası. (KDV Uygulaması isimli elektronik kitabımızın 1 nci maddeye ilişkin 6.16 Tazminatlar bölümü.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bu konuda verilen bir muktezada şu açıklamalar yer almaktadır:

“... buna göre müşterinize **hasar gören veya çalınan mallarla ilgili ödeyeceğiniz tazminat** bir teslim veya hizmet karşılığı olmadığından **KDV'nin konusuna girmemektedir.**”⁷

3.5. Durumu Tereddütlü veya Çelişkili Muktezalara Konu Tazminat Türleri:

KDV'nin matrahı, KDV'ye tabi işlemin bedelidir. KDV mevzuatımız, ismi ne olursa olsun bedelin bir parçası veya eklentisi olan unsurların da KDV matrahına dahil edilmesini öngörmektedir.

Matraha dahil olan unsurlar KDV Kanunu'nun 24 ncü maddesinde sayılmış olup, ismi tazminat olmakla beraber mal veya hizmet bedeline ek olarak ortaya çıkan ödemeler, bu maddedeki “vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat hizmet ve değerler” hükmüne istinaden KDV'ye tabi bulunduğu iddiasına açıktır.

Gerçek mahiyetinin tazminat mı yoksa, vade farkı, fiyat farkı gibi KDV matrahına dahil bir unsur mu olduğu konusunda tereddüt veya çelişkili mukteza bulunan ödeme türleri aşağıda örneklenmiştir:

3.5.1. Malın veya Hizmetin Verilmesindeki Gecikme Nedeniyle Alıcının Uyguladığı Tazminat:

Gecikme tazminatları konusunda çelişkili muktezalara rastlanmaktadır.

Örnek vermek gerekirse bir muktezada “... **geç yükleme tazminatının, satılan malların tabi olduğu oranda Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulması gerekmektedir.**” denilmiştir.⁸

Bir başka muktezada ise, “... malların sözleşmede **belirtilen sürede teslim edilmemesi** durumunda tahsil edilen tazminatlar, bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında ortaya çıkmadığından, **KDV'ye tabi bulunmamaktadır**” açıklamasına yer verilmiştir.⁹

Bu çelişkili muktezalardan anlaşılacağı üzere geç teslim nedeniyle ortaya çıkan tazminatların KDV'li faturaya bağlanması emniyetli bir yöntemdir. Ancak gecikmeye konu mal veya hizmetlerin faturasında “gecikmeli ifa nedeniyle iskonto” açıklaması yapılarak tazminatın iskonto şeklinde verilmesinin de geçerli bir yöntem olduğunu düşünüyoruz.

3.5.2. Nefaset Farkları:

Bir mal teslim edilmek veya hizmet ifa edilmekle beraber bu teslim veya hizmetin, önceden belirlenen nitelikleri taşımaması nedeniyle mal veya hizmetin alıcısının talep ettiği nefaset farkı, tazminat mahiyet taşımakla beraber, alıcı lehine oluşmuş fiyat farkı olarak da algılanabilir.

Bir muktezada;

“...yaptığınız dekorasyon işinde anlaşma şartlarına uyulmaması nedeni ile yapılan tazminat mahiyetindeki **nefaset eksikliği kesintisi** herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından, **KDV'ye tabi olmayacaktır.**” denilmiştir.¹⁰

⁷ İstanbul Defterdarlığı'nın 08.07.2002 tarih ve 25005 sayılı Muktezası.

⁸ KDV Uygulaması isimli elektronik kitabımızın 1 nci maddeye ilişkin 6.16 no.lu bölümü

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.01.2007 tarih ve 3563 sayılı Muktezası. (5 no.lu dipnotumuzdaki maddede yer almıştır.)

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.11.2006 tarih ve 88420 sayılı Muktezası. (5 no.lu dipnotumuzdaki maddede yer almıştır.)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Her ne kadar bu ve benzeri muktezalarda nefaset farklarının tazminat niteliği taşıdığı, KDV'ye tabi olmadığı görüşü yer almakta ise de, bu farkların fiyat farkı olduğu iddiasına karşı ihtiyaten nefaset farkları için KDV'li fatura kesilmesini öneririz.

Ancak taraflarca kabul edilen nefaset farkı, ilgili mal veya hizmetin faturasında iskonto olarak gösterilir ve iskonto nedeninin nefaset farkı olduğu belirtilirse, bu iskontonun, KDV Kanunu 25 nci maddesi uyarınca mal veya hizmet bedelinden indirilmesi ve bakiye tutar üzerinden KDV hesaplanması bize göre mümkündür.

3.5.3. Teslim veya Hizmette Bulunanın Bedele İlaveten Tazminat Adı Altında Para İstemesi:

Satıcının alıcıdan bu satımla ilgili tazminat istemesine ilişkin muktezaya rastlanmamış olmakla beraber satıcının istediği tazminatın fiyat farkı olarak nitelendirilmesi ve satışa konu malın veya sunulan hizmetin tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olduğu görüşünün ileri sürülmesi kuvvetle muhtemeldir.

Alıcının satıcıya karşı kusuru olarak en sık görülen husus, alıcının ödemeyi geç yapması halidir. Uygulamada, ödemedeki gecikme nedeni ile satıcının istediği ilave bedel "vade farkı" olarak isimlendirilmekte olup, vade farkları KDV Kanunu'nun 24 ncü maddesine göre matraha dahil bir unsurdur.

Taşımaya konu malın zamanında yüklenememesi veya varış yerinde taşıt aracı üzerinde fazla bekletilmesi nedeniyle nakliyecinin taşıma ücretine ilave olarak istediği para da bir anlayışa göre tazmin mahiyetinde olmakla beraber taşıma bedelinin eklentisi olarak kabul edilmekte ve KDV'ye tabi tutulmaktadır. Nitekim demurajların navluna dahil olduğu yolunda muktezalar mevcuttur. Şayet taşıma bedeli KDV'nin kapsamı dışında ise veya KDV'den müstesna ise söz konusu paralar KDV hesaplanmasına konu olmayacak, iç taşıma ise taşıma bedelinin eklentisi (fiyat farkı) olarak KDV'ye tabi tutulacaktır.

4. KDV TUTARININ TAZMİN EDİLİP EDİLMEYECEĞİ:

Uygulamada malı hasara uğrayan tarafın bu hasarı gidermek için tamirat bedeli ödediği, tamir faturası örneğini ibraz etmek suretiyle sigorta şirketinden tazminat istediği görülmektedir. Sigorta şirketleri KDV mükelleflerinin ibraz ettiği bu faturalardaki KDV'nin indirim konusu yapıldığı, dolayısıyla tazmin edilmesi gereken tutarın KDV hariç tutar olduğu gerekçesi ile sadece KDV hariç fatura bedelini tazmin etmektedir.

Sigorta şirketlerinin bu tutumu ihtilaflara sebebiyet verebilmektedir. Hasar giderme bedelinin KDV'sini indiren bir sigortalıya, tamir bedeline ilaveten KDV ödenmesinin sebepsiz zenginleşme yaratacağı ve uğranılan zarardan fazla tazminata sebep olacağı için sigorta şirketleri bu tutumlarında haklı görünmektedir. Buna mukabil tamir bedeline ilişkin KDV'yi indirmekle beraber, sigortalının devrolan KDV sorunu varsa sadece KDV hariç tutarın tazmin edilmesi, sigortalının eksik tatmin edilmesi sonucunu yaratmaktadır.

Bu konuda maliye idaresine sorulan bir soru olarak şu şekilde cevaplandırılmıştır:

Sigorta Şirketleri'nin hasar tazminatlarını KDV hariç maliyetleri üzerinden mi ödeyecekleri, yoksa tamir maliyetinin KDV dahil tutarı kadar mı tazminde bulunacakları konusundaki idari yönlendirme, bir muktezada şöyle ifade edilmiştir:

"Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Kanununun 1 inci maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler sayılmakta, bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan, sigorta tazminatları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. maddesi uyarınca, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında emtiayı satanın veya iş yapanın fatura düzenleyip müşteriye vermesi mecburi olup, ticari kazancın tespitine ilişkin olarak yapılan harcamalara ait belgenin teslim veya hizmet yapılan ve bunun karşılığında borçlananlar adına düzenlenmesi gerekir. Bir başka ifade ile hasarlı aracın tamirinin sigortalı adına yapılması ve buna ilişkin borcun da sigortalı tarafından ödenmesi durumunda, faturanın sigortalı adına düzenlenmesi gerekir.

Sigortalı ile sigorta şirketi arasındaki işlemler aşağıdaki iki duruma göre farklılık arz etmektedir.

- 1- *Sigorta poliçesinde, sigorta şirketinin meydana gelecek zararlara ait giderleri kendisinin karşılayacağı belirtilmişse,*

*Bu durumda sigortalının hasarlı amortismanına tabi iktisadi kıymeti kendisinin tamir ettirerek, adına düzenlenen faturaları ibraz etmek suretiyle tamir bedelini sigorta şirketinden alması söz konusudur. Sigortalı mükellefin, sigorta şirketi adına yaptığı masrafların aynen sigorta şirketine yansıtılması için **masraf aktarımı faturası düzenlenmesi ve katma değer vergisine tabi bu masrafların aktarılması için de faturada katma değer vergisi hesaplaması gerekecektir.***

Dolayısıyla, mükellefin tamirat nedeniyle yüklendiği katma değer vergisi iktisadi işletmeye dahil binek otomobiline ait değil sigorta şirketi adına yaptığı masraflara ait olduğundan, sigorta şirketince karşılanan hasara ait verginin tamamının indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

- 2- *Sigorta poliçesinde, sigorta şirketinin meydana gelecek hasarlara ait giderleri değil belli bir miktarda tazminat ödeyeceği belirtilmişse,*

*Bu durumda sigortalının hasarlı araç için sigorta şirketinden alacağı **tazminat tutarı kadar fatura düzenlemesi**, ancak katma değer vergisinin konusuna giren bir işlem söz konusu olmadığından bu bedel için **vergi hesaplanmaması** gerekmektedir.*

Öte yandan, bu ikinci durumda aracın (iktisadi işletmeye kayıtlı binek otomobil olması halinde) yüklenen vergi, mükellefin kendi faaliyetleri ile ilgili gider niteliğini taşıdığından, söz konusu verginin indirimi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 40/5, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1 ve 30/d maddeleri dikkate alınmak suretiyle işlem yapılması gerekmektedir. ”¹¹

Görüldüğü gibi bu idari görüşe göre;

- *Hasar giderinin üstlenileceği şeklindeki poliçelerde hasar faturasının nihai muhatabı sigorta şirketi olduğu için hasar giderine ait KDV’de tazminat tutarına dahil olmaktadır.*
- *Sigorta şirketlerinin sigorta poliçesinde, tamir giderini üstlenecekleri yolunda bir ibareye yer vermeyip tespit şekli tanımlanan bir tutarda tazminat ödeyeceklerini belirten (sigorta şirketinin tamir faturasının muhatabı olmayacağı şeklinde) sözleşme yapmak suretiyle, KDV tutarını da tazmin etmekten kurtulabilecekleri anlaşılmaktadır. Ancak KDV mükellefiyeti bulunmayanlarla yapılacak sigorta poliçelerinden kaynaklanan hasarlarda tazminat tutarının, hasarın giderilmesine ilişkin masrafa ait KDV’yi de kapsamı gerektiği açıktır.*

Bazı hallerde hasara veya kayba konu malın KDV hariç bedelinin yanı sıra KDV’sinin de tazmini gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse yurt içindeki nakliye esnasında dökülerek tamamen yok olan bir mal ile ilgili olarak nakliyecinin tazmin etmesi gereken tutar, taşınan malın KDV hariç değeri ile bu malın alımında veya imalinde taşıtanın yüklendiği KDV’nin toplamıdır. Çünkü bu şekilde malın tamamen yok olması KDV uygulamasında zayı olarak kabul edilmektedir. Zayı

¹¹ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 08.06.1998 tarih ve 264 sayılı Muktezası. (Vergi Dünyası Dergisi’nin Temmuz 1998 sayısındadır.)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

olan mallara ait KDV'nin indirimi de KDV Kanunu'nun 30/c maddesi uyarınca yasak olduğu (daha önce indirilmişse indirim iptali gerektiği) için taşıtanın uğradığı zarara, indiremediği yahut indirimden iptal ettiği KDV tutarı da dahildir.

Ancak mal ihraç edildikten sonra taşınmakta iken veya ithal edilmek üzere getirilmekte iken zayi olursa bu zayıat KDV indirim yasağı veya iptali gerektirmediği için tazmin edilecek tutara KDV'nin ilave edilmesi söz konusu değildir. Çünkü ihraç edilmiş mal KDV yükünden arındırılmaktadır. Henüz ithal edilmemiş malda ise KDV yüklenimi oluşmamıştır.

KDV indirim hakkı bulunmayanlara (KDV mükellefi olmayanlara) ödenecek zayi veya hasar tazminatlarında ise zayi olan mal bedelinin veya hasar giderlerinin KDV dahil tutarlarının dikkate alınması gerekir.

5. TAZMİNAT ÖDEMELERİNİN BELGELENMESİ:

Adı tazminat olmakla beraber, gerçek mahiyeti fiyat farkı olan dolayısıyla KDV'ye tabi bulunan tahsilatlar için bu ek bedeli alan KDV mükellefleri tarafından KDV'li fatura düzenlenmelidir.

Gerçek anlamdaki (bir mal veya hizmetin bedelini ilgilendirmeyen) tazminatlar için fatura kesilmesi mecburiyeti yoktur. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 229 ncu maddesine göre "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen vesikadır." Tazminat bir malın veya hizmetin bedeli olmadığına göre faturaya bağlanması da istenemez.

Ancak tazminatın fatura ile belgelenmesine herhangi bir engel de yoktur.

Öte yandan tazminatlar için fatura düzenlenmesi gerektiği yönünde, kesinlikle katılmadığımız muktezalara rastlanmaktadır. Nitekim bir muktezada "... sigortalının hasarlı araç için sigorta şirketinden alacağı tazminat tutarı kadar fatura düzenlemesi, ancak katma değer vergisi'nin konusuna giren bir işlem söz konusu olmadığından bu bedel için vergi hesaplanmaması gerekmektedir." denilmiştir. ⁴⁶

60 no.lu KDV Sirkülerinin, 1.2. no.lu bölümünde Tazminatların KDV karşısındaki durumu hakkındaki muktezaların derlenmesi şeklinde açıklamalara yer verilmiş olup bu bölümün metni şöyledir :

"1.2. Tazminatlar

1.2.1. Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Buna göre;

(1) Belediye tarafından ihale edilip sözleşmeye bağlanan inşaat, onarım, malzeme ve hizmet alımı işlerinde yükleniciden kaynaklanan gecikmelerden dolayı yükleniciye gecikme cezası tahakkuk

⁴⁶ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, 08.06.1998 tarih ve 264 sayılı Muktezası.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

ettirilmesi durumunda sözleşme gereği yükleniciden gecikme cezası adı altında tahsil edilen bedel KDV'ye tabi olmayacaktır. Öte yandan, gecikme cezasının hakedişten kesilerek tahsil edilmesinin, belediyenin yükleniciye ödemesi gereken KDV tutarına etkisi bulunmamaktadır.

(2) İşverenler tarafından çalışanlara ödenen kıdem tazminatları ücret mahiyetinde olduğundan KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle;

- İşçilerin iş akitleri feshedilmeden bir başka işverene nakledilmesi nedeniyle, işçilerin tazminat tutarlarının devir tarihine kadar hesaplanarak yeni işverene aktarılması,

- İşçilerin yeni işverence iş akitlerinin feshedilmesi veya emeklilik hakkı kazanmaları nedeniyle, tazminat tutarlarının eski işverenin sorumlu olduğu kısmının yeni işverene aktarılması

KDV'ye tabi olmayacaktır.

(3) Bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan sigorta tazminatları KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu durumda, sigortalının hasar gören eşya için sigorta şirketinden aldığı tazminat için KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, sigortalı mükellefin hasar gören eşyayı tamir ettirerek, adına düzenlenen faturaları ibraz etmek suretiyle tamir bedelini sigorta şirketinden tahsil ettiği durumda, sigortalının, sigorta şirketi adına yaptığı ve KDV'ye tabi olan masrafların aynen sigorta şirketine yansıtılması için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.2.2. KDV Kanununun 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin, KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, KDV'ye tabi bir teslim veya hizmetin karşılığında alınan bedelle ilgili olarak, tazminat adı altında olsa bile, yapılan ödemeler matraha dahil olduğundan, bunlar üzerinden teslim veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Örneğin, elektrik faturasının vadesinden sonra ödenmesi nedeniyle aboneden alınan %5 geç ödeme tazminatı KDV matrahına dahil edilerek, toplam tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır.”

6.17. Nakil Vasıtası Satışları :

Gerçek kişilerin şahsen sahip oldukları taşıtlar ile herhangi bir ticari, sınai işletmenin veya gerçek usulde vergilendirilen zirai işletmenin aktifine dahil olmayan taşıtların satışı KDV nin konusu dışında kalır. Mesela iktisadi işletmesi bulunmayan bir derneğin nakil vasıtası satışı KDV ye tabi değildir.

Buna mukabil ticari veya sınai işletmenin aktifine dahil nakil vasıtalarının teslimi KDV ye tabidir. Yine gerçek usulde vergilendirilen zirai işletmelere dahil nakil vasıtalarının satışında da KDV hesaplanması gerekir. Serbest meslek erbabının şahsen sahip olduğu ve işinde kullandığı nakil vasıtalarının giderlerini serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alma hakkı getirilmiştir. Bu şekilde amortismanları ve işletme giderleri masraf kaydedilen, serbest meslek erbabına ait nakil vasıtasının satışında KDV aranıp aranmayacağı tartışılmaya müsait bir konudur. Uygulamada birçok serbest meslek erbabının, masraflarını gider yazdığı nakil vasıtalarını noterde yaptıkları sözleşme ile sattığı ve KDV hesaplamadığı görülmektedir.

KDV Kanununun yürürlüğe girmesinden önce, nakil vasıtası satışlarının noterde yapılıyor olması dolayısıyla, satış mukavelesi belgeleme için yeterli sayılıyor, ayrıca fatura aranmıyordu. KDV Kanunu yürürlüğe girdikten sonra ise gerek alıcının KDV indirimine dayanak teşkil etmesi, gerekse satıcının teslim KDV sinin belgelenmesi bakımından ticarî işletmelerce yapılan tüm nakil vasıtası satışlarında, satışın fatura ile belgelenmesi gerekli hale gelmiştir (Aynı durum gayrimenkul satışları açısından da mevcuttur.)

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bilindiği üzere bazı nakil vasıtası satışlarında noter harcının minimum tutarı açısından aracın kasko değeri dikkate alınmakta, araç kasko değerinin altında bedelle satıldığında noter harcı kasko değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Nakil vasıtasının kasko değerinin altında satılması, satış hasılatının düşük gösterildiği iddiası ile gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmasına yol açmaktadır. Aynı şekilde kasko değerine nazaran çok düşük bedelle yapılan nakil vasıtası satışlarında KDV Kanununun 27 nci maddesi ileri sürülerek KDV açısından da KDV kaçırıldığı iddia edilebilmektedir. (Bu konuda 27 nci maddeye ilişkin 7.6. no.lu bölüme bakınız.)

Nakit vasıtası satışlarında KDV oranı için 28 inci maddeye, istisna kapsamındaki deniz, hava ve demiryolu nakil vasıtalarının satışı ve ithalindeki KDV istisnası için 13 üncü maddeye bakınız.

6.18. Fuar ve Sergilerde Yapılan Satışlar :

Fuar ve sergilerde yapılan satışlar esas itibarıyla ticarî nitelik taşıyor ve satışı yapan kim olursa olsun bu gibi yerlerdeki teslimler KDV ye tabidir. Genel yaklaşım böyle olmakla beraber, bizzat sergi açmak veya açılmış bir sergiye katılmak suretiyle koleksiyonunu veya hobi olarak yaptığı bazı eşyaları satma işleminin duruma göre arızî ve gayriticarî işlem sayılmak suretiyle veya Md:17/4-a da yer alan istisna dikkate alınarak vergi dışı tutulması yerinde olur. Mesela bir emekli denizcinin kendi yaptığı gemi maketlerini, yahut bir ev hanımının evinde yaptığı el örgüsü eşyayı sergi açarak veya açılmış bir sergiye iştirak ederek satması KDV ye tabî olmamalıdır.

6.19. Sübvansiyonlar ve Sübvansiyon Yansıtılması :

Bazı sektörlerde ucuz üretim girdisi sağlanması, ihracatın, yatırımların, döviz kazandırıcı hizmetlerin teşviki gibi nedenlerle verilen destekleme primi, teşvik primi, vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme fonundan yapılan ödemeler ve benzerleri, bu sübvansiyonları alan firmalar açısından birer gelir unsuru (yahut maliyet azaltıcı faktör) olmakla beraber, söz konusu firmalarca Devlete yahut sübvansiyonu ödeyen kuruluşa yapılmış mal ve hizmet tesliminin bedelini teşkil etmediği için KDV nin konusuna girmez.

60 no.lu KDV Sirkülerinde KOSGEB destekleri hakkında şu açıklama yapılmıştır :

“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.”

Öte yandan İdare, özel anlaşmalar gereğince, alınan sübvansiyonun kısmen veya tamamen satıcı firmalara verilmesi halinde bu ödemenin, daha önce alınan mal bedelini artıran bir unsur olduğu, bu nedenle satıcının devren aldığı sübvansiyon + KDV şeklinde fatura düzenlemesi gerektiği görülmüştür.

İstanbul Defterdarlığınca verilen 18.12.1998 tarih ve 6656 sayılı Muktezada, leasing şirketince asıl yatırımcıya KDV + % 10 tutarındaki destek primi aktarılması işleminin, bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığı için KDV nin kapsamı dışında kaldığı belirtilmiştir.

6.20. Bedeli Bulunmayan veya Bilinmeyen İşlemler :

KDV ye vücut veren olay, Kanununun 1 inci maddesinde çerçevesi çizilen işlemin yapılmış olmasıdır. KDV nin matrahı ise normal şartlarda o işlemin bedelidir. İşlemin, yani KDV kapsamına girmesi gereken mal teslimi veya hizmet ifasının, bedel talep edilmeksizin veya bedel belli olmaksızın yapılmış olması prensip olarak bu işlemin KDV ye tabî tutulmasını engellemez. Bu takdirde ve açık bir istisna hükmünde yoksa teslim konu malın yahut ifa olunan hizmetin emsal bedeli, KDV matrahı olarak dikkate alınır (Madde 27).

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Ancak bedeli bulunmayan yahut bilinmeyen işlem yapılması olayı ile sarf olayını birbirine karıştırmamak gerekir. Mesela inşaat malzemesi ticareti yapan bir şahsi işletme sahibinin, satmak üzere satın alıp KDV sini indirerek mal stok hesabına kaydettiği inşaat malzemelerinin bir kısmını kendi özel inşaatında kullanmak üzere işletmeden çekilmesi işlemi KDV ye tabidir. Buna mukabil arıza garantisi verilerek satılmış olan bir traktörün şanzımanı arızalı çıktığında, garanti nedeniyle bedel almaksızın traktör alıcısına yeni bir şanzıman verilmesi olayı KDV ye tabi işlem değil sarftır.

Keza, satış artırmak amacıyla, bir malın yanında bir başka malın bedava verilmesi, bazı malların numune veya eşantyon olarak dağıtılması şeklindeki teslimler, KDV doğuran teslim değil, işle ilgili girdilerin sarfı niteliğindedir. Bu konu 2,3,5 ve 27 nci maddeye ilişkin bölümlerde detaylı olarak açıklanmıştır.

6.21. Kooperatiflerin KDV Karşısındaki Durumu :

Uygulamada kooperatiflerin gerek ortaklarına gerek ortak dışı kimselere yaptıkları mal ve hizmet teslimleri KDV ye tabî tutulmaktadır.

Konu hakkında şu hususları belirlemekte yarar görüyoruz.

- **Okul İdareleri tarafından yönetilen okul kooperatiflerinin** faaliyetleri ticari mahiyet kazanmadığı sürece KDV ye tabi tutulmamaktadır. Bu uygulama Kurumlar Vergisine paralellik arz etmektedir.
- **Konut yapı kooperatiflerinin ÜYELERİNE KONUT teslimlerinin KDV karşısındaki durumu** 17 inci maddeye ilişkin 5.12 no.lu bölümde açıklanmıştır.

Kooperatiflerin üyelerine veya üçüncü kişilere **işyeri** teslim etmesi KDV'ye tabi tutulmaktadır.

Konut veya işyeri yapmak amacı ile arsa satın alan kooperatif, daha sonra bu **arsayı inşaat yapmaksızın satarsa**, yahut ortaklarına teslim ederse, hatta arsa kamulaştırılırsa KDV hesaplanması istenmektedir. (İstanbul Defterdarlığının 1.3.2001 tarih ve 889 sayılı Muktezası.) Ancak Danıştay bir kararında konut yapı kooperatifi ortaklarının başka yerlere taşınması ve inşaatın yapılmasında vazgeçilmesi sonucunda zorunlu olarak ve kooperatifin feshi sonucunu doğuracak şekilde ve beş yıldan fazla bir süre geçtikten sonra satılmasını, parselasyon yapılmadığı ve tekil işlem olduğu hususlarını da dikkate alarak bu işlemi ticari faaliyet olarak kabul etmemiş ve kooperatiften kurumlar vergisi alınamayacağını hükme bağlamıştır. (Danıştay 4'üncü Dairesinin 17.11.2005 tarih ve E:2005/245, K:2005/2116 sayılı Kararı) Bu karar kurumlar vergisini konu almakla beraber, kooperatifin arsa satış işleminin ticari sayılmaması nedeniyle söz konusu işlemde KDV'nin de aranmaması gerektiği izlenimini vermektedir.

Yapı kooperatiflerinin, arsalarının bir kısmını, konut veya işyeri karşılığında müteahhide devretmeleri de KDV ye tabi tutulmaktadır. İdarece bu işlem, arsa ile bağımsız bölümlerin trampa edilmesi olarak algılanmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlemleri hakkında, 6.31. nolu bölümde geniş açıklama yapılmıştır. (Konumuzun dışında olmakla beraber, yapı kooperatiflerinin inşaat karşılığında müteahhide arsa devretmelerinin ortak dışı işlem sayıldığını ve buradan doğan kazancın kurumlar vergisine tabi tutulduğunu, ve bu konudaki KVK nun 5 inci, KDV Kanunu'nun Geçici 10 uncu maddesinin mevcudiyetini hatırlatmak isteriz).

- **Esnaf ve sanatkâr kefalet kooperatiflerinin kefalet verme nedeniyle aldıkları masraf karşılıkları** da KDV kapsamında mütalaa edilmekte, fakat bu hasılat banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına girdiği için KDV Kanununun 17/4-e maddesi uyarınca KDV den istisna edilmektedir. (Söz konusu masraf karşılıkları 6802 sayılı Kanunun 29/b maddesine göre, Banka ve Sigorta muameleleri vergisinden de istisna edilmiştir).
- Teorik açıdan, **Kurumlar Vergisi muafiyet şartlarını sağlayan bir kooperatifin ortaklarına yaptığı teslimlerin KDV ye tabî tutulmasını izah etmek mümkün değildir.** Çünkü kooperatiflere belli şartlarla kurumlar vergisi muafiyeti tanınmasındaki ana neden, bunların

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

faaliyetlerinin gayri ticari olduğudur. Bir kimsenin kendi özel tüketimi veya kullanımı için bir mal vücuda getirmesi KDV ye tabi olmadığına göre, bu işlemin işbirliğiyle (kollektif şekilde) yapılmasının da KDV ile ilgisi olmaması gerekir. Örnek vermek gerekirse bir marangoz arsa satın alsa, bu arsa üzerine özel inşaat suretiyle bir işyeri yapsa (yahut müteahhide sipariş ederek yaptırta) işyerini tapuda tescil suretiyle özel mamelikine dahil etmesi işlemi KDV ye tabi olmaz. Bir şehirdeki yirmi marangoz kooperatif kurmaksızın büyük bir arsayı güç birliği ederek alsalar ve üzerine dükkanlar inşaa edip her biri bu dükkanlardan birer adedini tapuda kendi adlarına tescil ettirseler yine KDV doğmaz. Fakat aynı işlem bir yapı kooperatifi kurmak suretiyle yapıldığında kooperatifin KDV mükellefi olması, arsa alımı ve inşaatın yapımı için yüklenilen KDV yi indirip, dükkanların kooperatif ortaklarına tesliminde KDV hesaplanması istenmektedir.

Bu tutumun yanlışlığı, kooperatifin ortaklarına ve arsa sahibine işyeri teslim etmesinin KDV ye tabi tutulamayacağı yolundaki, Danıştay 9 uncu Daire kararı ile benimsenmiştir (27.9.1995 tarih ve E.1994/5315, K.1995/2267 sayılı Karar). Ne var ki aynı Daire, bir başka kararında kooperatifin ortaklarına işyeri tesliminin emsal bedeli üzerinden KDV ye tabi olduğunu kabul etmiştir (4.1.1996 tarih ve E.1994/5632. K.1996/25 sayılı karar).

- KDV Kanununun 17 nci maddesinde, tarımsal amaçlı kooperatiflerin bazı teslimlerinin KDV den istisna edilmiş olmasından da anlaşılacağı üzere, **kooperatiflerin ortak dışı kişilere yönelik ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetleri KDV kapsamına girmektedir**. Kooperatifin, Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16. maddesindeki şartları sağlamak suretiyle kurumlar vergisinden muaf olarak çalışıyor olması tek başına KDV mükellefiyetini önlemez. Keza kooperatiflerin kâr amacı taşıyor olması da KDV uygulamasını etkilememektedir.
- **Kooperatiflerdeki ortak içi muamelelerin KDV ye tabi tutulması kooperatifçilik felsefesine aykırıdır**. Ortak içi ortak dışı ayırımı yapmaksızın kooperatiflerin teslimlerinin KDV ye tabi tutulmasının, "*Kooperatiflerin teslimlerinde KDV uygulanmaz ise, birçok ticari faaliyet kooperatif kisvesi altında yapılarak vergi kaçırılır*" şeklindeki endişelerden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.
- **Tarımsal üretim kooperatiflerinin faaliyetiyle ilgili bulunan** ve aydınlatıcı nitelik taşıyan, İstanbul Defterdarlığınca verilmiş 16.11.1994 tarih ve 9592 sayılı mukteza metni şöyledir :

" İlgide kayıtlı dilekçenizde, ithal ettiğiniz veya iç piyasadan satın aldığınız anaçlıkları kuruluşunuz ortaklarına çiçek üretilmek üzere verdiğiniz daha sonra işlenmiş olarak geri aldığınız çiçekleri yurt içindeki satış noktalarına kendi dağıtım ve pazarlama organizasyonunuzla üreticileriniz adına sattığınız belirtilerek yaptığınız işlemin katma değer vergisine tabi olup olmadığı sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir.

Öte yandan komisyoncu malı teslim alıp tasarruf hakkını devretmemekte mükelleflerin malının satılmasında aracılık edip bu hizmeti karşılığında gelir sağlamaktadır. Faaliyeti mal teslimi değil hizmet ifasıdır.

Zirai faaliyet konulu işlemlerde, teslimleri vergiden müstesna küçük çiftçilerle kazançları göstürü gider usulüne göre tespit eden çiftçiler haricinde kalan faaliyetleri vergiye tabi üretici veya tacirlerin mallarının komisyoncular tarafından satılması vergilendirilmesi gereken bir kazanç oluşturacağından, katma değer vergisi uygulaması gerekecektir. Komisyon bedelleri de normal oranda katma değer vergisine tabidir. Komisyoncular, bu hizmetlerine ait katma değer vergisini, genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Komisyunculuk vasfı ortadan kalktığına ise, zirai faaliyeti kendi adlarına ifa edenler malın temini sırasında (üreticiden alındığında) müstahsil makbuzu, satışlarında da fatura düzenleyeceklerdir.

Bu mükelleflerin, gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler ile tacirlerden mal alışlarında ise bu alışların fatura ile belgelendirileceği bu faturada katma değer vergisinin gösterileceği tabiidir.

Buna göre;

- *Anaçlıkların üreticilere teslimi katma değer vergisine tabi olacaktır.*
- *Kooperatifinizce üreticileriniz adına satılan nihai mallar, o zirai malın tabi olduğu vergi oranı üzerinden katma değer vergisine tabi olacak ve alıcı adına düzenlenecek faturada ayrıca gösterilen bu vergi kooperatifinizce beyan edilecektir. Teslimleri vergiden müstesna olan küçük çiftçiler ile kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçiler tarafından gönderilen malların tarafınızca satışında, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-b maddesi uyarınca vergi uygulanmayacaktır.*
- *Kooperatifinizce, üreticilerin mallarının satılması karşılığında aldığınız komisyon bedeli de genel oranda katma değer vergisine tabi olacaktır.*
- *Üreticiler adına kooperatifinizce satışı yapılan ürünlerin satış bedeli üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Tevkif edilen bu vergiler kooperatifiniz tarafından genel hükümlere göre muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenecektir. Vergi tevkifatı uygulamasında, çiftçinin küçük çiftçi muafiyetinden yararlanan veya vergiye tabi (gerçek ve götürü) çiftçi olmasının bir önemi bulunmamaktadır."*
- *Yine İstanbul Defterdarlığına 6.1.1993 tarih ve 89 numara ile verilen aşağıda muktezada oldukça aydınlatıcıdır :*

" İlgide kayıtlı yazıda S.S. İstanbul Anadolu Yakası Doğrama ve Mobilyacılar Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifinden alınan 24.6.1992 tarih ve 53 sayılı dilekçede mükellefin tamamıyla işyeri inşaa ettiği ve bundan ötürü ortaklarına işyerlerini maliyet bedelleri üzerinden ve ayrıca KDV tahsil ederek, fatura etmek istediği ayrıca tüm ortakların müşterek hakka sahip olduğu sosyal tesis ve binaları bulunduğu, buraların bir kısmında kiraya verildiği belirtilmekte ve kooperatife ait olan bu tesislerin aktife "duran varlık" olarak kaydedilip kaydedilmeyeceği hususları sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 nci maddesinde; Türkiye de yapılan ve ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde olan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 261. maddesinde de teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer taraftan, Kanunun 20. maddesinde verginin matrahının, teslim ve hizmet işlemlerinde, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu hükme bağlanmıştır. Teslim bedelinin bulunmaması veya bilinmemesi halinde Vergi Usul Kanunu Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek emsal bedelinin esas alınacağı da aynı kanunun 27. maddesinde yer almaktadır.

Kanunun 29/1. maddesi mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinde hesaplanan Katma Değer Vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisini indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Öte yandan, 29. maddenin 3. fıkrasında indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir, denilmektedir.

Verginin indirim konusu yapılabilmesi için ise Kanunun 34. maddesine göre fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun 271 nci maddesinde "inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların imal ve inşa giderleri, satın alma bedeli yerine geçer." hükmü bulunmaktadır.

Bu açıklamalara göre ;

1) Kooperatifinizce inşası tamamlanan işyerlerinin üyelere teslimi kooperatifinizce belirlenecek olan teslim bedeli, üzerinden Katma Değer Vergisine tabi olacaktır. Bu bedelin üye tarafından nihai olarak ödenen toplam bedelden az olmayacağı aşıkardır.

2) Kooperatifinizce üyelere fiili teslim tarihinde, vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden bu tarihte fatura düzenlenmesi ve Katma Değer Vergisinin ayrıca gösterilmesi gerekir.

4) Kooperatifin sahip olduğu binaları kiraya vermesi işlemi Katma Değer Vergisine tabidir. "

Ancak bu muktezaadaki, kooperatifçe alınacak kiralardan KDV ye tabi olduğu görüşüne katılmıyoruz. Zira sürekli de olsa, çok sayıda kişilerden de alırsa kira, nitelik itibariyle gayrimenkul sermaye iradidir ve bir ticari işletme tarafından elde edilmediği sürece KDV nin konusuna girmez.

- **Site yönetim hizmeti veren kooperatiflerin KDV karşısındaki durumu** hakkındaki 3.2.1999 tarih ve 533 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezası da aydınlatıcı nitelikte olup, muktezanın cevap bölümü aşağıda sunulmuştur :

"Buna göre sitenizde çalıştırılacak kapıcı, bahçıvan, bekçi, muhasebeci gibi hizmet erbabına ödenen tutarlar ücret olarak değerlendirileceğinden KDV'ye tabi olmayacaktır.

Kooperatifinizce bu kişilere ödenen tutarların dışında KDV ödenerek alınan elektrik, su, PTT, kırtasiye vb. gibi mal hizmet bedellerinin site sakinlerine aynen aktarılmasında KDV uygulanmayacaktır. Ancak kooperatif bünyesinde işletme, yönetim ve bunun gibi adlar altında üretilen hizmetler karşılığı alınan bedel KDV'ye tabi olacaktır.

Kooperatifinizce ödenen elektrik, su, PTT, kırtasiye vb. gibi giderlerin faturası (KDV'nin kooperatif kayıtlarında indirilebilir. KDV'ne dahil edilmeden) toplam tutarının herbir işyerine isabet eden miktarları hesaplanarak üyelere masraf payı olarak aynen aktarılması halinde KDV'ne tabi olmayacaktır.

Ancak kooperatif üyelerince yüklenen KDV'nin indirimi mümkün olmayıp kooperatif yetkililerince imzalanmış bir belgeye dayanılarak (bu belge ekine ilgili faturaların tasdikli birer fotokopisi eklenecek) işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Kooperatifin ödediği elektrik, su, PTT, kırtasiye vb. gibi giderler kooperatif kayıtlarına yazılacaktır."

"Site veya Apartman Yöneticileri ile Yönetim Hizmeti Yapan Kooperatif ve Şirketlerin Vergiler Karşısındaki Durumu." başlıklı yazımız, Vergi Dünyası Dergisinin Mart 2002 sayısında yayımlanmış olup, konu hakkında detaylı açıklama içermektedir.

6.22. Bankaların KDV Karşısındaki Durumu :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Bankalarca yapılan işlemler prensip olarak KDV ye tabidir. Ancak KDV Kanununun 17/4-e maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler KDV den istisna edildiği ve niteliği ne olursa olsun, bankalar tarafından yapılan işlemler BSMV kapsamına girdiği için bankaların tüm işlemleri KDV den müstesnadır. Bankaların KDV mükellefi olmaları söz konusu değildir. Çünkü bankalarca yapılan her türlü işlem bankacılık işlemi sayılmaktadır. Yabancı bankaların Türkiye'de açtıkları şubelerin durumu da aynıdır.

Ancak, 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesine 3297 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile eklenen hükümlerle finansal kiralama işlemlerinin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına girmeyeceği belirtildiği ve finansal kiralama işlemleri de KDV ye tabi olduğu için finansal kiralama yapan yatırım bankaları, sadece finansal kiralama işlemleri açısından KDV mükellefi olurlar.

Bankalar KDV'ye tabi mal ve hizmet alımında bulduklarında tahakkuk eden KDV yi öderler ve gider yazarlar (Finansal kiralamaya ilişkin mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak yüklenilen KDV indirilir). Maliye İdaresi, bankaların ATİK alımında ödedikleri KDV nin ATİK maliyetine dahil edilmesini istemektedir. Bize göre bu KDV ler, VUK nun 270 inci maddesi uyarınca istenirse gider yazılabilir, istenirse ATİK maliyetine dahil edilebilir.

6.23. Bankerlerin KDV Karşısındaki Durumu :

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28. maddesinde ;

"Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) banka muameleleri vergisine tabidir.

90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştiğal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulamasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez."

hükmü yer almaktadır.

Bankerlerin faaliyetleri de prensip olarak KDV kapsamındadır. Ancak bankerlerin yukarıdaki maddeye göre banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemleri KDV Kanununun 17/4-e maddesine göre KDV den istisna edilmiş olup, bankerlerce yapılan diğer işlemler için KDV hesaplanması gerekmektedir.

Aracı kurumların ve faktoring işlemleri yapan şirketlerin durumu da yukarıda izah edildiği gibidir.

İstanbul Defterdarlığının 21.4.1994 tarih ve 16242 nolu muktezası şöyledir :

" İlgide kayıtlı dilekçenizde, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında aracı kurum olarak hizmet verdiğiniz ve BSMV mükellefi olduğunuz belirtilerek, şirketinizin aktifinde kayıtlı nakil vasıtaları, bina ve arsaların satılması söz konusu olduğunda Banka Sigorta Muameleleri Vergisine mi yoksa Katma Değer Vergisine mi tabi olacağı sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir.

Yine aynı kanunun 17/4-e maddesinde ise Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acenta ve üreticilerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerinin Katma Değer Vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Öte yandan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28. maddesi gereğince Banka ve Sigorta Şirketlerinin 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi bulunmaktadır.

Buna göre, şirketinizin aktifinde kayıtlı nakil vasıtaları bina ve arsaların satışı sigorta muamelelerine ilişkin işlem olarak değerlendirilemeyeceğinden bunların satışı Katma Değer Vergisine tabi olacaktır."

6.24. Sigorta Şirketlerinin KDV Karşısındaki Durumu :

Sigorta şirketlerince yapılan işlemler prensip olarak KDV ye tabidir. Ancak bu işlemler Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına girmekte ve KDV Kanununun 17/4-e maddesi uyarınca KDV den istisna edilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla sigorta şirketlerinin KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri söz konusu değildir. Bu izahatımız yabancı sigorta şirketlerinin Türkiye'ye şubeleri açısından da geçerlidir.

Bir sigorta şirketine verilmiş olan 23.1.1991 tarih ve 662 nolu İstanbul Defterdarlığı muktezası şöyledir :

" İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin aktifine kayıtlı binek otomobilini bir sigorta acentesine sattığınız belirtilerek, söz konusu satışın Katma Değer Vergisi mükellefiyeti gerektirip gerektirmeyeceği sorulmaktadır.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-e maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerin Katma Değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesi gereğince, banka ve sigorta şirketlerinin 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi bulunmaktadır.

Buna göre, şirketinizin aktifinde kayıtlı binek otomobilinin satışı Katma Değer Vergisi değil banka sigorta muameleleri vergisi kapsamına girdiğinden söz konusu satış dolayısıyla Katma Değer Vergisi mükellefiyeti tesis ettirmenize gerek bulunmamaktadır."

6.25. Sigorta Acentalığı Yapan Firmaların KDV Karşısındaki Durumu Ve Reasürans İşlemleri :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.5.2. ve 4.5.3. nolu bölümleri şöyledir:

"4.5.2. Sigorta Aracılık İşlemleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde, sigorta acenteleri ve brokerleri aracı olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, sözleşme yapma ve prim tahsil etme yetkisi bulunan veya bulunmayan sigorta acenteleri ile sigorta brokerlerinin sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri karşılığı aldığı komisyon bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Öte yandan, faaliyetleri Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olan sigorta araçları (sigorta acentesi ve brokerler) tarafından işletmelerine ait taşınır ve taşınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri KDV'ye tabidir.

Bu nedenle, sözü edilen sigorta araçlarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arazi işlemlerinin bulunması halinde, bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

4.5.3. Reasürans İşlemleri

Mükerrer sigorta olarak da tanımlanan reasürans işlemlerinde sigorta şirketi, müşteriden aldığı primin bir kısmını reasürans şirketine devretmekte ve rizikoyu paylaşmaktadır. Bunun sonucu olarak, sigortaya konu rizikonun gerçekleşmesi halinde, reasürans şirketi kendi üstlendiği riziko ile sınırlı olmak üzere sigorta şirketine ödemede bulunmaktadır. Bu işlemler sigorta işleminin devamı mahiyetinde olduğundan 3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır. “

6.26. Hal Komisyoncularının KDV Karşısındaki Durumu :

Hal komisyoncularının faaliyetleri ticari mahiyette olup KDV ye tabi bulunmaktadır. Bunlar kendi adlarına mal alım satımı yapmadıklarından, normal olarak sadece aldıkları komisyon için KDV li fatura vermeleri gerekir. Ancak Bakanlık, hal komisyoncularının faaliyetlerindeki bazı özellikleri dikkate alarak, bunlara yönelik özel düzenleme yapmıştır. Söz konusu düzenleme 18.1.1988 tarih ve KDV : 2601079-6 sayılı genel yazıda şu şekilde ifade edilmiştir :

"Bakanlığımıza intikal eden olaylardan hal komisyoncuları vasıtasıyla yapılan teslimlerde belge düzeni, katma değer vergisi uygulamalarında duraksamaya düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

1. Fatura Düzenine İlişkin Açıklamalar :

80 Sayılı, Belediyelerde Kurulan Toptancı Hallerinin Sureti İdaresi Hakkında Kanunun incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, "sebze ve meyve komisyoncusu" , belediyelerin gösterdiği kapalı mahallerde, müstahsilden gelen malların tüketiciye veya tüccara satılmasına aracılık ederek komisyon geliri elde eden ticaret erbabıdır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır" şeklinde tanımlanmış ve müteakip maddelerde de fatura düzeni ve kullanma zorunluluğuna ilişkin hükümler yer almıştır.

Vergi Usul Kanununa göre faturanın malı satan tüccar tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, sebze ve meyve komisyoncularına müstahsil veya tüccar tarafından satışı yapılmak üzere gönderilen sebze ve meyvelerin fiyatının, ağırlığının ve fire durumunun önceden bilinmemesi ve fiyatların toptancı hallerinde arz ve talebe göre günlük olarak tespit edilmesi nedeniyle, satılan mala ait faturanın komisyoncular tarafından düzenlenmesi Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetki uyarınca uygun görülmüştür.

Bu durumda, bilahare komisyoncunun malın satış tarihinden itibaren azami on gün içinde satılan malla ilgili olarak malı gönderen müstahsile veya tüccara satış bedeli üzerinden ve satışa konu mala ait nakliye, navlun, hammaliye, rüsum, komisyon bedeli gibi giderlerin de yer aldığı faturayı düzenlemesi gerekmektedir.(Buradaki 10 günlük fatura düzenleme süresi 7 güne indirilmiştir.)

Bu uygulama sadece 80 sayılı Belediyelerde kurulan Toptancı Hallerinin Sureti İdaresi Hakkında Kanun uyarınca kurulan sebze ve meyve komisyoncuları için geçerlidir.

2. Teslimleri Katma Değer Vergisine Tabi Olan Mükellef Adına Komisyoncular Tarafından Yapılan Satışlar :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 3316 Sayılı Kanunla değişik 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetki uyarınca çıkartılan 30.12.1987 tarih ve 87/12469 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "taze sebze ve meyveler, patates, kuru soğan ve sarımsak (mamulleri hariç)" teslimlerinde uygulanacak katma değer vergisi oranı % 3 olarak tesbit edilmiştir. **(Not: Bu mallardaki yeni KDV oranları için 28 inci maddeye bakınız)**

Buna göre, teslimleri katma değer vergisine tabi bulunan mükellefler (tacir veya gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler) tarafından gönderilen malların, sebze ve meyve komisyoncuları tarafından satışında % 3 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Bu vergi komisyoncu tarafından malı gönderen mükellefe intikal ettirilecek ve mükellefler tarafından genel hükümlere göre beyan edilerek, ödenecektir.

Teslimleri katma değer vergisine tabi mükellefler adına komisyoncular sıfatıyla satılan mallara ait katma değer vergisi, komisyoncunun düzenlediği satış ve komisyoncu faturasında, mal bedelinden ayrı olarak gösterilecektir. Bu vergi, yukarıda da belirtildiği üzere komisyoncu tarafından beyan edilmeyecektir.

3. Teslimleri Katma Değer Vergisine Tabi Olmayanlar Adına Komisyoncular Tarafından Yapılan Satışlar :

Teslim vergiden müstesna olan küçük çiftçiler ile kazançları götürü gider usulüne göre tesbit edilen çiftçiler tarafından gönderilen malların, komisyoncular tarafından satışında katma değer vergisi uygulanması halinde, tahsil edilen bu vergi, komisyoncular tarafından verilen beyannamede, "fazla ve versiz hesaplanan katma değer vergisi" olarak beyan edilecektir. Komisyoncular tarafından, beyan edilen vergiden, komisyoncuların faaliyetleri ile ilgili yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Komisyoncuların faaliyetleri ile ilgili yükledikleri katma değer vergisini, ancak komisyon bedelleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden indirmeleri mümkün bulunmaktadır.

4. Komisyon Bedelleri Üzerinden Hesaplanacak Katma Değer Vergisi :

Hal komisyoncularının, kendilerine mal gönderen üreticilerin veya tüccarların mallarını satmaları karşılığında komisyon bedelleri, normal oranda katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Komisyoncular bu hizmetlerine ait katma değer vergisini, genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

5. Komisyoncular Tarafından Düzenlenen Komisyon Faturasında Gösterilen Masraflara Ait Katma Değer Vergisinin İndirimi :

Komisyoncular tarafından, kendilerine satmak üzere mal gönderen üreticiler veya tüccarların mallarını sattıktan sonra, bu kimseler adına düzenledikleri komisyon faturalarında gösterilen giderlere ait katma değer vergisi (örneğin, nakliye ve komisyon bedeline ait katma değer vergisi), komisyoncular tarafından indirim konusu yapılmayacaktır.

Komisyon faturasında gösterilen masraflara ait katma değer vergisi genel hükümler çerçevesinde, satılmak üzere malı gönderen gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılabileceği tabiidir."

Dikkat edilirse, yukarıdaki yazının 3 no.lu bölümünde, KDV mükellefi olmayan çiftçiler tarafından, satılmak üzere komisyoncuya gönderilen tarım ürünlerinin satışında, komisyoncunun KDV li fatura kesmesi halinde ne yapacağı anlatılmıştır. Bu ifadeleri, söz konusu faturaların KDV li olarak kesilmesinin zorunlu olduğu şeklinde yorumlamak yanlış olur. Çünkü KDV mükellefi olmayan bir çiftçi, ürettiği tarım ürününü kime satarsa satsın KDV doğmaz. Satış işleminin komisyoncu yardımı ile yapılması da bu durumu değiştirmez. Yukarıdaki yazıda söylenmek istenen husus, KDV mükellefi olmayan çiftçiden gelen ürünlerin satışına ilişkin komisyoncu faturasında, yanlışlıkla veya bilinçli olarak KDV gösterilirse, bu KDV nin komisyoncunun cebine gidemeyeceği, indirimle azalmaksızın Hazineye intikal etmesi gerektiğidir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Nitekim İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 28.05.2013 tarih ve 326 no.lu özelgede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“Diğer taraftan, sebze ve meyve komisyoncularına, müstahsil veya tüccar tarafından satışı yapılmak üzere gönderilen sebze ve meyvenin fiyatı, ağırlığı, fire durumu, alıcılarının kimler olacağı önceden bilinmemesi ve fiyatların toptancı hallerinde arz ve talebe göre günlük olarak tespit edilmesi gibi hal komisyoncularının faaliyetlerindeki bu özellikler nedeniyle, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 18.01.1988 tarih ve KDV: 2601079-6/3340 sayılı yazıda; satılan mala ait faturanın komisyoncular tarafından düzenlenmesi uygun görülmüştür.

Buna göre;

- Teslimleri katma değer vergisine tabi bulunan mükellefler (tacir veya gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler) tarafından gönderilen malların, tarafınızdan satışında %1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır. Söz konusu katma değer vergisi, düzenleyeceğiniz faturada (satış/komisyoncu faturası), mal bedelinden ayrı olarak gösterilecektir.

Öte yandan, bu vergi tarafınızdan beyan edilmeyecek olup, verginin, tarafınızdan malı gönderen mükellefe intikal ettirilmesi ve bu mükellef tarafından genel hükümlere göre beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

- Teslimleri vergiden istisna olan gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından gönderilen malların tarafınızdan satışı veya söz konusu çiftçilerden müstahsil makbuzu düzenlemek suretiyle yapacağınız taze sebze ve meyve alımlarınız ise vergiden istisna bulunmaktadır.

Diğer taraftan, üreticiden veya tüccardan aldığınız ürünleri satmanız karşılığında aldığınız komisyon bedelleri genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi bulunmakta olup, bu hizmetlere ait katma değer vergisinin genel esaslara göre beyan edilmesi gerekmektedir.

Satmak üzere üreticiden veya tüccardan aldığınız malları sattıktan sonra, bu kimseler adına düzenleyeceğiniz komisyon faturasında gösterilen giderlere ait katma değer vergisi ise (örneğin, nakliye ve komisyon bedeline ait katma değer vergisi), tarafınızdan indirim konusu yapılmayacaktır.

Ancak, komisyon faturalarında gösterilen masraflara ait katma değer vergisinin genel hükümler çerçevesinde, satılmak üzere malı gönderen gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılabileceği tabiidir.”

www.mersinsmmo.org.tr adresli sitedeki “YENİ HAL YASASI KAPSAMINDA SEBZE, MEYVE KOMİSYONCULUĞU” konulu rapor detaylı bilgiler içermektedir.

6.27. İş Hanı veya Apartman Yöneticiliği :

5711 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun uyarınca gayrimenkulün yönetimi için seçilmiş bulunan yönetici veya yönetim kurulu tarafından ifa olunan yönetim hizmetleri KDV kapsamının dışındadır. Çünkü bu hizmetler ticari, zirai veya mesleki faaliyet çerçevesinde yapılıyor değildir. İçinde muhtelif firmaların faaliyet gösterdiği iş hanlarında, yönetim hizmetleri KDV li fatura veren yönetim firması tarafından değil de, makbuz düzenleyen yöneticiler tarafından deruhte ediliyorsa, söz konusu makbuzlara dayanan KDV indirimi yapılması mümkün olmadığından o handa faaliyette bulunan firmalar müşterek giderlerle ilgili KDV yi indirmekten mahrum olmakta, KDV ler makbuz tutarları bünyesinde gider kaydına konu edilmektedir. Bunu önlemek için yönetim işi ya bir firmaya verilmeli ya da

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

yönetici, KDV li şekilde temin olunan yakıt ve benzeri unsurların faturasını payları oranında, handa faaliyet gösteren firmalar adına almalı, kapıcı ücretleri gibi KDV siz şekilde temin olunan unsurlar ve sair müteferrik masrafları da makbuz ile tevzi etmelidir.

İstanbul Defterdarlığının, 28.5.1993 tarih ve 4099 sayılı muktezası şöyledir :

"İlgi dilekçenizde bir yıl içinde, apartman müşterek yönetim masrafı namı altında ödediğiniz 4.200.000.- TL. nın doğrudan masraf kaydının mümkün olup olmayacağı ile Katma Değer Vergisi içinde ne şekilde işlem uygulanacağı sorulmaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 ncü maddesinde vergiye tabi safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 14 ncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderlerin indirileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde, "Safi kurum kazancının tespit edilmesi için aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir." hükmü yer almış ve 1 nci fıkrasında "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" in indirilebileceği belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, şirketinizin faaliyetini sürdürdüğü apartman için ödediği giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi sağlamak amacıyla taşınması halinde bu giderlerin kayıtlara gider olarak intikal ettirilmesi mümkündür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 nci maddesinin 1 nci fıkrası hükmü ile ticari sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler tabi tutulmuş, 4 ncü fıkrasında da ticari, sınai, zirai faaliyetin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edeceği hüküm altına alınmıştır.

Apartment yönetiminin apartmanın bakım, yakıt vs. gibi giderleri yapması ve apartmandaki oturanlardan tahsil etmesi ticari, sınai, zirai faaliyete ve serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyeceğinden Katma Değer Vergisine tabi değildir.

Aynı Kanunun 29/1 nci maddesi gereğince mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla, hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergilerini indirimleri mümkün bulunmaktadır. Kanunun 34/2 nci maddesi gereğince alış faturası veya benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen Katma Değer Vergisi bu vesikaların kanuni defterler kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirilebilir.

Buna göre, apartman yönetiminin faaliyeti ticari faaliyet olmadığından, bunların masraf aktarması ve bu aktarma nedeniyle düzenlenen belgede Katma Değer Vergisi hesaplama yetkisi olmadığından apartman yönetimine Katma Değer Vergisi ödemeniz ve indirim konusu yapmanız söz konusu değildir."

"Site veya Apartman Yöneticileri ile Yönetim Hizmeti Yapan Kooperatif ve Şirketlerin Vergiler Karşısındaki Durumu." başlıklı yazımız, Vergi Dünyası Dergisinin Mart 2002 sayısında yayımlanmış olup, konu hakkında detaylı açıklama içermektedir.

6.28. Telif Kazançları :

- Telif kazançları Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında tanımlanarak gelir vergisinden istisna edilen (sadece stopaj yoluyla nihai olarak gelir vergisine tabi tutulan) bir kazanç türü olmakla beraber, bu kazancı sağlayan faaliyet esas itibarıyla serbest meslek faaliyetidir. Şayet telif konusu eser arizi bir çalışma sonucunda ortaya çıkmışsa, bunun satışı

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

KDV kapsamının dışındadır. Serbest meslek faaliyeti sonucu oluşan eserlerin satışı KDV kapsamındadır. Bu satışların KDV ye tabi tutulması konusundaki özel rejim ve detaylı açıklamalar, aşağıdaki 9 uncu maddeye ilişkin 2 no.lu bölümde yer aldığı için burada tekrarına gerek görülmemiştir.

- Bir şeyin eser sayılıp sayılmayacağı sıklıkla tereddüt konusu olmaktadır. 3257 sayılı Sinema Video ve Müzik Eserleri Kanunu ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda eser kavramı hakkında bazı hükümlere yer verilmişse de bu hükümlerden hareket ederek sonuca ulaşmak çoğu zaman mümkün değildir veya risklidir. Mükellefler, bir şeyin eser olup olmadığı konusunda ilgili Vergi Dairesi Başkanlığından görüş istediklerinde bu talep Maliye Bakanlığına oradan da Kültür Bakanlığına iletilmekte, Kültür Bakanlığının görüşü doğrultusunda özelge verilmektedir. Bu konudaki uyumsuzluklara örnek olarak desinatör tarafından çizilip kumaş üreticisine satılan desenlerin resim (eser) sayıldığı Danıştay Kararını gösterebiliriz. (Telif kavramının kapsamı konusunda geniş bilgi için Sayın Ahmet EROL'un Yaklaşım Dergisinin Aralık 2002 ve Ocak 2003 sayılarında yayımlanan yazısına bakınız.)
- Eserin işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde meydana getirilmesi halinde eser sahibine ödenen para ücret niteliğindedir ve KDV nin konusuna girmez. Bu durumda ücret stopajı yapılır ve KDV sorumluluğu söz konusu olmaz. (221 no.lu GVK Genel Tebliği)

6.29. Ortaklık Payı Satışları :

6.29.1. Adi Ortaklık Hissesi Satışı :

25 numaralı KDV Genel Tebliğinin C bölümünde adi ortaklık hissesi satışı konusunda şu hükümler yer almaktadır : (Her ne kadar KDV Uygulama Genel Tebliği ile daha önceki 1-123 no.lu Tebliğlerin tümü yürürlükten kaldırılmış ise de, Maliye İdaresi yeni Tebliğin 1/A-7 no.lu bölümünde aşağıdaki detaylı görüşlerini korumuştur.)

" 1 - Katma Değer Vergisi uygulamasında adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir. Öte yandan; adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacaktır.

Buna göre; bir adi ortaklıkta ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır.

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile fesih ediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekmektedir. Vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır :

Ortaklardan biri veya birkaçının hisselerinin diğer ortak veya ortaklara devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilerek beyan edilecek, devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek : (A), (B) ve (C) nin 1/3 hisse ile yer aldıkları (ABC) adi ortaklığı, ortakların kararı ile feshedilmektedir. Bu fesih sırasında (C) hissesini (B) ye satmakta mallar (A) ve (B) arasında paylaşılmaktadır. ortaklıkta teslim konu emtianın değeri 60.000.000 lira ve bu emtianın tabi olduğu vergi nisbeti % 12 dir. Bu durumda, adi ortaklıktan (A) adına 20.000.000 liralık (B, adına ise

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

40.000.000 liralık fatura kesilerek bu faturalarda 7.200.000 lira tutarında vergi hesaplanacak ve bu vergi adi ortaklığın son beyannamesine ithal edilecektir. (A) kendi şahıs işletmesinde 20.000.000 lira üzerinden hesaplanan 2.400.000 liralık vergiyi (B) ise 40.000.000 lira üzerinden hesaplanan 4.800.000 liralık vergiyi indirim konusu yapabilecektir.

2- Katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili Vergi Dairesine verilecek olmakla birlikte, ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, işlemlerde kolaylık sağlanması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye, ortakların adı, soyadı, adresler ve bağlı buldukları vergi dairelerini gösteren bir listenin eklenmesi gerekmektedir.

Ancak, ortaklık beyannamesine eklenen bu listede yer alan bilgilerde herhangi bir değişiklik meydana gelmediği sürece, listenin her dönem beyannamesine eklenmemesi uygun görülmüştür.

Liste muhteviyatı bilgilerde değişiklik söz konusu olduğu takdirde ise değişikliğe uygun olarak düzenlenecek listenin, değişikliğin vuku bulduğu dönem beyannamesine eklenmesinin gerektiği tabiidir."

24.2.1988 tarihli genel yazıda daha detaylı açıklamalara yer verilmiş olmakla birlikte yukarıdaki Tebliğ hükümleri Bakanlığın yaklaşımını yeterince aksettirdiği için genel yazı metnine burada yer vermeye gerek görülmemiştir.

Konu hakkındaki görüşlerimiz kısaca şöyledir :

- Gelir vergisi açısından vergi muhatabı olarak kabul edilmeyen adi ortaklıkların, KDV açısından bir vergi sujesi olarak kabul edilmesi isabetlidir.
- Hukuki niteliği ve vergisel yönü ötedenberi farklı yorumlara konu olan adi ortaklık hissesinin, bu ortaklığın mal varlığından bağımsız, müstakil bir ekonomik değer olarak değerlendirilmesi de doğrudur. Bu değerlemenin doğal sonucu olarak, ortağın adi şirketteki hissesini satması, adi ortaklığı, ortaklığa ait mal varlığını etkilemeyen, ortak tarafından yapılmış arızı bir işlem niteliği taşımakta ve KDV kapsamı dışında kalmaktadır.
- Dikkat edilirse Bakanlık adi ortaklıkları bir KDV mükellefi olarak kabul etmekle kalmamış hisse satışının sadece ortak yapısını değiştirdiği, ortaklığın malvarlığını ve mevcudiyetini etkilemediği görüşünü de benimsemek suretiyle, esasen tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıkları KDV açısından tüzel kişiliği bulunan ortaklıklar gibi mütalaa etmiştir. Bu yaklaşım tarzına da aynen katılıyoruz.
- Fakat ortaklığın sona ermesine bağlı olarak vergileme yapılması konusunda, bazı açılardan Tebliğdeki anlayışı doğru bulmuyoruz.

Mesela iki ortaklı bir adi şirketin ortaklarından biri hissesini diğer ortağa sattığında, satın alan ortak % 100 hisseye sahip olur, yani adi şirket ferdi işletme haline gelir. Bakanlığın anlayışına göre bu durumda adi ortaklığın tüm malvarlığı, hisseyi alan ortağa fatura edilecek, KDV doğacak, eğer ortak ferdi işletme olarak işe devam edecekse bu faturadaki KDV yi indirebilecektir. Bizim anlayışımıza göre hisseyi alan ortak ferdi işletme olarak işi sürdürecektir vergileme yapılmamalıdır. Çünkü hadiseye pratik açıdan bakıldığında ortaklık hali sona ermekle beraber, işletmenin bütünlüğü ve faaliyeti aynen devam etmektedir. Nitekim kanun koyucu bu gibi hallerde vergileme yapmanın anlamsızlığını görmüş ve ferdi işletme sahibinin ölümü ve mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetinin devam ettirilmesi halinde vergileme yapılmaması gereğini hükme bağlamıştır (Md:17/4-c). Sahibinin ölümü nedeniyle bir ferdi işletme adi ortaklık haline dönüştüğü ve ortak olan mirasçılar işletme faaliyetini devam ettirdiklerinde vergileme yapılmadığına göre, bir adi ortaklık ferdi işletmeye dönüşerek faaliyete devam olduğunda da vergileme yapılmaması gerekir. (Ferdî işletmeye dönüşüm sonrasında işletme sahibi işletmeden mal çekerse bu çekiş KDV ye tabi olacaktır kuşkusuzdur).

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Danıştay 9 uncu Dairesi, ADİ ORTAKLIĞIN SONA ERMESİ SONUCUNU DOĞURAN HİSSE DEVİRLERİNİN DE KDV ye TABİ OLMADIĞI GÖRÜŞÜNDEDİR. (Danıştay 9 uncu Dairesinin 16.3.1993 tarih ve E.1992/3293 K.1993/1256 Sayılı Kararı ; Danıştay 7 nci Dairesinin 1.12.1994 tarih ve E: 1992/7232, K: 1994/6020 sayılı Kararı)

Özbalcı Vergi Hukuku Bürosunun XI / 121 sayılı Sirkülerinde yer alan bir Danıştay kararında yine adi ortaklık hissesi satışının KDV ye tabi olamayacağı belirtilmiştir. Böyle bir satışın bir ortağın diğer ortağa mal devretmesi anlamına gelemeyeceği vurgulanmış, hatta sermayeyi temsil eden hisse devrinin KDV kapsamındaki ticari faaliyet unsuru (materyal teslimi veya hizmet ifası) olamayacağı ifade edilmek suretiyle öteden beri savunduğumuz, sermaye hareketlerinin KDV kapsamına girmediği yolundaki görüşümüz bir anlamda teyit edilmiştir. (Danıştay 7 nci Dairesinin 24.2.1993 tarih ve E:1992/2767, K: 1993/784 sayılı Kararı)

Öte yandan hisseyi devralan ortağın, bir yakınına cüzi bir hisse vermek suretiyle adi şirketin varlığını devam ettirebileceği, böylelikle vergilemeyi kolayca önleyebileceği de unutulmamalıdır.

- Eğer hisse devralmak suretiyle hisselerin % 100 üne sahip olan ortağın kendi ticari işletmesi varsa aynı mükellef iki ayrı KDV hesap numarasına sahip olamayacağından, adi ortaklığın tüm mal varlığı ve borçları bu ortağın işletmesine devrolacaktır. Bu halde dahî, devir işlemlerini istisna kapsamına alan 17/4-e maddesindeki mantaliteden hareketle böyle bir küllî devir işleminin de KDV ye tabi tutulmaması gerektiği kanaatindeyiz. Zira bir ferdi işletme bilançosunun aktif ve pasifiyle kül halinde bir sermaye şirketine devredilmesi söz konusu maddeye göre KDV den istisna edilmiş olup bu istisnanın dayandığı gerekçeler ilgili bahisle açıklanmıştır.
- Yukarıda bahsi geçen genel yazıda, bir adi ortaklığın hisselerine sahip ortakların, aynı anda üçüncü kişilere hisse satışı yapmaları halinde de adi ortaklığın ortadan kalkacağı bu nedenle vergileme yapılması gerektiği ileri sürülmektedir. Yukarıda izah ettiğimiz nedenlerle bu görüşe de katılmıyoruz. Kaldı ki hisse devri işleminin aynı gün itibarıyla değil farklı tarihlerde yapılması suretiyle böyle bir vergilemenin kolayca önlenebileceği ortadadır.
- Ortaklardan birinin, ortaklığa ait bir kısım malları alarak ortaklıktan ayrılması ve hisselerin azalması halinde bu ortağın hissesi, kalan ortakların hissesine nisbet dahilinde eklenmekte yani hisse devri işlemi olmaktadır. Fakat bunun yanısıra adi ortaklık tarafından ortağa mal teslimi olayı vuku bulmaktadır ki, bu teslimin KDV ye tabi olduğu kuşkusuzdur.
- Adi ortaklığın ortakları gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Ortaklık payı bu nedenle veya bir başka şekilde, gerçek usulde KDV ye tabi bir mükellefin ticari işletmesine dahil varlıklar arasında yer alıyorsa, hisse devri işlemi ticarî faaliyette dahil bir işlem olacağı için KDV ye tabî tutulur. KDV Kanununun 17/4-g maddesinde hisse senedi teslimlerinin KDV den istisna edilmiş olması, ticarî çerçevede yapılan hisse satışının KDV ye tabî olduğunu göstermekte, hisse senedine bağlı olmayan hisse devirlerine yönelik bir istisna hükmü de olmadığı için adi şirket hissesinin devri halinde KDV doğacağı anlaşılmaktadır. (Bu konuda aşağıdaki 6.29.3. nolu bölüme bakınız)
- Bir ferdi işletme sahibinin yanına ortak alması (böylelikle işletmenin adi ortaklık haline gelmesi) durumunda da, işletme sahibinin yaptığı hisse satışı KDV nin kapsamına girmez. (Bu görüşümüzü teyid eden Danıştay 7 nci Dairesi kararı Sayın Şükrü KIZILOT 'un Danıştay Kararları ve özelgeler 1998 adlı kitabının 1270 inci sahifesindedir.)
- Yıllardır yaptığımız yukarıdaki izahata ve bunca Danıştay kararına rağmen Maliye İdaresi, ne görüşünü değiştirmiş, ne de Danıştay'ın ve bizim anlayışımıza uygun bir yasal düzenlemeye vesile olmuştur. Nitekim 16 Ekim 2001 tarih ve 4910 sayılı İstanbul Defterdarlığı Muktezasında, iki ortaklı bir adi ortaklığın, ortaklarından birinin hissesini diğer ortağa devretmesi halinde, adi ortaklığa ait malların yarısının, hisse alan ortağa intikal ettiği, bu intikalin KDV ye tabi olduğu ve şahsi işletmeye dönüşen adi ortaklığın son KDV beyannamesinde gösterilmesi gerektiği şeklindeki görüşünü sürdürmüştür.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

6.29.2. İş Ortaklığı Hissenin Satışı :

Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 2/7 nci maddesinde belirtilen iş ortaklıkları da adi şirket niteliğinde olup, adi şirket hisse devri konusundaki yukarıdaki açıklamalarımız, iş ortaklığı hisseleri açısından da aynen geçerlidir. (İş ortaklığı 4369 sayılı Kanunla ihtiyari hale getirilmiştir.)

6.29.3. Ticaret Şirketi Hissesi Satışı :

Lafza dayalı ve yüzeysel yorum yapıldığında herhangi bir ticarî işletmenin envanterine dahil olmayan ticaret şirketi hisselerinin satışı arızî işlem niteliği arz ettiği için KDV nin konusuna girmediği, hisse bir ticarî işletmenin aktifine dahil ise ve hisse senedi ile temsil edilmiyorsa satış işleminin KDV li fatura ile yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Çünkü Kanunun 17/4-g maddesinde hisse senedi (anonim şirket hissesi) satışları KDV den istisna edilmiştir.

Bizim anlayışımıza göre iştirak hissesi satışı, hisse senedi ile temsil edilsin edilmesin, ticarî işletme aktifine dahil olsun olmasın, KDV kapsamı dışında tutulmalıdır. Çünkü iştirak hissesi sermayeyi temsil eder, mal ve hizmet olarak düşünülemez. Mal ve hizmet sirkülasyonu iştirak olunan şirketin bünyesinde devam etmekte ve katma değer oluşumu bu bünye içinde vuku bulmaktadır. İştirak hissesi ise bu faaliyete parasal kaynak sağlayan kayıtlı sermayeyi temsil eder. Bu nedenle iştirak hisselerinin KDV kapsamına sokulması, nakit alış-verişinde KDV hesaplanması kadar hatalıdır. Şirket bünyesindeki sirkülasyonun yanı sıra sermaye hareketinin de vergilenmesi mükerrer ve çok yanlış vergileme olur. Kanunun 17/4-g maddesindeki istisnayı ise hisse senedi ve tahvilin esasen KDV ye tabi olduğu şeklinde anlamamak gerekir. Burada Kanun koyucunun, değer ihtiva eden bu kağıtların mal olarak düşünülüp vergilemeye kalkışılmasını önleme amacıyla söz konusu istisna hükmünün getirdiği açıktır. Nitekim aynı maddede para ve döviz de istisna edilen nesnelere arasında yer almaktadır. Bunların birer haşiv olduğu kuşkusuzdur.

6.30. İşin Bırakılmasından Sonra Yapılan İşlemler :

Ticaret şirketleri bakımından işin bırakılması, ancak tasfiye ile mümkündür. Şirkete ait malların tasfiye amacı ile de olsa, (ortaklara yahut üçüncü kişilere) teslimi KDV ye tabi olup şirketin KDV mükellefiyeti, tasfiye sona erinceye (şirket ticaret sicilinden silininceye) kadar devam eder.

Şahsi işletmelerde ve adi ortaklıklarda da işin bırakılmış sayılması için işletmeye dahil tüm malların satılmış veya işletme sahiplerince çekilmiş olması gerekir. İşletmeden çekilen malların emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Bu şekilde işletme dışına çıkan mal varlığı, şahsi mameleke dahil mal haline gelir ve daha sonra satılması arızî işlem niteliğinde olup KDV nin konusuna girmez.

6.31. Arsa Karşılığında Konut Veya İş Yeri Teslimi : (7104 Sayılı Kanun ile Gelinen Yeni Durum)

Arsa sahiplerinin, arsalarını nakit karşılığı satmak veya bu arsa üzerine özel inşaat suretiyle bina yaptırmak yerine, bir müteahhitle anlaşarak, arsanın bir kısmı karşılığında yapının bir kısmına sahip olma yoluna gittikleri görülmektedir. Bu yöntemde arsa sahibi para harcamasına gerek kalmadan arsasına inşaat yaptırma imkanına kavuşmakta, müteahhit ise, inşaatın başlangıcında arsaya büyük paralar bağlamaktan veya arsayı vadeli şekilde alıp faiz yüküne katlanmaktan kurtulmaktadır.

Ülkemizdeki binaların çok önemli bir kısmının yapımında uygulanan ve inşaat sektörünün vazgeçilmez unsurlarından birini teşkil eden bu yöntemin vergisel yönü uzun süre tartışmalı halde kalmış, 1985 yılında KDV Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle tartışma alanı genişlemiştir.

7104 sayılı Kanun'la getirilen bazı hükümler, konunun KDV boyutunda değişiklik ve netleşme sağlamış olup gelinen yeni durum aşağıda açıklanmıştır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

7104 sayılı Kanun ile getirilen hükümler Kanunların geriye yürümezliği prensibi nedeniyle yürürlüğe girdiği tarih olan 26 Nisan 2018 sonrasını etkileyebileceği için, bu yürürlükten önceki tarihler açısından eski durumların da bilinmesi gerekmektedir.

Bu nedenle aşağıdaki bölümlerde Maliye İdaresi'nin 7104 sayılı Kanun öncesi ve sonrası görüşleri özetlenmiş, vergi yargısının 7104 öncesi tutumu hakkında kısa bilgi verilerek, yargının gelecekteki tutumu konusunda tahminlerimiz dile getirilmiştir.

6.31.1. İdarenin Görüşü :

6.31.1.1. 7104 Sayılı Kanun'dan (18 No.lu Tebliğ'den) Önceki İdari Görüş:

Maliye İdaresi olayı çok önceleri, arsa sahibinin arsa teslim etmesi, müteahhidin de inşaat işi şeklinde hizmet ifasında bulunması tarzında bir trampa işlemi olarak yorumlamıştı.

Bu yorum tarzının doğal sonucu olarak, arsa sahibine verilen net alanı 150 m² nin altındaki konutların dahî, konut değil inşaat işi olarak nitelendirilmeleri nedeniyle genel oranda vergiye tabi tutulmuştu.

İdare sonradan görüşünü değiştirmiş ve halen uygulandığı bu yeni görüşünü 30 numaralı KDV Genel Tebliğinde ve daha sonra KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-8 no.lu bölümünde ve 60 no.lu KDV Sirkülerinin 1.8. no.lu bölümünde açıklamıştı.

Buna göre;

- Arsa sahibi ile müteahhit arasında iki ayrı teslim (trampa) söz konusudur.
- Arsa sahibi arsanın TÜMÜNÜ müteahhide vermekte, karşılığında arsa payı dahil hali ile konut veya işyeri teslim almaktadır.
- Bu trampada dikkate alınacak bedel arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin emsal bedelidir. Emsal bedel ise bağımsız bölümün PİYASA DEĞERİ'ni hedeflemektedir. (KDV Kanunu'nun çıkmasından önce Maliye İdaresi bu değeri, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere tekabül eden inşaat maliyeti olarak kabul etmekteydi.)
- Trampanın gerçekleştiği an, bağımsız bölümlerin kullanıma hazır hale getirildikten sonra arsa sahiplerine teslim edildiği andır. Arsa payı veya kat mülkiyeti tapusunun ne zaman verildiğinin tek başına önemi yoktur. (Tapu verilmesi belirsizlik hallerinde karine teşkil edebilir.) Trampa anı konusundaki görüşlerimiz Yaklaşım Dergisinin Temmuz 2000 sayısındaki "**Topraktan Konut ya da İşyeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah**" başlıklı yazımızda yer almıştır.

6.31.1.2. 7104 Sayılı Kanun'dan Sonra 18 No.lu Tebliğ ile Belirtilen Yeni İdari Görüş:

7104 sayılı Kanun'la getirilen iki yeni hüküm:

"MADDE 1- 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin (5) numaralı fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

Bu Kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa PAYI teslimi, müteahhit tarafından arsa PAYINA karşılık arsa sahibine KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİ yapılmış sayılır."

NOT: Bu hüküm ile;

- Maliye İdaresi'nin trampa görüşü Kanun hükmü haline gelmiştir.
- Arsa sahibinin müteahhide arsanın tümünü değil, müteahhide kalacak bağımsız bölümlere isabet eden PAYININ verildiği hükme bağlanmıştır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- Müteahhittin arsa sahibine inşaat hizmeti değil işyeri veya konut verdiği varsayımı kanunlaşmıştır. (Aslında müteahhidin arsa karşılığında verdiği şey inşaat hizmetidir. Trampa nedeniyle müteahhidin arsa sahibine keseceği faturada KDV oranının, bağımsız bölüm oranı olabilmesi için bu şekilde varsayım yapılmıştır.)

“MADDE 7- 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

6. *Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki MALİYET BEDELİ ESASINA GÖRE BELİRLENEN TUTARI ESAS ALINIR.”*

NOT: 7104 sayılı Kanun'dan önce trampa değeri konusundaki İdari anlayış, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin ARSA PAYI DAHİL emsal (piyasa) değeri olduğu şeklindeydi. Yukarıdaki yeni hüküm ile trampa değerinin, müteahhit hesaplarındaki toplam inşaat maliyetinin, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere tekabül eden kısmına %5 veya %10 kar ilavesi ile bulunan rakam olduğu kabul edilmiştir. Böylelikle eski İdari görüşe göre çok daha düşük rakamlar üzerinden trampa faturalaşması yapılabilecektir.

7104 sayılı Kanun'daki değişikliklerden sonraki durumu açıklayan 18 no.lu Tebliğ hükmü:

7104 sayılı Kanun'la getirilen hükümlerin KDV Genel Uygulama Tebliği'ne yansıtılması amacıyla kaleme alınan 18 no.lu KDV Tebliği'nin 4. maddesi şöyledir:

“MADDE 4 – Aynı Tebliğin (I/B-8.) bölümü, başlıkları ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa PAYI teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa PAYINA karşılık arsa sahibine yapılan KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİDİR. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Payı Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve SÜREKLİ BİR FAALİYET olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa PAYI teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, ARIZİ BİR FAALİYET olarak arsa PAYINI konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, maliyet bedeli esasında emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmektedir.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payının karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde, konut veya işyerinin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanır. 3065 sayılı

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Kanunun 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburi olduğundan, genel idare giderleri ve genel giderlerden konut veya işyerine düşen hissenin arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedele dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, ARSA SAHİBİNE BIRAKILACAK KONUT VEYA İŞYERLERİNİN MALİYET BEDELİNİN TESPİTİNDE ARSA PAYI DİKKATE ALINMAYACAKTIR.

Aşağıdaki iki örnek daha önceki örneklerin 41 no.lu KDV Tebliği ile değişmiş halidir.

“Örnek 1: KDV mükellefiyeti bulunmayan Bay (A), müteahhit (B) A.Ş. ile 20/5/2020 tarihinde Kastamonu’daki arsası için arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamış ve bu sözleşmeye ilişkin yapı ruhsatı 27/5/2020 tarihinde alınmıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (A), inşa edilen 20 konuttan 8’ini ve 5 işyerinden 2’sini 20/5/2022 tarihinde teslim almıştır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine vereceği 8 konut ve 2 işyeri için perakende satış olması nedeniyle maliyet bedeline %10 ilave etmek suretiyle sırasıyla 4.400.000 TL ve 1.650.000 TL olmak üzere toplam 6.050.000 TL bedel hesaplamıştır.

İnşa edilen konutların 150 m²’nin altında olduğu varsayımıyla, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin (4.400.000x%1) 44.000 TL KDV, işyerlerine ilişkin (1.650.000x%18) 297.000 TL KDV olmak üzere toplam 341.000 TL KDV hesaplanacaktır.

Bay (A)’nın müteahhit (B) A.Ş. ye arsa tesliminde ise KDV hesaplanmayacaktır. Söz konusu arsanın KDV mükellefiyeti bulunmayan Bay (A) yerine (C) Ltd. Şti. ye ait olması durumunda, arsa payı karşılığı konut ve işyerlerinin arsa sahibine teslim tarihi olan 20/5/2022 tarihinde, (B) A.Ş. nin bağımsız bölümler için 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasının ikinci sırasındaki maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle bulacağı bedel (4.200.000 + 1.575.000= 5.775.000 TL) üzerinden, (C) Ltd. Şti. tarafından arsa payı için %8 oranında KDV hesaplanması gerekecektir.

Örnek 2: (D) A.Ş. aktifinde kayıtlı arsa için, müteahhit (B) A.Ş. ile 17/5/2022 tarihinde arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamış ve bu sözleşmeye ilişkin yapı ruhsatı 24/5/2022 tarihinde alınmıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi (D) A.Ş. inşa edilecek 20 konuttan 8’ini (4 adedinin net alanı 140 m², 4 adedinin net alanı 160 m² olmak üzere) ve 5 işyerinden 2’sini alacaktır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine vereceği 8 konut ve 2 işyeri için toptan satış olması nedeniyle maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle konutlar için sırasıyla 2.000.000 TL ve 2.400.000 TL, işyerleri için 1.000.000 TL olmak üzere toplam 5.400.000 TL bedel hesaplamıştır.

Bu durumda (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ve işyerlerine ilişkin;

- 4 adet 140 m²’lik konut için: (2.000.000x%8)=160.000 TL,

- 4 adet 160 m²’lik konut için (her bir konutun 150 m²’lik kısmına isabet eden bedel üzerinden %8, 150 m²’yi geçen kısmına ise %18 KDV):

(2.400.000x150/160x%8)+(2.400.000x10/160x%18)=180.000+27.000=207.000 TL,

- 2 adet işyeri için: (1.000.000x%18)=180.000 TL

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

olmak üzere 5.400.000 TL bedel için toplam (160.000+207.000+180.000)=547.000 TL KDV hesaplanacaktır.

KDV mükellefi arsa sahibi (D) A.Ş.'nin aldığı konut ve işyerlerinin karşılığı olarak (B) A.Ş.'ye yapmış olduğu arsa payı tesliminde konut ve işyerlerinin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle bulunan 5.400.000 TL üzerinden %8 oranında (5.400.000x%8) 432.000 TL KDV hesaplanacaktır.”

Görüldüğü gibi;

- Maliye İdaresi'nin, arsa sahibine bağımsız bölüm teslim edildiğinde TRAMPA oluştuğu yönündeki görüşü kanun hükmü haline gelmiştir. Eskiden aksi yöndeki Danıştay kararlarına güvenilerek trampa faturalaşması yapılmıyordu. 7104 sayılı Kanun ile gelen değişikliklerden sonra bu faturalaşmayı yapmamak riskli ve yargıda kabul görmeyecek bir duruma gelmiştir.
- Eskiden söz konusu faturalaşmada gösterilecek trampa değeri, Maliye İdaresi'nin görüşüne göre arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin, arsa payı dahil emsal (piyasa) değeri iken, 7104 sayılı Kanun ile bu değer, arsa sahibine verilen üst yapı maliyetinin %5 veya %10 fazlası şeklinde tanımlanmıştır. Böylelikle, trampa faturalaşmasının meydana getireceği vergisel yükler, ciddi oranda azalmıştır.

6.31.2. Danıştayın Görüşü :

7104 Sayılı Kanun'dan Önceki Dönemlere Ait Danıştay Kararları:

Danıştay 7. Dairesi, 28.5.1990 tarih ve E:1989/1359 K:1990/1518 sayılı, 1.3.1994 tarih ve E.1992/754, K:1994/1069 sayılı, 31.10.1994 tarih ve E. 1992/6409, K. 1994/5223 sayılı kararlarında, arsa karşılığı inşaat işleminin trampa niteliğinde olmadığı konusunda içtihat oluştuğu, bu itibarla gerek arsa tesliminin gerekse bu arsa karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm tesliminin KDV ye tabî tutulamayacağı görüşünü benimsemiştir. Keza, Danıştay 9 uncu Dairesinin, 14.5.1993 tarih ve E.1992/3914 ve K.1993/2057 sayılı kararı da aynı yöndedir.

Buna mukabil, Yaklaşım Dergisinin Aralık 1995 sayısında yayınlanan Danıştay 11. Dairesi'nin 19.10.1995 tarih ve E.1995/1902, K.1995/2710 sayılı kararı ile, yine aynı Dairenin, Vergi Dünyası Dergisinin Haziran 1997 sayısında yayınlanan 13.1.1997 tarih ve 1995/5052 1997/146 sayılı kararında ise, inşaatçı firmanın arsa sahiplerine yaptığı, arsa hariç bağımsız bölüm teslimlerinin, iskan ruhsatının alındığı tarih itibariyle Takdir Komisyonu tarafından takdir edilecek değeri (emsal bedel) üzerinden KDV ye tabî tutulacağı görüşü benimsenmiştir.

Danıştay 11 inci Dairesinin 13.1.1997 tarih ve E: 1995/5052, K:1997/146 sayılı Kararında arsa karşılığında arsa sahibine işyeri tesliminin KDV ye tabî olduğu ve matrahın takdir komisyonunca belirleneceği (Vergi Dünyasının Haziran 1997 sayısı) aynı Dairenin 9.12.1999 tarih ve E:1999/3027, K:1999/4846 sayılı Kararında ise arsa karşılığında yapılan işyeri tesliminin KDV ye tabî olmadığı hükme bağlanmıştır. (Diyalog Dergisinin Ekim 2002 sayısı)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 25.12.1998 tarih ve E:1997/415 , K:1998/444 sayılı Kararında ;

“..... gayrimenkul sahibinin kat karşılığı bina inşaatı yaptırmayı, arsanın değerlendirilmesine yönelik Kat Mülkiyeti Kanununun uygulanmasını gerektiren hukuki işlemler zinciridir. Bu şekilde yaptırılan bağımsız bölümün konut olması halinde 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesinde öngörüldüğü gibi KDV tarhını gerektiren teslim söz konusu olmadığı gibi bağımsız bölümün işyeri olması halinde de vergi tarhını gerektiren teslim aynı nedenle söz konusu olamaz.

Varsayıma, benzetmeye dayalı ve 30 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine dayanarak vergi mükellefiyeti yaratılamaz, aksi verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz.”

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

denilmekte, aynı karara ekli karşı oy yazısında ise, uzun uzun arsa karşılığı inşaat işleminin trampa olduğu ve KDV kapsamında bulunduğu savunulmaktadır.

Danıştay 3. Dairesi'nin 24.12.2015 tarih ve E:2013/44.61, K:2015/10133 sayılı kararı, arsa karşılığı olarak bağımsız bölüm tesliminin hukuki açıdan bir çok işlemi içeren, arsanın değerlendirilmesine yönelik kendine özgü bir hukuki muamele olduğu görüşüyle bu teslimin fatura gerektirmediği yönünde oluşmuştur.

Görüldüğü gibi, **müteahhidin arsa sahibine arsa payı karşılığında verdiği bağımsız bölümler için KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda çelişkili kararlar mevcuttur.** Ancak, arsa karşılığı inşaat ilişkisinin trampa olmadığı yönündeki kararlar ağır basmaktadır.

Ancak 7104 sayılı Kanun'dan sonra bu içtihadın önemi, geçmiş dönemler ile sınırlı hale gelmiştir.

7104 Sayılı Kanun'dan Sonraki Dönemler İçin Yargının Tutumunun Ne Olacağı Yönündeki Tahminlerimiz:

7104 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen işlemler açısından, bu Kanun'la getirilen yeni hükümlere uymama hallerinin yargı önünde kabul görmeyeceği tabiidir.

Ancak 7104 sayılı Kanun'dan önce başlamış olup trampa işlemi bu Kanun'dan sonra yapılan veya trampa işlemi 7104 sayılı Kanun'dan önce yapılmış olan arsa karşılığı inşaat işleri bakımından, 7104 sayılı Kanun'la getirilen yeni hükümlerin etkili olup olmayacağı belirgin değildir.

7104 sayılı Kanun'un 1 ve 7 nci maddelerine ilişkin gerekçeler, bu konuya ışık tutulması açısından yeterli ifadeler içermemektedir.

Bizim anlayışımıza göre sözleşmesi 7104 sayılı Kanun'dan önce imzalanmış olan arsa karşılığı inşaat işleri vergisel açıdan incelenirken ve yargılanırken, mükellef lehine yorumlar yapılmalıdır.

6.31.3. Bizim Görüşümüz :

Bize göre arsa karşılığı inşaat, arsa payı ile inşaat hizmetinin trampa edilmesi işlemidir. (Ancak, 7104 sayılı Kanun ile bu işlemde arsa PAYI verildiği karşılığında inşaat hizmeti değil, konut veya işyeri alındığı görüşü yasalastığı için bizim bu görüşümüzün önemi kalmamıştır. Buradaki fark müteahhidin trampa kapsamında keseceği faturanın KDV oranı ile ilgilidir. 7104 sayılı Kanun'a göre müteahhidin keseceği trampa faturasında KDV oranı belirlenirken, arsa sahibine verilen işyeri veya konutun tabi olduğu KDV oranı esas alınacaktır.)

Bu işlemde arsa sahibi ve müteahhidin KDV karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz özetle şöyledir :

Arsa Sahibi Yönünden :

Arsa, bir ticari işletmenin aktifine dahil değilse, arsa sahibinin, müteahhide kalan bağımsız bölümlere ait arsa paylarını devretmesi KDV kapsamına girmemektedir. Devrolunan arsa payı adedi ne kadar çok olursa olsun arızilik vasfının bozulmadığının, arsanın belli bir yüzdesinin devri şeklindeki tek bir işlem olduğunun kabulü gerekir.

Eğer arsa bir ticari işletmenin aktifine dahil ise arsa payının teslimi ticari çerçevede yapılması nedeniyle KDV ye tabi tutulmalıdır. Arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümler teslim alındığında veya tutanakla teslim olmasa bile kullanılmaya başlanması halinde teslim veya kullanıma başlama anında arsa (aynı zamanda inşaat) teslim edilmiş sayılmalı ve KDV nin de bu anda doğduğu kabul edilmelidir. Hukuk ilişkilerinin tanzimi amacıyla kat irtifakı kurulması veya tapuda tescil yapılması, vergileme açısından önem arz etmemektedir. (Bu konudaki görüşlerimiz Yaklaşım Dergisi'nin

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Temmuz 2000 sayısında yayınlanan “*TOPRAKTAN KONUT YA DA İŞ YERİ SATIŞLARINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE MATRAH*” başlıklı yazımızda açıklanmıştır.)

Müteahhit Yönünden :

Bizim anlayışımıza göre, arsa sahibine bırakılması öngörülen bağımsız bölümlerin (üst yapının) arsa sahibine teslimi ticari çerçevede yapılmış (KDV ye tabi) işlemidir. KDV yi doğuran olay yukarıda izah ettiğimiz gibi teslim işlemi veya fiili kullanımın başlamasıdır.

KDV nin matrahının ise, arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin maliyeti olduğu görüşündeyiz. (7104 sayılı Kanun'un çıkmasıyla birlikte bu görüşümüzün önemi kalmamıştır.)

Bu görüş KDV Kanunu yürürlüğe girmeden önce, arsa sahibinin bu işlemdeki kârının tespiti yönünden Maliye İdaresince benimsenmiş ve uygulanmıştır.

Fakat İdarenin 7104 sayılı Kanun'dan önceki görüşü, müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi nedeniyle KDV hesaplarken, bu bölümlerin maliyet bedelini değil, arsa dahil emsal (piyasa) bedelini esas alması gerektiği yönünde değişmişti.

7104 sayılı Kanun'dan önce Maliye İdaresi ve Danıştay arasındaki görüş ayrılıkları ve Danıştay kararlarının yeknesak olmaması ciddi rahatsızlık yaratmaktaydı. Bu rahatsızlığın giderilmesi için kanun çıkarılması veya Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı çıkarılması gerektiği görüşünü savunmuştuk.

7104 sayılı Kanun'la trampaya ilişkin matrahın, müteahhit kayıtlarındaki toplam inşaa maliyetinin, arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlere isabet eden kısmının %5 veya %10 fazlası olduğu hükme bağlanmıştır. (18 no.lu Tebliğ ile arsanın ticari çerçevede olması halinde maliyete eklenecek kar oranının %5, şahsi nitelikte olması halinde %10 olacağı yönünde yorum yapılmıştır. Bu yoruma katılmıyoruz. Bize göre maliyete eklenecek kar oranı her durumda %5 olmalıdır.

Kanun çıkarılmak suretiyle bunca yıldır devam eden belirsizliklerin büyük ölçüde giderilmiş olmasını olumlu ve getirilen yeni Kanun hükümlerini isabetli buluyoruz.

6.31.4. Muhtelif Yazarların Görüşü :

Arsa karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki 7104 sayılı Kanun'dan önceki durumu hakkında şu kaynaklara başvurulabilir:

- Sayın Yılmaz ÖZBALCI'nın KDV Yorum ve Açıklamaları isimli kitabı,
- Sayın Salih ÇEÇEN'in Vergi Dünyası dergisinin 86. sayısındaki yazısı,
- Sayın A.Yılmaz DÖLARSLAN'ın Vergi Dünyası dergisinin 93. sayısındaki yazısı,
- Sayın Ekrem KAYI'nın Vergi Dünyası dergisinin 102. sayısındaki yazısı,
- Sayın Hasan KURT'un Vergi Dünyası dergisinin 133. sayısındaki yazısı,
- Sayın Zeki YANIK'ın Yaklaşım Dergisinin 26. sayısındaki yazısı,
- Sayın Emin TAYLAN'ın Yaklaşım Dergisinin 31. sayısındaki yazısı,
- Sayın Abdullah TOLU'nun Yaklaşım Dergisinin Temmuz 2000 ve Ağustos 2001 sayılarındaki yazıları.
- Sayın Dr. Şenol TURUT'un “*VERGİSEL VE HUKUKİ BOYUTLARIYLA ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT*” isimli kitabı.

6.31.5. Yeni Rejimde Rakamların Nasıl Oluşacağı ve Eski Uygulamaya Göre Farklılıklar:

Bu sorunun cevabı, inşaatçı ile arsa sahibi arasında yapılan sözleşmede aranmalıdır. Eğer sözleşmeden bir anlam çıkmıyorsa veya yazılı sözleşme yahut yazışma yoksa, söz konusu KDV nin arsa sahiplerince mi ödeneceği yoksa inşaatçı tarafından ödenip inşaat maliyetine mi dahil edileceği hususunda ihtilaf çıkması muhtemeldir. Böyle bir ihtilafın ne şekilde sonuçlanabileceği hakkında fikir

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

veren, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 1.2.1994 tarih ve E.1993/1084, K.1994/472 sayılı kararında şu ifadeler yer almaktadır:

"Davacı yükleniciler tarafından, davalıya ait arsada pay karşılığı yapılan binada davalıya verilen bağımsız bölümlerden ötürü tahakkuk ettirilen KDV den davalı payına düşen 21.329.750 TL'nin faiziyle birlikte tahsil istenilmiş, davalı yanca anılan verginin sözleşmeye göre davacılara ait olacağından bahisle davanın reddi talep edilmiş, mahkemece sözleşme hükümlerine göre davanın reddine karar verilmiş, bu karar davacı yanca temyiz edilmiştir.

Taraflar arasında arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi mevcuttur. Davacıların edimi davalıya ait arsada inşa edecekleri binadan bodrum ve zemin katları davalıya vermek, davalının edimi de bu iki kat karşılığı arsada 100'er den 200/400 payı davacılara devretmekten ibarettir. Bu haliyle eser sözleşmesindeki bedel arsa payı olarak ödenmekte olup, götürüdür. Götürü bedele KDV dahildir. O halde sonucu itibarıyla hüküm doğru olduğuna göre HUMK'nun 438/son maddesi uyarınca temyiz itirazlarının reddi ile hükmün değiştirilen bu gerekçe ile (ONANMASINA), 18.000 lira ilam harcının temyiz eden davacıardan alınmasına, 1.2.1994 gününde oybirliğiyle karar verildi."

Ancak 7104 sayılı Kanun'dan sonra durumun değiştiği ve KDV dahil haliyle trampa değeri belirleme imkanının ortadan kalktığı görüşündeyiz.

Çünkü 7104 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 27 nci maddesine eklenen 6 ncı bend, trampa işlemine konu KDV matrahını tanımlamaktadır. KDV Kanunu 25 inci maddesine göre KDV tutarı matraha dahil olmadığı için bu trampa değerinin KDV dahil olması mümkün değildir.

Örnek 1- :

Şahsi bir arsa, arsa karşılığı inşaat sözleşmesine konu edilmiştir.

Bu arsa üzerine yapılan eşit büyüklükteki iki iş hanından birisi arsa sahibine verilmiştir.

Her iki blokun toplam maliyet bedeli 200 Milyon TL'dir.

Yeni rejime göre, arsa sahibine ait blok teslim edildiğinde müteahhit (200.000.000 : 2 =) 100.000.000 + %10 kar = 110.000.000 + 19.800.000 KDV şeklinde fatura kesecektir. (Faturanın KDV dahil 110.000.000 TL olarak kesilmesi eksik KDV hesaplanması anlamındadır.) Bu durumda sözleşmede aksine bir hüküm yoksa arsa sahibinin müteahhide 19.800.000 TL ödeme yapması gerekecektir. Çünkü bu trampada arsa teslimi KDV gerektirmemekte buna mukabil müteahhit faturası KDV gerektirmekte ve müteahhit faturasındaki KDV müteahhit lehine cari hesap bakiyesini yükseltmektedir. Şayet sözleşmede KDV'nin müteahhit tarafından üstlenileceği hükmü varsa, müteahhidin arsa sahibinden alamayacağı KDV inşaat maliyetinin bir unsuru olacağından cari hesap kapatılarak karşılığı inşaat maliyetine eklenecektir.

Örnek 2- :

Bir ticari işletmenin A.Ş.'nin bilançosuna dahil arsa, arsa karşılığı inşaat sözleşmesine konu edilmiştir. Arsanın kayıtlardaki aktif değeri 20.000 TL'dir.

Bu arsa üzerine tamamı %1 orana tabi konutlardan oluşan iki apartman inşa edilmiş olup apartmanlardan biri arsa sahibine verilmiştir.

Her iki apartmanın maliyeti müteahhit kayıtlarında 200.000.000 TL'dir. (Arsa sahibine verilen apartmanın piyasa değeri 700.000.000 TL'dir.)

Arsa sahibine vaad edilen apartman teslim edildiğinde müteahhit (200.000.000 : 2 =) 100.000.000 + %5 kar = 105.000.000 + 1.050.000 TL (%1) KDV şeklinde fatura kesecektir.

Buna mukabil arsa sahibi şirket, 105.000.000 + 18.900.000 KDV şeklinde fatura kesmek zorundadır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

KDV oran farklılığı nedeniyle $18.900.000 - 1.050.000 = 17.850.000$ TL cari hesap farkı oluşacak ve sözleşmede aksine hüküm yoksa müteahhit arsa sahibine bu cari hesap farkını ödemek zorunda kalacaktır. Müteahhidin yapacağı bu KDV ödemesi inşaat ile ilgili KDV yüklenim toplamına dahildir ve müteahhit tarafından KDV iadesi istenirken yüklenim KDV listesine dahil edilebilir.

Trampa faturalaşmasının hangi değer üzerinden yapılacağını tanımlayan yeni hüküm, KDV matrahını belirlemesi yanında tarafların kayıtlarında trampa nedeniyle oluşacak karı da belirlemiş durumdadır. Trampa nedeniyle arsa sahibinin kayıtlarında oluşan kar $(105.000.000 - 20.000 =)$ $104.980.000$ TL'dir. (Maliye İdaresi'nin eski anlayışına göre trampa faturalaşmasının $700.000.000$ TL üzerinden yapılması gerekiyordu ve bu durumda arsa sahibinin karı örneğimize göre $699.980.000$ TL oluyordu.)

Yeni hüküm trampa nedeniyle müteahhit kayıtlarında oluşacak karı da belirlemiş bulunmaktadır. Örneğimize göre müteahhit nezdinde oluşacak kar $(105.000.000 - 100.000.000 =)$ $5.000.000$ TL'dir. (Maliye İdaresi'nin eski anlayışına göre trampa faturalaşmasının $700.000.000$ TL üzerinden yapılması gerekiyordu ve bu durumda müteahhidin karı örneğimize göre $(700.000.000 - 100.000.000 =)$ $600.000.000$ TL oluyordu. Ancak arsa sahibinin keseceği $700.000.000$ TL + KDV'li fatura, müteahhit açısından maliyet unsuru olduğu için vergi yapısı müteahhidin kendine isabet eden bağımsız bölümleri ne zaman sattığına göre değişmekteydi.)

6.31.6. Hasılat Payı Karşılığında Arsa Satışı Açısından Durum:

Maliye İdaresi'nin Görüşü:

Maliye İdaresi arsa satış bedelinin, bu arsa üzerinde yapılacak inşaatın satış hasılatının bir kısmı şeklinde belirlendiği halleri, arsa karşılığı inşaaata benzetmek suretiyle ele almaktadır.

Nitekim 60 no.lu KDV Sirküleri'nin 1.8.2. no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

"1.8.2. Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşılmakta 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 bulunduğu 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 bulunduğu tarih itibarıyla hasılatın kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna qirmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır." (NOT : Arsanın hasılat payı karşılığında satışı, sözleşmenin yapısına ve bizim anlayışımıza göre alelade nakit karşılığı arsa satışı işlemi sayılabilir. Bu durumda KDV istisnası uygulanabileceği de açıktır. 60 no.lu Sirkülerde bu husus teyid edilmekle beraber, uygulamada satış işleminin hasılat payı mukabilinde yapılması "gayrimenkul ticareti" sayılmak suretiyle istisnaya engel konulabilmektedir. Nitekim, aşağıdaki Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın özelgesinde bu uygulamanın ticari vasıf taşıdığı, dolayısıyla 17 nci maddenin 4-r bendindeki istisnanın geçerli olmadığı ima edilmektedir.)

Hasılat payı karşılığında arsa satışı ile ilgili idari görüşü yansıtan ve bu arada, arsa karşılığında bağımsız bölüm alınması yerine bağımsız bölüm satış bedellerinin belli bir yüzdesinin arsa sahibi tarafından alınması halinin de arsa karşılığı inşaat işlemiyle aynı mahiyette olduğu görüşünü ortaya

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

koyan muktezanın metni aşağıda sunulmuştur (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.06.2008 tarih ve 65955 sayılı muktezası)

“.....Arsa Karşılığı İnşaat İşinde KDV Uygulaması konusunda 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (D) bölümünde arsa karşılığı inşaat işinin; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluştuğu belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında gerçekleşen işlemlerde vergiyi doğuran olay inşa edilen konutların arsa sahibine devir ve teslimi anında meydana gelecektir. Buna göre, arsanın bağımsız birim inşa edilmek üzere müteahhide tevdi sırasında arsa teslimi ile ilgili olarak vergiyi doğuran olay vuku bulmamakta, bağımsız birimlerin arsa sahibine teslim edildiği tarihte her iki teslim için (arsa ve bağımsız birimler) karşılıklı ve eşzamanlı olarak vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Ancak, arsaya karşılık verilecek konutların tesliminden önce arsanın mülkiyetinin konut tesliminde bulunacak kişi veya kurum adına tapuda tescilinin yapılması halinde **arsa teslimi bakımından vergiyi doğuran olay tapuya tescil anında gerçekleşecektir.**

Diğer taraftan, inşaat sektöründe son yıllarda ortaya çıkan ve inşa edilen **bağımsız birimler yerine, bunların hasılatının paylaşılmasına yönelik uygulama da mahiyet itibarıyla 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Tebliğinin (D) bölümünde açıklanan arsa karşılığı inşaat işidir.** Bununla birlikte **hasılat paylaşım esasında işin mahiyeti yüklenici firmanın inşa edilen konutlara ait arsaya tapu sicilinde devralmadan ve inşa edilen dairelerin tamamı için arsa dahil toplam bedel üzerinden tüketicilere fatura düzenlenmesini gerektirmektedir.** Bu şekilde düzenlenecek faturalar toplamının, kat karşılığı inşaat işinin yaygın halinde yüklenici firma tarafından inşa edilen konutların kendi payına düşen kısmı için arsa sahibi adına düzenlenecek faturada gösterilecek bedeli de kapsayacağı tabiidir....”

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.02.2014 tarih ve 109 no.lu Özelge, İdarenin hasılat paylaşımı suretiyle arsa satışı konusundaki yaklaşımını daha net bir şekilde ortaya koymakta olup, Özelgenin sonuç bölümü aşağıda yer almaktadır:

“Bu durumda, gayrimenkul alım, satım ve inşa işlerinin hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden icra edilmesi, **arsa sahibi yönünden ticari organizasyonun varlığına karine** teşkil edeceğinden, hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden arsa sahibinin hissesine isabet eden kazanç tutarının ticari kazançla ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, hasılat paylaşımı sözleşmesi kapsamında tapuda arsanın devriyle ilgili herhangi bir işlem yapılmaması halinde, arsanın inşaatı yapacak ve satış işlemlerini gerçekleştirecek adi şirkete satışından söz edilemeyecektir.

Buna göre, **arsa sahibinin mülkiyetinde kalması şartıyla, hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden arsanın söz konusu adi şirkete bırakılması işlemi, teslim mahiyetinde olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır.**

Öte yandan, **arsa sahibi olarak inşaat ve satış işlemlerini yapacak olan adi şirketle imzalanan hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden inşa edilen bağımsız bölümlere ilişkin ilk satışın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla adınıza ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.”**

Konu hakkında, Lebib Yalkın Dergisinin Mart 2011 ve Yaklaşım Dergisinin Ekim 2011 sayılarındaki yazılarımızda geniş açıklama mevcuttur.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Özet olarak bizim görüşümüz, bir arsanın hasılat payı karşılığında satılmasının, TİCARİ FAALİYET OLMADIĞI, sadece daha iyi fiyat yakalamak veya arsanın asıl işe yarayacağı inşaat bitim tarihindeki fiyatı endeksleme yoluyla tespit etmek amacıyla yapılan ALELADE NAKİT KARŞILIĞI SATIŞ işlemi olduğu yönündedir.

7104 sayılı Kanun ile arsa karşılığı inşaat işlemlerine yönelik olarak getirilen yasal hükümlerin, hasılat payı karşılığı arsa satışı işlemlerini etkilememesi gerektiği görüşündeyiz. (18 no.lu KDV Tebliği'nde hasılat payı karşılığı arsa satışından söz edilmemiştir.)

Faturanın Şekli ve KDV Açısından Durum :

Dikkat edilirse yukarıda belirttiğimiz 60 no.lu Sirküler ve özelgelerde bağımsız bölüm faturasının müteahhit tarafından düzenlenmesi, arsa sahibinin müteahhide arsa faturası kesmesi öngörülmektedir.

Taraflar arasındaki sözleşme arsa satışı şeklinde düzenlenmişse bu yönlendirme doğrudur.

Ancak sözleşmedeki ifadeler değerlendirildiğinde satış hasılatının aidiyetinin belli yüzdeler itibarıyla arsa sahibine ve müteahhide ait olacağı hükmüne bağlandığı anlaşılıyorsa, bağımsız bölüm alıcısına arsa sahibi kendi hasılat payını, müteahhit ise kendi hasılat payını BAĞIMSIZ BÖLÜM HİSSESİ açıklamasıyla ve bağımsız bölümün tabi olduğu KDV oranı üzerinden fatura edebilmelidir. Hatta böyle bir sözleşme ortamında fatura bütünlüğünü sağlamak amacıyla arsa sahibi kendi bağımsız bölüm hasılat payını, müteahhidi muhatap olarak düzenlese dahi, arsa sahibinin keseceği bu faturaya BAĞIMSIZ BÖLÜM FATURASI gözüyle bakılabilmelidir. Aksi anlayış %1 veya %8 orana tabi bağımsız bölümlerin söz konusu olduğu durumda KDV dengesizliği yaratmaktadır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

6.32. Devre Mülk ve Devre Tatil İşlemleri :

6.32.1. Devre Mülk :

Devre mülk hakkı Kat Mülkiyeti Kanununun 57-65 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun 57. maddesinde ;

"Mesken olarak kullanılmayan elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilir. Bu hakka devre mülk hakkı denir."

hükmü yer almaktadır.

KDV mükelleflerince yapılacak devre mülk hakkı (pay) teslimleri prensip olarak katma değer vergisine tabidir.

Devre mülk hakkına sahip kimselerin bu haklarını kiraya vermeleri işlemi ticarî çerçevede ise KDV ye tabî, değilse KDV den müstesnadır. (Md. 17/4-d)

6.32.2. Devre Tatil :

Bir devre tatil işletmecisi firmaya, İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 27.6.1996 tarih ve 4417 sayılı mukteza şöyle denilmektedir :

" 1- Devre tatilcilerden 10,20,30 vb. senelik olarak alınan rezervasyon bedellerinin Türkiye'de devre tatilden yararlandığı döneme isabet eden kısmı ile ilgili katma değer vergisinin hesaplanıp beyan edilmesi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği hizmet ifasının tamamlandığı vergilendirme dönemi itibariyle yerine getirilecektir.

Bununla beraber, devre tatil bedelinin 10,20,30 vb. senelik rezervasyonlar olarak devre tatilciden peşin ve taksitler halinde avans niteliğinde alınması ekonomik ve ticari icaplar göz önünde bulundurulduğunda peşin alınan paradan sağlanan menfaatin de hizmetin bedeline dahil edilmesini gerektirir.

Bu itibarla, yapılan devre tatil akdine göre ileri yıllarda rezervasyon bedelinden devre tatil dönemi ile ilgili mahsup edilen tutarın emsal bedeline kıyasla bariz bir şekilde düşük olması halinde katma değer vergisinin emsal bedeli üzerinde hesaplanması gerekir.

2- Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan firmalarca şirketiniz aracılığıyla devre tatilciye yurt dışında verilen devre tatil hizmeti hizmet yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında faydalandığından katma değer vergisine tabi olmamaktadır. Ancak, yurt dışındaki firmalarca şirketiniz adına düzenlenen fatura bedellerinin, yurt dışında tatil yapan rezervasyon sahiplerine aynen yansıtılması halinde katma değer vergisi hesaplanmayacak, bu işlem nedeniyle komisyon, hizmet katılım payı vb. adlar altında herhangi bir bedel alınması halinde bu bedel şirketinize verilen hizmetten Türkiye'de yararlandığından katma değer vergisine tabi olacaktır. "

Devre tatil işleminin uzun süreli bir kiraya verme işlemi mi olduğu yoksa bir hak satışı niteliği mi taşıdığı sürekli tartışılmakta olan bir konudur. Bu konudaki Danıştay Kararlarının ekseriyeti, bu işlemin hak satışı olduğu, dolayısıyla devre tatile konu taşınmazın tatilciye teslimi anında devre tatil bedelinin tümü üzerinden gelir veya kurumlar vergisine tabi hasılatın oluştuğu, buna paralel olarak devre tatil süresinin tümüne ait kiralar toplamının hak bedeli sayılarak aynı tarih itibariyle KDV ye tabi tutulması gerektiği yönündedir.

6.33. Ücret Gelirleri :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Yukarıdaki 2.3.4. bölümlerinde bir nebze değinildiği üzere GVK nun 61 inci maddesine göre ücret sayılan gelir elde edilmesine yönelik hizmetler, KDV nin konusuna girmez.

"Ücretin Tarifi" başlığını taşıyan bu maddenin metni şöyledir :

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, pirim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirir

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır :

1. 23 üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malûliyet, dul ve yetim aylıkları ;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler ;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler."

Eğer gelir yukarıdaki ücret tarifine uymakta ise bu gelirin elde edilmesine matuf hizmet KDV kapsamı dışındadır.

Örnek vermek gerekirse;

- Serbest meslek erbabı olan film yıldızı bir gazetenin açtığı güzellik yarışmasında jüri üyesi olarak görev aldığı jüri üyeliği hizmeti için serbest meslek makbuzu vermeyecek, KDV hesaplamayacaktır. Gazeteyi çıkaran firmanın jüri üyeliği dolayısıyla artiste yapacağı ödemenin, ücret olarak gelir ve damga vergisi stopajına tabi tutulması gerekir.
- Mahkemelerce kayyum veya vasi tayin edilen kimse gerçek usulde vergiye tabi bir tüccar olsa dahil, mahkemenin bu hizmet için takdir edeceği ücretin tüccara ödenmesinde KDV hesaplanmayacak ve bu ücret ticarî kazançta dahil edilmeyecektir.
- Bir avukat, ücretli olarak çalıştığı işyerinden ayrılıp büro açsa ve bir müddet sonra, eski işverenden, ücretlilik döneminde yaptığı hizmetler dolayısıyla para (prim) alsın, bu tahsilatı mukabilinde serbest meslek makbuzu vermeyecek, KDV hesaplamayacaktır. (Prim bordrosu düzenlenecektir.)
- Bir istihkakın, halk dilinde veya sözü gelişi ücret olarak isimlendirilmesi önemli değildir. Mühim olan, bu istihkakın, nitelik itibarıyla yukarıdaki (61. maddedeki) ücret tarifine uyup uymadığıdır. Mesela, muayenehanesinde teşhis ve tedavi hizmeti yapan doktora bu hizmeti mukabilinde verilen para halk arasında "vizite ücreti" olarak isimlendirilir. Aslında bu para vergi dilinde serbest meslek kazancıdır ve KDV ye tabidir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- KDV mükellefi bir müteşebbisin, bordrolamakta olduğu personelini başka bir firma veya kişiye tahsis etmesi karşılığında aldığı para ücret değil, ticari hasılattır ve KDV ye tabidir.

6.34. Boğaz Köprüsü, Otoyol Geçiş Ücretleri ve OGS ile Yapılan Geçişler :

Boğaz köprüsü geçiş ücretlerinin KDV ye tabi olduğu yolunda mukteza mevcut olup, uygulama da bu yöndedir.

Otoyol geçiş ücretleri bakımından da durum aynıdır. Boğaz köprüsü geçişi biletle yapıldığında bilet geçiş esnasında, gişedeki memura teslim edilmekte, biletin koçanı geçiş yapanda kalmaktadır. Bu durumda gider kaydı ve KDV indiriminin Ziraat Bankası makbuzuna dayanılarak yapılması zarureti doğmaktadır. İndirilecek KDV nin iç yüzde ile hesaplanması, mesela koçan alış bedeli veya OGS için yatırılan para 100 TL. ise, 84,75 TL. gider kaydı 15,25 TL. KDV indirimi yapılması gerekir. Geçiş, para ile yapılmışsa KDV indirim imkanı yoktur. Gider kaydı Vergi Usul Kanununun 228 inci maddesine göre (belge aranmaksızın) KDV dahil tutar üzerinden yapılır.

Geçişin OGS yoluyla yapılması halinde, OGS ödemeleri karşılığında alınan belge (Ziraat Bankası dekontu) KDV indiriminin dayanağı olarak kabul edilmekte ve bu belgedeki rakamın KDV kısmı, iç yüzde hesabı ile bulunarak indirilebilmektedir. Çoğu halde gider kaydı ve KDV indirimi dekont dahi olmaksızın, OGS veya HGS ücretlerinin alındığına dair banka hesap ekstrelerine istinaden yapılmakta olup, bu uygulamada sakınca görmüyoruz.

Esasen (yasalarımıza göre) bu geçişlerde İdarenin yazarkasa fişi veya bilet vermek suretiyle geçişi belgelemesi gerekir.

6.35. Kamulaştırma İşlemleri :

2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu uyarınca yapılan kamulaştırma işlemlerinde kamulaştırmaya konu taşınmaz gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunan bir ticarî işletmenin envanterine dahil ise söz konusu taşınmazın kamulaştırmayı yapan mercie teslimi KDV ye tabidir. Malın, sahibinin rızası hilafına ve Kanun gereği olarak kamu mülkiyetine geçmesi KDV nin doğuşuna engel değildir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Maliye İdaresince verilen bir muktezada, şu görüşlere yer verilmiştir.

"Belediyelerin istimlak suretiyle iktisap ettiği gayrimenkullerin katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir.

a) Gayrimenkul, bunlara özel mülk olarak sahip olan şahıslardan intikal etmişse vergi uygulanmayacaktır.

b) İktisap edilen gayrimenkul, bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı veya envanterlerine dahil bulunuyorsa, intikal katma değer vergisine tabidir.

Söz konusu verginin matrahı, Kanunun 20 nci maddesinde belirlendiği üzere teslim karşılığını teşkil eden bedel olup, mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde ise aynı Kanunun 8/a maddesi gereğince, bu işleri yapanlardır.

Yazınızda belirtilen kısmen Kamulaştırmada ise katma değer vergisinin matrahı 2942 sayılı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca yapılacak hesaplamalara göre bulunacak değerdir.

Buna göre, bu değer üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin istimlak edilen gayrimenkün sahiplerince talep edilmesi halinde, faturada ayrıca gösterilmesi şartıyla kendilerine ödenmesi mümkün olup, söz konusu Vergi Kanununun 8/a maddesi gereğince mükellef durumunda bulunan bu kişiler tarafından beyan edilerek vergi dairesine yatırılması gerekmektedir."

Malı kamulaştırılan KDV mükellefi, bu malın işletmesine dahil olduğunu tevsik eden belgeleri ve faturasını ibraz etmek suretiyle, KDV nin ayrıca kendisine ödenmesini isteyecektir.

Ancak kamulaştırılan gayrimenkul bir kuruma ait ise ve KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesindeki şartları taşıyorsa, bu maddedeki KDV istisnası nedeniyle, kamulaştırma işlemi KDV hesaplanmayacaktır. Bu konudaki 23.6.2009 tarih ve 2367 sayılı Maliye Bakanlığı Özeldesinde (Mehaz:Yaklaşım Dergisi Mayıs 2010 sayısı, Sahife :288) şöyle denilmiştir:

"Bilindiği gibi, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların bu amaçla ellerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimi istisna kapsamı dışındadır.

Bu çerçevede, maddede sayılan şartların sağlanması kaydıyla yukarıda belirtilen kurumlara ait taşınmazlarının kamulaştırma suretiyle devir ve/veya teslimleri KDV'den müstesnadır."

Şayet, malı kamulaştırılan firma, kamulaştırma bedelini düşük bularak tezyid-i bedel davası açar ve bu dava sonucunda fark ödeme yapılırsa, fiyat farkı niteliği taşıyan bu fark üzerinden hesaplanacak KDV nin de ayrıca firmaya verilmesi gerektiği görüşünderiz. Maliye Bakanlığınca verilen 5.5.1998 tarih ve 16567 sayılı Muktezada, kamulaştırma bedeli konusunda açılan dava sonucu mahkemece artırılan tutarın KDV ye tabi olduğu, bu işlemde vergiyi doğuran olayın Yargıtay kararının şirkete tebliğ edildiği tarihte meydana geldiği ifade edilmektedir.

Kamulaştırma bedellerinin KDV ye tabi tutulmasında aksayan husus, kamulaştırma yapan bazı kuruluşların kamulaştırılma bedeline ilaveten KDV ödemeye yanaşmamalarıdır. Halbuki mevzuat, satışı halinde KDV ye tabi olacak taşınmazın istimlak (zorla alım) halinde de KDV ye tabi olacağı yönünde bulunduğu göre, istimlakı yapan İdarenin KDV ye tabi bir taşınmazı istimlak ettiğinde, normal istimlak bedeline ilaveten KDV tutarını da, istimlake uğrayan KDV mükellefine ödemesi gerekir. Normal istimlak bedelinin KDV tutarını da ihtiva ettiği gerekçesi ile KDV ödemekten

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

kaçınılması yanlıştır ve haksızlıktır. Bu konuda “***Kamulaştırılan TaŐınmazlarda KDV (KDV si içinde mi ? dışında mı ?)***” başlıklı yazımız Yaklaşım Dergisinin Aralık 2002 sayısında yayımlanmıŐtır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

6.36. Mahkemelerce Hükmolunan Avukatlık Ücretleri :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-4 nolu bölümü şöyledir:

“4. Avukatlık Ücretleri

Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanan serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler.

Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDVdahlilolduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplananKDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir.”

Bizim anlayışımıza göre mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretleri davayı kazanan tarafın haksız yere avukatlık masrafına maruz bırakılmış olmasının tazminatı niteliğinde olup, bu nedenle KDV nin konusuna girmemektedir. Bu ücreti alan avukat değil, davayı kazanan taraftır. Davayı kazanan taraf bu parayı KDV hesaplanmaksızın almalıdır.

6.37. Noterlik Hizmetleri :

Noterlerce yapılan hizmetler nitelik itibariyle serbest meslek işidir ve bu iş karşılığında alınan ücret üzerinden KDV hesaplanması gereklidir. Noterler tarafından Devlet adına, işlemi yaptırılardan tahsil olunan değerli kâğıt, harç ve damga vergisi KDV matrahına girmez.

6.38. İşlemin Türkiye Dışında Yapılması :

KDV Kanununun 1 inci maddesine göre, "*Türkiyede yapılan işlemler katma değer vergisine tabidir.*" Yani Türkiye dışında yapılan işlemler KDV kapsamına girmez. Mesela, yurt dışına sefer yapan ulaştırma firmalarının Türkiye'yi terk ettikten sonra yolculara yaptıkları satışlar KDV konusuna girmez. Tabiiyle KDV kapsamına girmeyen bu malların alımında yüklenilen KDV de indirim konusu yapılamaz.

Hangi işlemlerin Türkiye'de hangilerinin Türkiye dışında yapılmış sayılacağı konusu 6 ncı madde ile ilgili bölümlerde açıklanmıştır.

6.39. Yurt Dışında Mukim Kişi ve Kuruluşların Türkiye'de Mukim Olanlara Yaptıkları ve Türkiye'de Faydalanılan Hizmetler :

Bu hizmetler 1 inci maddenin 2 nci fıkrasına göre hizmet ithali olarak KDV konusuna girmektedir. Hizmet ithali daha çok, Kanunun 4,5,6 ve 9. maddeleriyle ilgili olup söz konusu maddelerde konu hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

6.40. İrtibat Bürolarının KDV Karşısındaki Durumu :

Yabancı firma veya kuruluşlar için, pazar araştırması, bilgi toplama, temas sağlama, haberleşme ve irtibat noktası oluşturma gibi amaçlarla Türkiye'de açılan büroların KDV karşısındaki durumları tartışmalıdır. Bir görüşe göre bu büroların faaliyetleri KDV ye tabidir ve KDV nin matrahı da, büroyu açan firma veya kuruluşun, büronun masraflarını karşılamak üzere yurt dışından gönderdiği paralardır. Başka bir anlatımla irtibat bürosu Türkiye'de kendi merkezine hitaben KDV'ye tabi hizmet üreten bir KDV mükellefidir.

Bu görüşe katılmıyoruz.

Maliye İdaresi'nin de bu görüşe itibar etmediği anlaşılmaktadır.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Çünkü irtibat büroları hiçbir ticari faaliyet gösteremezler ve ticaret siciline kaydolunmazlar. Büroyu açan firma veya kuruluşun yurt dışında ticari faaliyette bulunuyor oluşu, bu büronun ticari çerçevede faaliyet gösterdiği anlamına gelemmez. Aksi anlayışa göre resmen büro açmaksızın, Türkiyeye müteaddit defalar eleman göndermek suretiyle irtibat hizmetlerinin bu elemana gördürülmesi durumunda da o elemanların seyahat masrafları üzerinden KDV alınması gerekir. Kaldı ki irtibat bürosu, ilgili kuruluşun bir departmanı hüviyetinde olup, ticari organizasyon niteliği yoktur, masraf yeri niteliğindedir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Defterdarlığınca verilen 20 Ocak 2000 tarih ve 408 sayılı Muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir:

“ İlgide kayıtlı dilekçelerinizde, Beşiktaş Vergi Dairesi mükellefi olduğunuz, merkezi yurt dışında bulunan Kyrenia Jasmine Court Hotel ve Casino Ltd. firmasının irtibat bürosu olarak faaliyet gösterdiğinizi ve şirketin her türlü giderlerinin yurt dışından getirilerek dövizlerle karşılanmakta olduğu ve ticari faaliyette bulunmadığı belirtilerek vergi kanunları karşısında durumumuzun ne olacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Dilekçenizde sorulan hususlara ilgili (b) yazımızla kurumlar vergisi yönünden cevap verilmiş olup Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden sorulan hususlar aşağıda açıklanmıştır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi ile Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Kanunun 6. maddesi ile teslim anında Türkiye'de bulunan mallar ile Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de yapılmış sayılarak katma değer vergisine tabi tutulacağı öngörülmüştür.

Buna göre, söz konusu irtibat bürosunun Türkiye'de hiçbir şekilde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinde bulunmaması halinde katma değer vergisi mükellefiyeti söz konusu değildir. Söz konusu faaliyetlerde bulunması halinde bu çerçevede yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olacaktır.”

İrtibat büroları ticari faaliyette bulunmamak üzere açılmış işyerleridir. Ticari faaliyetin olmadığı bir yerde KDV mükellefiyetinin de olmaması doğaldır. Bunu teyit eden ve yukarıdaki muktezaya paralel olan başka muktezalara da rastlanmaktadır. (5.5.1998-16568 ; 25.7.1996-34431 tarih ve sayılı Bakanlık Muktezalari)

Yine 25.7.1996 tarih ve 34431 sayılı Bakanlık Muktezasında şöyle denilmektedir :

“İlgide kayıtlı yazınız ve ekinin incelenmesinden; iliniz Karşıyaka Vergi Dairesi mükelleflerinden (S) Co. İnc. New York İzmir Şubesi'nin Türkiye'deki faaliyetinin ihraç edilmek üzere Türkiye'den satın aldığı veya imal ettiği tütünlerin Türkiye'de satılmaksızın yabancı firmalara göndermekten ibaret bulunduğu ancak, tütün ticaretinde asgari ihraç fiyatının uygulanmasına başlanılması nedeniyle bu faaliyetinin geçici olarak durdurduğu, şu andaki faaliyetinin ise sadece satın alınan tütünlerin kalite kontrollerini yaparak Türkiye'deki mamul ve gayrimamul tütün piyasaları hakkında merkezlerine bilgi vermekten ibaret bulunduğu anlaşılmıştır.

Adı geçen Şirketin İzmir Şubesinin bu şekilde yürüttüğü faaliyetlerden doğan kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/1. maddesinin parantez içi hükmü uyarınca, Türkiye'de elde edilmiş sayılmamakta ve vergilendirilmemektedir. Dolayısıyla adı geçen Şirketin faaliyetlerinin sadece yukarıda belirtilen işlemlerden oluşması halinde, Türkiye'de kurumlar veya katma değer vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayacak, mal veya hizmet alışları nedeniyle ödenen katma değer vergisi de indirim veya iade konusu yapılmayıp, nihai tüketici firmanın üzerinde kalacaktır.”

Görüldüğü gibi burada da irtibat bürosu kalite kontrol ve piyasa araştırmaları şeklinde hizmetler üretmekte olmasına rağmen KDV mükellefiyetinin söz konusu olmayacağı görüşü benimsenmiştir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Konu hakkında Sayın İlhan İL tarafından hazırlanan ve Yaklaşım Dergisi'nin Ocak 1997 sayısında yayımlanan "*Yabancı İrtibat Bürolarının Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu*" hakkındaki yazıya bakınız.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

6.41. Gümrüksüz Satış Mağazalarının (" Duty Free Shop " ların) Durumu :

NOT:

7104 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi ile 01.05.2018 tarihinden itibaren Türkiye'den duty free mağazalarına yapılan teslimler ihracat sayılarak KDV'siz hale getirilmiştir. Bu konuda beklediğimiz alt mevzuat çıktığında aşağıdaki metin revize edilecektir.

Bu mağazaların KDV karşısındaki durumu, 60 no.lu KDV Sirkülerinde şöyle açıklanmıştır :

"3.6.6. Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimler ile Bu Mağazaların Teslimleri

3.6.6.1. Yurtiçinden Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılacak Mal Teslimleri

KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 11/1-a maddesinde ihracat teslimleri vergiden istisna edilmiş, 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise bir teslimin ihracat teslimi sayılması;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması,

- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması

koşullarının gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Gümrük mevzuatına göre, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının T.C. gümrük bölgesi içinde faaliyet gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu çerçevede, söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan teslimler, T.C. gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasıl olmadığından, hukuken ihracat teslimi sayılmamaktadır. **Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler KDV Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince KDV'ye tabidir.**

3.6.6.2. İthalat İşlemleri ve Gümrüksüz Satış Mağazalarının Teslimleri

KDV Kanununun 1/2 nci maddesine göre, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabi tutulmuştur.

KDV Kanununun ithalat istisnasını düzenleyen 16 nci maddesinin birinci fıkrasının;

(b) bendi ile, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) alt bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç] kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna malların ithali,

(c) bendi ile, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi,

KDV'den müstesnadır.

Diğer taraftan, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi ile değeri 150 Euro'yu geçmeyen eşyanın ithali, 6 numaralı bendinin (a) alt bendiyle de değeri 430 Euro'yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyelik eşya gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Buna göre, **gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının** gerçekleştirdikleri mal teslimleri KDV Kanununun 16 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca **KDV'den müstesnadır.**

Ayrıca, gerçek kişiler tarafından gümrüksüz satış mağazalarından KDV'den istisna olarak satın alınan bu malların, Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a numaralı bentleri kapsamında ithali de KDV Kanununun 16 nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca KDV'ye tabi değildir."

Görüldüğü gibi gümrüksüz satış mağazalarında yapılan mal satışları KDV'den müstesnadır. Ancak gümrüksüz satış mağazalarında yapılabilecek KDV'siz mal satışları 13.10.2006 tarih ve 26318 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARI YÖNETMELİĞİ" ile sınırlanmış bulunmaktadır.

Bu mağazalar satacakları malları yurt dışından getirdiklerinde KDV yüklenmezler. (Gümrük Kanunu'nun 167/4-6/a ve KDV Kanunu'nun 16/b maddeleri) Türkiye'den mal alımlarında ise, KDV yüklenmektedirler. Bu durum ithalatın özendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Türk mallarının gümrüksüz satış mağazaları tarafından KDV'siz olarak temini için bu malların Türkiye'den yurt dışına ihraç edilmiş veya serbest bölgeye gönderilmiş mallar olması gerekmekte olup bu durum gereksiz formalitelere sebebiyet vermektedir.

60 no.lu Sirkülerdeki yukarıda metni bulunan hükümler, daha önce 52 no.lu Sirkülerde yer alan hükümlere paraleldir. Bu hükümler ise Danıştay tarafından ilgili bölümü iptal olunan, 8 no.lu Gümrük Genel Tebliği'nin ve 52 no.lu sirkülerin bu bölümündeki hükmün devam ettirilmesini amaçlamıştır. (Konu hakkında Sayın Abdullah TOLU'nun Yaklaşım Dergisinin Ağustos 2014 sayısında yayınlanan yazısına bakınız.)

Gümrüksüz satış mağazalarının bulunduğu alanda sunulan hizmetler için istisna hükmü bulunmadığından yurtdışından gelen veya yurtdışına giden yolculara pasaport kontrolünden önce veya sonra verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesi uyarınca "vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması," işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Türkiye'den gümrüksüz satış mağazalarına gönderilen malların ÖTV karşısındaki durumu ise, yukarıdaki idari anlayışa paralel olarak 9 no.lu ÖTV Sirkülerinde açıklanmıştır.

6.42. Serbest Bölgelerde Yapılan İşlemler :

6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu ve yan mevzuat uyarınca kurulan serbest bölgelerde yapılan **mal teslimleri** prensip olarak KDV ye tabidir, fakat 16/1-c maddesi uyarınca, bu teslimler KDV den istisna edilmiştir.

Serbest bölgelerde ifa olunan hizmetler ise, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV den istisna edilmiştir. Örnek vermek gerekirse, bir mali müşavirin serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirket veya şubenin hesaplarını incelemesi bölgeye giderek sorulan soruları cevaplaması şeklindeki hizmetler, serbest bölge içindeki kiralama işlemleri, taşımalar, vinç, tartı gibi hizmetler, bir müteahhidin serbest bölgede yapılmakta olan bir inşaatla ilişkin inşaat taahhüt hizmetinde bulunması gibi, fiziken serbest bölge içinde cereyan eden hizmetlerin bu madde uyarınca KDV den istisna olması gerekir. Ancak Maliye İdaresi'nin bu konuda çelişkili muktezalarına rastlanmaktadır. (Detay için, 11 inci maddedeki hizmet ihracı bölümüne ve 17 nci maddedeki 4-ı bendi ile ilgili bölüme bakınız.)

Serbest bölgede faaliyet gösteren şirket ve şubelerin mal teslimleri ve hizmet ifaları yukarıdaki iki madde (16/1-c ; 17/4-ı) uyarınca KDV den istisna olduğu ve bu iki madde indirim ve iade hakkı vermediği için söz konusu şirket ve şubelerin hiçbir şekilde KDV indirimi yapmaları söz konusu değildir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

5084 sayılı Kanunla 6.2.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda değişiklikler yapılmıştır. (Bu konuda DENET'in 2004/81 sayılı Sirkülerine bakınız.) Eskiden serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulanamadığı yerler iken, bu değişikliklerle serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanamayacağı hükmü yürürlükten kaldırılmış, böylelikle serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulanabildiği fakat bazı vergi istisnalarının tatbik edildiği yerler haline gelmiştir. Söz konusu değişiklik serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin KDV beyannamesi vermeye başlaması, bu bölgedeki şubelerin işlemlerine ilişkin bilgilerin merkez tarafından verilecek KDV beyannamesine dahil edilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Ancak bu şirket ve şubelerin KDV hesaplamaları ve indirmeleri söz konusu olmadığı için, söz konusu beyanlar fuzuli formalite niteliğindedir. Bu nedenlerle Bankalarda olduğu gibi bu şirket ve şubelere ilişkin işlemlerin KDV beyanına konu edilmemesi yolunda bir düzenleme yapılması isabetli olacağını öngörmüştük. Maliye İdaresi yaklaşık bir yıl sonra 93 no.lu Tebliğ'in 4 no.lu bölümünde, "münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelerin katma değer vergisi açısından mükellefiyet kaydının tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır." hükmünü yürürlüğe koymuştur. Her ne kadar KDV Genel Uygulama Tebliğinde buna paralel bir hüküm yok ise de, halen devam eden uygulama, münhasıran indirim hakkı vermeyen KDV istisnası kapsamında işlem yapan firmaların KDV Beyannamesi vermemesi ve KDV açısından mükellefiyetinin tesis edilmemesi yönündedir.

6.43. Mesleki Kuruluşların ve Baroların Yayın Faaliyeti :

Bu kuruluşların yayıncılık faaliyeti çerçevesindeki teslimlerinin KDV ye tabi olduğu hakkındaki muktezaya katılıyoruz. Ancak Kanununun 17/1 ve 17/2 maddelerinde yazılı istisnaların uygulanacağı tabiidir.

6.44. Mesleki Kuruluşların Üyelerinden Aldıkları Kayıt ve Tasdik Ücretleri :

Meslekî kuruluşların (mesela ticaret odalarının) Kanunla kendilerine verilmiş kayıt, tasdik ve sair görevler dolayısıyla üyelerinden tahsil ettikleri üyelik aidatları tasdik ücretleri ve benzeri gelirlerinin KDV ye tabi olmadığı hakkındaki muktezaya katılıyoruz. Çünkü mesleki disiplin sağlamak amacıyla kurulan bu kuruluşların Kanuna dayanarak aldıkları bu paralar, ticari veya mesleki hasılat vasfını taşımamaktadır.

Zaten daha sonra, 17 nci maddenin 2-e bendi ile bu hizmetler KDV den istisna edilmiştir.

6.45. Gider Pusulası veya Müstahsil Makbuzu ile Belgelenen İşlemler :

VUK nun 234 üncü maddesinde yer alan gider pusulaları vergiden muaf olan esnaf yahut vergi mükellefiyeti bulunmayan kimselerden alınan mallar veya bunlara yaptırılan hizmetler için düzenlenmektedir.

Müstahsil makbuzu ise VUK nun 235 inci maddesi ile ihdas edilen bir belge türüdür. Müstahsil makbuzları da, küçük çiftçi muaflığından yararlanan çiftçilerden yapılan zirai ürün alımları için düzenlenmektedir.

Söz konusu belgeleri imzalayan kimseler, gerçek usulde KDV mükellefi değildirler ve bu işlemler ya KDV den müstesnadır ya da KDV den istisna edilmiştir. Bu nedenle, gider pusulası yahut müstahsil makbuzu ile belgelenen işlemler için KDV hesaplanmaz.

Şayet bir kimse yaptığı işlem için fatura ve benzeri belge vermesi, KDV hesaplanması gerektiği halde, yaptığı işlemin bedelini bu belgeleri imzalamak suretiyle almışsa, KDV yönünden sorumluluk sadece belgeyi imza edene aittir.

Gider pusulasına veya müstahsil makbuzuna dayanarak KDV indirimi yapılamaz. Ancak, gider pusulası, KDV mükellefi olmayan müşterinin iade ettiği mal için düzenlenmişse, bu pusulaya dayalı indirim yapılabilir. Bu konuda 35 inci maddeye bakınız.

6.46. KDV Mükellefi Olan Tacirin Ölmesi :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Maliye Bakanlığı tarafından verilen 11.3.1993 tarih ve 16250 sayılı muktezada, şu açıklamalar yapılmıştır :

"Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81/1. maddesinde ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde değer artış kazancının hesaplanmayacağı ve vergilendirme yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, yine Gelir vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 5 numaralı bendinde, ortaklık haklarının ve hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların, değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde ;

a) Muristen intikal eden ticari işletmenin bütün varislerce kayıtlı değerleriyle aynen devralınarak faaliyete devam edilmesi halinde bu devir işlemi nedeniyle değer artış kazancı ve katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Öte yandan muris adına verilen son katma değer vergisi beyannamesinde sonraki döneme devreden katma değer vergisi olarak beyan edilen bir vergi bulunması halinde bu vergi, yürütülen ticari faaliyet nedeniyle hesaplanan vergiden indirim konusu yapılabilecektir.

b) Muristen intikal eden ticari işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde;

i- Murisin ölüm tarihi ile varislerden biri veya birkaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılarca faaliyette bulunulmuş ise, mirasçıların adı ortaklık halinde faaliyet gösterdiğinin kabul edilmesi gerekir.

Bu durumda, adi ortaklık halinde, faaliyet gösterilmekte iken bir kısım mirasçıların ortaklıktaki hisselerini diğer varislere veya başka şahıslara satmaları halinde bu satıştan elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Adi ortaklık halinde faaliyet gösterilmekte iken ortaklardan bazılarının hisselerini ortaklık sona ermeyecek şekilde diğer ortaklara veya başka şahıslara satmaları halinde bu devir işlemi Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır. Ancak, adi ortaklığın ferdi işletmeye dönüşmesi sonucunu doğuran hisse devirleri katma değer vergisine tabi olup, ortaklık tarafından faaliyete devam e derek ortağa kesilecek faturada ayrıca katma değer vergisi hesaplanacak ve beyan edilecektir.

ii- Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan biri veya birkaçının söz konusu işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasında mirasçılarca faaliyette bulunulmamış ise ölüm tarihi itibarıyla faaliyetin sona erdiğinin kabul edilmesi ve faaliyeti duran işletmeye ait malların intikalinde katma değer vergisi uygulanmaması gerekir. Bu durumda her bir mirasçının işletmedeki hisselerinin, faaliyete devam edecek mirasçı veya mirasçılara devretmelerinden elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Faaliyete devam edecek mirasçı, bu şekilde devraldığı mallar için gider pusulası düzenleyecektir. Gider pusulası ile alınan mallar için katma değer vergisi hesaplanması ve indirim konusu yapılması söz konusu değildir."

Bu konuda daha geniş bilgi için, yukarıdaki 6.29. ve 6.30. nolu bölümler ile, 17 nci maddedeki 5.3. nolu bölüme bakınız.

6.47. Yedieminlik Hizmetleri :

Maliye Bakanlığının 16.11.1993 tarih ve 71517 sayılı muktezası şöyledir :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

" Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı GVK nun 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, diğer taraftan Türk Ticaret Kanununun 12. maddesinde ise, acentalık, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işlerinin ticari faaliyet sayılacağı açıklanmış bulunmaktadır.

Buna göre, yediyeminlik faaliyetinde bulunanların bu faaliyetlerini bir işyeri açarak ticari organizasyon altında yürütmeleri halinde, yediyeminlik faaliyetinden elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir.

Bu nedenle, yediyeminlik bedeline 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1. maddesi gereğince katma değer vergisi uygulanacağı tabiidir."

6.48. Sübvansiyonlarda, Sübvansiyon ve Benzeri Menfaatin Asıl Hak Sahibine Aktarılmasında Durum :

Sübvansiyon olarak elde edilen hasılat, bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV nin konusuna girmez. 60 no.lu KDV Sirkülerinin 1/1.7. no.lu bölümünde şu açıklama yapılmıştır:

*"KOSGEB tarafından nitelikli eleman istihdamı ve yurtiçi fuarları finansal programı kapsamında geri dönüşümsüz olarak verilen destekler kapsamındaki ödemeler **bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından** katma değer vergisinin konusuna girmemektedir."*

Sübvansiyonun hak sahibi tarafından elde edilmesi KDV nin konusuna girmediği gibi, muhtelif nedenlerle bu sübvansiyonun başka bir firmaya aktarılması işlemi de KDV nin konusu dışında kalmaktadır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 15.8.1995 tarih ve 45109 sayılı muktezada şöyle denilmektedir :

"İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizce gerçekleştirilen ihracata ilişkin performans limitlerinden (teşvik primi) ihracata konu malların bir kısmını imal eden firmanın yararlandığı, imalatçı firma ile yapılan sözleşmede bu durum öngörülmediğinden, imalatçı firmanın Merkez Bankasından aldığı teşvik primini şirketinize aktarması işleminin katma değer vergisine tabi tutulup tutulmayacağı konusunda tereddüte düşüldüğü belirtilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi ile ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna alınmıştır.

Dilekçenizde bahsedilen olayda, ihraç ettiğiniz malları imal eden firmanın bu ihracata ilişkin olarak Merkez Bankasından alıp şirketinize aktardığı teşvik priminin, şirketinizin bu firmaya yaptığı bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, herhangi bir teslim veya hizmet karşılığı olmayan teşvik primi tutarının aktarılması katma değer vergisinin konusuna girmemektedir."

Görüldüğü gibi müştereken yapılan işlerde, taraflardan birine ait olan hasılat, şu veya bu nedenle diğer taraf eline geçmişse, bu hasılat unsurunun asıl sahibine aktarılması işlemi, bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığı olmadığı için, fatura kesilmesine ve KDV hesaplanmasına gerek kalmaksızın dekontla yapılabilmektedir. (Yansıtma işlemleri konusunda yukarıdaki 6.10 no.lu bölüme bakınız.)

6.49. Kar Payı Aktarılması :

Birden fazla KDV mükellefinin adi ortaklık halinde bir iş veya faaliyeti karı paylaşmak üzere yapmaları halinde, kurulacak adi ortaklık ayrı bir KDV mükellefi olmaktadır. Fakat bu nitelikteki bazı geçici işler için adi ortaklık kurulmayıp, kar paylaşımına konu iş veya faaliyetin tüm hasılat ve giderlerini taraflardan birinin adına ve onun defterleri üzerinde ayrı bir bölüm açarak izlemekte, bu şekilde oluşan kazancın

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

ortaklığa dahil diğer taraflara aktarılması gerekebilmektedir. Bu şekildeki kar payı aktarımları KDV nin konusuna girmediği ve dekontla yapılabileceği açıktır.

6.50. Gözetim Hizmetleri :

İstanbul Defterdarlığınca verilen 30 Kasım 1999 tarih ve 4907 sayılı Muktezada ithal edilecek veya ihraç edilecek olan mallar için Türkiye'deki limanlarda verilen gözetim hizmetlerinin KDV ye tabi olacağı belirtilmiştir.

Gözetim hizmetleri 9/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.2.2.2. no.lu bölümü)

İthal edilecek mallar için Türkiye'de yapılan gözetim hizmetlerinin KDV kapsamında olduğu kuşkusuzdur. Eskiden bu hizmetler 16/1-c maddesi kapsamındaki yerlerde yapıldığında bu madde uyarınca KDV den müstesna idi. 5035 sayılı Kanunla bu maddedeki hizmetler istisna kapsamından çıkarılmış ve sadece serbest bölgelerdeki hizmetlere ilişkin istisna korunmuştur. (Md. 17/4-ı) Dolayısıyla ithal mallara yönelik gözetim hizmetleri serbest bölgede icra edilmediği sürece KDV hesaplanmasını gerektirmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/A-2.1. no.lu bölümü)

İhraç edilecek mallara yönelik hizmetler için bize göre KDV Kanununun 11/a maddesindeki "ihracat teslimleri ve **bu teslimlere ilişkin hizmetler**....." hükmü uyarınca KDV istisnası uygulanması gerektiği görüşündeyiz. Ancak Maliye İdaresi ihracata ilişkin hizmetler şeklindeki bu istisna hükmünü hiç işletmemektedir.

Gözetim hizmetleri konusundaki detaylı görüşlerimiz Vergi Sorunları Dergisinin Kasım 2007 sayısında yayınlanan yazımızda belirtilmiştir.

6.51. Yurt Dışı Fuar Hizmetleri :

1980 li yıllardan itibaren dışa açılma ve ihracatımızın hacminde görülen sürekli artış, ihracatçılarımızın yurt dışındaki fuarlara katılarak mal ve hizmetlerini bu fuarlarda sergileme ve tanıtma ihtiyacını ön plana çıkarmıştır.

Türkiye'de sunulan fuar hizmetleri genel oranda KDV'ye tabidir.

Bir ihracatçı yurt dışında fuar işleten bir yabancı firmadan fuar hizmeti aldığıında bunun bedelini KDV sorumluluğu doğmaksızın kayıtlarına alabilir. Çünkü alınan hizmetin Türkiye'ye ithal edilme durumu yoktur.

KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesinde Türkiye dışında kurulu veya yerleşik firmaların Türkiye'de aldıkları fuar hizmetleri için ödedikleri KDV'nin iadesi öngörülmüştür. Bu konuda KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/A-6 no.lu bölümüne bakınız.

Fakat uygulamada bazı organizatör firmalar yurt dışındaki fuar işletmecileri ile anlaşarak yurt dışı fuarları Türk firmalarına pazarlamaktadırlar. Bize göre buradaki işlem bir Türk firmasının yurt dışı işlem yapması halidir ve KDV nin konusuna girmez.

İstanbul Defterdarlığınca verilen 20 Ocak 2000 tarih ve 409 sayılı Muktezanın son paragrafı şöyledir:

" Buna göre şirketiniz tarafından fuara katılan Türkiye'deki firmalardan alınan fuara katılan stand bedeli ve yan hizmetleri, güvenlik, temizlik, elektrik – su ve konaklama bedellerinin tamamı faturada gösterilecek bunlara isabet eden yurt dışında firmanıza verilen ve belgelendirdiğiniz hizmet bedelleri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır."

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, yurt dışı fuara katılım konusunda hizmet veren firmaların bu hizmet karşılığında aldıkları bedeli maliyet – kar şeklinde iki bölüme ayırarak kara tekabül eden hasılat kısmını KDV ye tabi tutma şeklinde bize göre hatalı bir tutum izlemektedir. Aynı hata yurt dışına turist götüren tur firmaları için de söz konusudur. Bu tutum KDV Kanununa aykırı olduğu gibi, fuar

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

aracısı firmanın veya tur operatörünün karının müşterisine karşı deşifre edilmesine sebebiyet veren ve bu yönü ile ticari icatlara çok ters düşen hatalı bir uygulamadır.

6.52. Hediye Çeki Uygulamaları :

Konu hakkında detaylı bilgileri içeren DENET in 2002/148 no.lu Sirküleri aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

“HEDİYE ÇEKLERİ

Hediye çeki, hamiline üzerinde yazılı tutar kadar alışveriş yapma imkânı sağlayan bir ödeme aracıdır.

Uygulamada perakende satış yapan mağazalar, hediye çeki bastırarak bunu, üzerinde yazılı bedel karşılığında satmaktadırlar. Bu uygulamaya, yılın her döneminde rastlanmakta, özellikle yılbaşlarında ve dini bayramlarda çek sirkülasyonunun arttığı gözlenmektedir.

Bu Sirkülerimizde, öncelikle yukarıda belirtilen tarzda cereyan eden hediye çeki (alışveriş çeki olarak da adlandırılmaktadır) uygulamasında, hediye çeki tesliminin KDV karşısındaki durumu ile alan ve satan açısından yapılması gereken işlemler ve muhasebe kayıtları yer almıştır. Daha sonra, firmaların müşterilerine bazı koşullarla (belli tutarda alım yapılması gibi) vermiş oldukları alışveriş çekleri (iskonto çekleri) açıklanmaya çalışılacaktır.

1. HEDİYE ÇEKİ TESLİMİ KDV'NE TÂBİ DEĞİLDİR :

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre, ticarî faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tâbidir.

Kanunun 2 nci maddesinde, teslim “bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi”

şeklinde tanımlanmıştır.

Hizmet ise aynı Kanunun 3 üncü maddesine göre, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

Bu hükümler çerçevesinde, hediye çeki tesliminin mal teslimi ve hizmet ifası olarak değerlendirilemeyeceği, dolayısıyla KDV'ne tâbi olmadığı açıktır. Zira, hediye çekleri, bunu teslim eden firmaya bilâhare dönecek ve o esnada mal veya hizmet satışı gerçekleşecektir. KDV'nin de o aşamada doğacağı tabiidir.

Bir an için bu teslimin KDV ne tâbi olduğu düşünülse bile, KDVK'nun 17 nci maddesinin 4 üncü fıkrasının (g) bendinde yer alan, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kağıtlar, taşıt pulu, hisse senedi ve tahvil teslimlerinin KDV'nden müstesna olduğuna ilişkin hüküm uyarınca, “para” niteliğindeki yani para yerine geçen bu hediye çeklerinin tesliminin KDV'ne tâbi tutulmaması gerekir.

Nitekim, Nuruosmaniye Vergi Dairesi Başkanlığının 13.08.1998 tarih ve 15424 sayılı muktezasında da, hediye çeklerinin müşteri firmaya tesliminin, mal teslimi olarak değerlendirilemeyeceği için KDV'ye tâbi olmadığı, yönünde görüş belirtilmiştir.

2. HEDİYE ÇEKİ TESLİMİNİN BELGELENDİRİLMESİ :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesine göre, fatura, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticarî vesikadır.

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, hediye çeki tesliminde "fatura" düzenlenmesine gerek yoktur. Doğru belgelendirme şekli "dekont" ile yapılanıdır. Buna rağmen, fatura düzenlenmesi, bize göre, KDV hesaplanmasını gerektirmez.

KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde yer alan, malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura tanzim edilmesi halinde faturada yazılı tutarla sınırlı olarak KDV doğacağı, hükmünün konumuzla ilgisi yoktur. Kaldı ki, hediye çeki karşılığında, ileride yapılacak satışın hangi orana tâbi mallardan olacağı, baştan bilinmeyeceği cihetle, bu faturada hangi oranla KDV hesaplanacağı da belirsizdir. Bu nedenlerle fatura düzenlense bile, KDV hesaplanmaması gerektiği kanaatindeyiz.

Faturanın bu şekilde fuzulen düzenlenmiş olması, ceza gerektirmez. Fatura üzerinde KDV gösterilmişse bu KDV fuzulen yaratılmış demektir ve KDV Kanunu'nun 8/2 nci maddesi uyarınca bu KDV nin ödenmesi ve faturayı alıp kayda geçen firma tarafından da indirilmesi gerekir.

3. ÇEKİ DÜZENLEYEN ve ÇEKİ ALAN FİRMANIN YAPMASI GEREKEN İŞLEMLER :

3.1. Çeki Veren Firma Açısından :

Hediye çeki teslim eden firmada, çek teslimi sırasında, gelir veya kurumlar vergisi açısından "gelir" oluşmaz. Çeklerin verilmesi işleminin aşağıdaki şekilde kayda alınması mümkündür. (Yüz milyon liralık çek teslimi)

120	MÜŞTERİLER	100.000.000	
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER - Tedavüldeki Hediye Çekleri		100.000.000
	Çeklerin müşteri firmaya verilmesi		

Hasılat, teslim edilen çeklerin geri dönüşü (yani alışverişte kullanılması) aşamasında doğar. Çek veren firma açısından, çeki kimin getirdiğinin (alan firma, onun personeli, bayii, kendisine hediye olarak çek verilen kişi gibi) önemi yoktur.

Bu çekin ibraz edildiği alışverişte ;

50.000.000 + %18 KDV = 59.000.000 TL. na bir tencere

60.000.000 + %18 KDV = 70.800.000 TL. na bir vazo olmak üzere

129.800.000 TL.lık mal alındığını ve çeki aşan bedelin nakden

ödediğini varsayalım.

380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER - Tedavüldeki Hediye Çekleri	100.000.000	
100	KASA	29.800.000	
600	YURT İÇİ SATIŞLAR		110.000.000

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

391	HESAPLANAN KDV	19.800.000
	Çek ve nakit karşılığı yapılan alışverişlerde düzenlenen fiş veya faturanın kaydı.	

Satıcı firma, diğer mal ve hizmet satışlarında olduğu gibi, kısmen veya tamamen hediye çeki karşılığında yapmış olduğu satışlarda da fatura veya perakende satış fişi düzenlemek mecburiyetindedir. Bu satışın, diğer satışlardan gelir kaydı ve belgelendirme yönünden hiçbir farkı yoktur.

Yukarıda bahsi geçen muktezada, daha önce fatura düzenlenmesi halinde, satış aşamasında tekrar belge düzenleme mecburiyeti bulunmadığından söz edilmekte, ayrıca faturanın çekleri müşterilerine indirim veya hediye amaçlı olarak veren firma adına düzenlenmesi gerektiği (asıl müşterinin bu olduğu gerekçesiyle) belirtilmektedir. Yukarıda açıkladığımız gerekçelerle, bu açıklamalara katılmadığımızı belirtmekle yetiniyoruz.

3.2. Çeki Alan Firma Açısından :

Hediye çeklerini teslim alan firma, bunu dağıtmadığı sürece, aşağıdaki kaydı müteakip aktifinde tutmak mecburiyetindedir. Bu aşamada, gider veya maliyet kaydı yapılamaz.

108	DİĞER HAZIR DEĞERLER	xx
	- Hediye Çekleri	
320	SATICILAR	xx

3.2.1 Çeklerin Personele Verilmesi :

GVK'nun 61 inci maddesine göre, işverene tâbi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler, ücret olarak gelir vergisine tâbidir.

Bu hüküm uyarınca, personele verilen çekler "ücret" olarak GV'ne tâbi tutulur. Çeklerin bedeli "net" ücret olarak kabul edilir ve brüt tutarı, personel gideri olarak kayda alınır. Bize göre, personele hediye çeki teslimi, nakit değil aynî ücret verilmesi anlamına geldiğinden, sadece gelir vergisine tâbi tutulur. SSK primi, ve bize göre Damga Vergisi de hesaplanmaz.

Aşağıda, 100.000.000 liralık hediye çeki verildiği ve %30'luk GV hesaplandığı varsayımıyla, yapılması gereken muhasebe kaydı gösterilmiştir.

770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (veya başka bir hesap)	142.857.142
	- Personel Giderleri	
360	ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR	42.857.142
	- GV Stopajı	
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER	100.000.000
	- Hediye Çekleri	

Personele verilen ve ücret olarak vergilendirilen çeklerin karşılığında, özel gider indirimi kapsamına giren mal veya hizmetler satın alınırsa, bunların özel gider indiriminden yararlanacağı tabiidir.

Personele verilen hediye çekinin meblağı küçük olsa bile bu muameleye tabi tutulması gerektiği ileri sürülebilir. Çünkü hediye çekleri parayı temsil etmektedir. Mesela tanesi 20'şer milyon lira maliyetli çukolata kutuları bayram münasebetiyle personele dağıtıldığında, doğrudan gider yazılabilir, KDV'si indirilebilir. Fakat 20'şer milyon liralık hediye çekleri verilmesi halinde bunların brüte götürülerek stopaja tabi tutulmaması tenkit konusu olabilir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

3.2.2. Çeklerin Müşterilere Verilmesi :

Çeklerin, belli tutarların üzerinde alışveriş yapan müşterilere verilmesi durumunda, müşteriye ciro primi verilmesi söz konusudur. Bu takdirde, müşterinin KDV'li ciro primi faturası düzenlemesi gerekir. Müşteri aldığı hediye çeklerini, kestiği gelir faturasının karşılığı olarak aktifine kaydedecektir.

Aşağıda, çekleri müşterilerine veren firmanın kayıtları gösterilmiştir. (236.000.000 liralık çek verilmiştir.)

120	MÜŞTERİLER	236.000.000	
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER - Hediye Çekleri		236.000.000
	Müşteriye çek teslimi		
760	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDER.	200.000.000	
191	İNDİRİLECEK KDV	36.000.000	
120	MÜŞTERİLER		236.000.000
	Müşterinin düzenlediği ciro primi faturasının kaydı.		

3.2.3. Çeklerin İşletme İhtiyaçları İçin Kullanılması :

Çekler, işletme ihtiyaçları için kullanılır ise alınan mal veya hizmete göre kayıt yapılır. Örneğin, çeklerle sabit kıymet alınırsa, sabit kıymet alış kaydı yapılır. Sarf malzemesi alınırsa, alınan mal doğrudan veya işletmede tüketilmesine paralel olarak giderleştirilir.

3.2.4. Çeklerin İşletme Ortakları veya Yakınlarının Şahsî İhtiyaçları İçin Kullanılması veya Bunlar Tarafından İşletmeden Çekilişi :

Çeklerin işletme ortakları veya yakınlarınca, işletmeden çekilişi veya onların şahsî ihtiyaçları için kullanılması halinde, ilgililerin cari hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir.

3.2.5. Çeklerin Yukarıda Sayılanlar Dışındaki Kişilere Hediye Olarak Verilmesi :

Çeklerin önceki bölümlerde belirtilenler dışındaki kişilere hediye (mesela yılbaşı hediyesi) olarak verilmesi halinde, bunların işletmenin cesametine ve faaliyetine nazaran aşırı boyutlarda olmaması, verilen hediyelerin cins ve değerinin makul seviyede bulunması koşuluyla gider yazılabileceği kanaatindeyiz.

50 no.lu KDV Genel Tebliğinde de eşantyonların aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğu kabul edilmiş, fakat gider kaydı ve KDV indirimi için bazı şartlar öngörülmüştür.

Tebliğın konuya ilişkin A-2 bölümü şöyledir :

"Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtımları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel almaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde eşantyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır...

Hediyenin nakit ya da hediye çeki olarak verilmesi, bize göre, bu durumu etkilemez. Yukarıda belirtilen koşullarla bu durumda da gider kaydı yapılabileceği kanaatindeyiz.

Çeklerin bu şekilde, bedelsiz ve karşılıksız olarak verilmesi halinde, çeki alan kişi nezdinde ivazsız intikal nedeniyle veraset ve intikal vergisi doğabilir. Ancak bunun için çek tutarının ivazsız intikale ilişkin istisna tutarını aşması ve vergi matrahının aşan kısım olması gerekir. (2002 yılındaki ivazsız intikallerin 770.000.000 lirası Veraset ve İntikal Vergisinden müstesnadır. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirilme oranında artmaktadır.)

4. BEDEL KARŞILIĞI SATILMAYAN HEDİYE VE ALIŞVERİŞ ÇEKLERİ (İSKONTO ÇEKLERİ) :

Uygulamada, bazı mağazaların, belli bir miktar veya tutardaki satışlar nedeniyle ya da sair nedenlerle, müşterilere bedelsiz olarak hediye çeki veya alışveriş çeki adı ile birtakım çekler verdikleri ve bu çeklerin o mağazalarda yapılan alışverişlerde kullanıldığı görülmektedir.

Bu çekler, bir anlamda "iskonto" çekleridir ve müşterilere verilen bu çeklerin alışveriş anına kadar, nazım hesaplarda izlenmesi tercih edilmelidir. Tabiiyatıyla izlemenin başka yöntemlerle de yapılması mümkündür. Önemli olan bu izlemenin sağlıklı bir yöntemle yapılması ve bu iskonto çeklerine istinaden uygulanan iskонтoların tevsiki için muhafaza edilmesidir. Çeklerin müşterilere verilmesi aşamasında, dekont ya da fatura düzenlenmesine gerek olmadığı gibi, KDV hesaplanmasına da gerek yoktur.

Bu çeklerin karşılığında müşterilere yapılan mal veya hizmet satışları için mutlaka fatura veya perakende satış fişi düzenlenmelidir. Söz konusu belgelerde, bu çeklerin bedeli "iskonto" olarak gösterilmek suretiyle işlem yapılmalıdır. Mal veya hizmet bedelinin tamamı bu tür çeklerle ödense bile, yukarıda izah edilen tarzda işlem yapmak gerekir.

ÖRNEK :

Firmanın, bir kampanya nedeniyle 50.000.000 liralık alımda bulunan müşterisine verdiği 5 milyon liralık iskonto çeki 100 milyon liralık bir alışverişte kullanılmıştır. Satılan malların tümü, %18 KDV oranına tabi mallardan oluşmaktadır.

100	KASA	95.000.000	
610	SATIŞ İSKONTOLARI	5.000.000	
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		84.745.762
391	HESAPLANAN KDV		15.254.238

Dikkat edilirse burada iskonto uygulanmasına rağmen bu iskonto KDV dahil yekünden yapılmış ve iskонтoların KDV matrahından indirilebileceği şeklindeki yasal hakdan (KDV Kanunu Md.25) faydalanılmamıştır.

Firmanın sistemleri müsait ise satış belgesinin şu şekilde düzenlenmesi ve yevmiye kaydının da buna göre avantajlı şekilde yapılması mümkündür.

Mal bedeli (iskontolu)	80.508.474
KDV	<u>14.491.526</u>
KDV dahil bedel	95.000.000

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

Saygılarımızla,

DENET Yönetim Danışmanlığı
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Ayrıca, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Nisan 2012 sayısında yayınlanan yazımızda da hediye çekleri konusunda geniş bilgi verilmiştir.

6.53. Bedele İtiraz Nedeni İle Açılan Dava Sonucu Geri Alınan Bedel, Faiz ve Diğer Kazanımların KDV Karşısındaki Durumu :

Konu ile ilgili olarak İstanbul Defterdarlığına verilen 4 Nisan 2002 tarih ve 1858 sayılı Muktezanın soru ve cevap bölümleri aşağıda bilgilerinize sunulmuştur :

"İlgi dilekçenizde, şirketinizin 5-6/1998 dönemlerine ait elektrik tüketimine tarafından düzenlenen faturanın 88.552.000.000 TL. fazla hesaplandığı ve bu tutara KDV ilavesiyle fatura düzenlendiğini ve bu faturayı ödediğinizi aynı zamanda şirketinizce İstanbul Beyoğlu 1. Asliye Ticaret Mahkemesi'ne dava konusu yapıldığı ve Yargıtay 19. Hukuk Dairesi tarafından 88.552.000.000 TL. ile mahkeme ilamında yazılı faizi oranında şirketinize ödenmesine karar verildiği, ancak asıl alacak, faiz ve yargılama giderlerine KDV uygulanıp uygulanmayacağı hakkında görüş sorulmaktadır.

Buna göre, şirketinize Yargı kararı ile geri ödenmesine karar verilen 88.552.000.000.TL. KDV dahil bedel ise iç yüzde uygulanmak suretiyle, dahil değilse 88.552.000.000 TL. + KDV olarak hesaplanması, diğer taraftan 28.02.2002 tarihine kadar arada geçen süre için işlemiş olan 239.385.000.000. TL. yasal faiz ve 161.052.000. TL. (Vekalet Ücreti) + 973.000.000. TL. (Davacılar Masrafı) + 158.935.000. TL. (Bilirkişi Ücreti) olmak üzere toplam tutar üzerinden genel oranda (% 18) KDV'nin hesaplanması gerekmektedir."

6.54. Emisyon Primleri :

Emisyon primi, şirketlerin kuruluşlarında ve daha çok sermaye artırımlarında, rüçhan hakkını kullanmayanların hissesine düşen paylarının, nominal bedelinin üzerinde bir bedelle ortaklara tahsisi veya yeni çıkarılan hisselerinin tümünün genel kurul kararından nominal bedelinin üzerinde bir bedel karşılığı ortaklara verilmesinden sağlanan kazançlardır.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere emisyon primleri şirketin mal satışından veya hizmet ifasından elde ettiği bir hasılat veya kazanç değil, şirkete sermaye girişi niteliği arz eder. Zaten bu niteliği dolayısıyla emisyon primleri kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, yasal yedek akçe olarak "520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ" hesabına kaydedilmekte yani bir hasılat unsuru sayılmadığı için gelir tablosu hesaplarına hiç girmemektedir.

Emisyon primleri, aynı nedenlerle KDV'nin konusuna da girmez.

6.55. İştirak Kazançları :

İştirak kazançları KDV mükelleflerinin tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükellefinin sermayesine iştiraki nedeniyle bu kurumun karından pay alması şeklinde bir hasılat olup KDV nin konusuna girmez. Çünkü burada hasılatı elde eden sermayedar konumundadır ve kar payı mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında elde edilmiş değildir.

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

6.56. Malı Çalınan veya Dolandırılma Suretiyle Malını Kaybeden KDV Mükellefinin Yapacağı İşlem :

Çalınma Olayları :

Bir KDV mükellefinin malı çalındığında, çalınan mal için KDV açısından ne işlem yapılması gerektiği hakkında açık bir hüküm bulunmadığı gibi mukteza veya yargı kararına da rastlanmamıştır.

Bu konuda iki görüş ortaya çıkabilir :

- Malın çalınması hırsıza teslim anlamındadır. Teslim gerçekleştiği için bu mal için emsal bedeli üzerinden satılmış veya işletmeden çekilmiş gibi KDV hesaplanması gerekir. Teslimin mükellefin rızası dışında gerçekleşmiş olması bunun teslim olmadığı anlamına gelmez.
- Malın çalınması teslim değildir. Çünkü KDV nin ikinci maddesinde bahsi geçen teslim işlemi "mülkiyetin de intikal ettiği" bir işlemdir. Kamulaştırmada da mükellefin iradesi dışında bir teslim olmakta ise de, kamulaştırma mülkiyetin geçişini sağladığı için KDV nin konusuna girmektedir. Halbuki malın çalınmasında mülkiyet hırsıza geçmez ve bu nedenle KDV doğmaz. Malın çalınması olsa olsa KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesindeki, "malın zayı olması" hali olarak nitelendirilebilir ve çalınan mal için yüklenilmiş olan KDV nin indirilmemesi, daha önce indirilmiş ise bu indirim iptal edilmesi gerekir.

Biz ikinci görüşün doğru olduğunu düşünüyoruz. Her ne kadar 1966 yılında çıkmış olan 140 numaralı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu kararında, sebebi izah edilemeyen stok sayım noksanlarının emsal bedel üzerinden hasılat olarak dikkate alınacağı belirtilmiş ise de, bu anlayışın noksanlığı tespit edilen malın açıktan satıldığı varsayılması esasına dayandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bizim görüşümüz çalıntı malların zayı mal olarak nitelendirilmesi gerektiği şeklinde olmakla beraber, olayın niteliğine veya inceleme elemanının tespit ve yorumlarına göre, çalındığı ileri sürülen malın gerçekte açıktan satılmış olduğu veya olabileceği gerekçesi ile birinci görüşe göre işlem yapılması da mümkündür.

Malın çalınmasına bağlı olarak yapılacak olan KDV hesaplama veya KDV indirim iptali işlemi, çalınma olayın gerçekleştiği ay itibarıyla yapılır. Çalınmanın geç (stok sayımı sonucunda) fark edilmesi halinde ise bu işlemin yıl sonu itibarıyla yapılması gerekir.

Yaklaşım Dergisinin Haziran 2000 sayısında yayımlanan "VERGİ UYGULAMALARINDA HIRSIZLIK OLAYLARI" başlıklı yazımızda, konu hakkında detaylı izahat bulunmaktadır.

Dolandırılma Olayları :

Bir KDV mükellefinin faturaya bağlayarak teslim ettiği malın bedelini dolandırılma (alıcının mal aldıktan sonra kayıplara karışması, fatura adresinin sahte olması, alıcı firmanın hayali oluşu) nedeniyle tahsil edilememesi olayı ile ilgili olarak İstanbul Defterdarlığınca verilen 4.3.1999 tarih ve 1004 sayılı Muktezada, böyle bir nedenle fatura tutarının tahsil edilemiyor oluşunun, söz konusu faturaya ilişkin hasılat kaydını ve KDV beyanını etkilemeyeceği belirtilmiştir. Böyle bir duruma düşen mükellefin yapabileceği tek işlem faturaya konu hasılat ve KDV toplamından oluşan alacağını, gerekli yasal şartları sağlamak suretiyle değersiz alacak veya şüpheli alacak olarak gider yazmak veya bu şartları sağlayamıyorsa kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaktır.

6.57. Garanti Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler :

Bu konuda 3 üncü maddeye ilişkin 9.1. no.lu bölüme bakınız.

6.58. Aidatlar :

Aidatların KDV karşısındaki durumu hakkında, 60 no.lu KDV Sirkülerinin 1.3. no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir :

MADDE 1 : VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER

“1.3. Aidatlar

Üyelerden veya katılımcılardan alınan aidatlar, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemek şartıyla KDV'nin konusuna girmemektedir. Örneğin dernek tüzüğünde belirtilen gelirlerden olan üye aidatları KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

Ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir kooperatifin ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin karşılığında yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi tutulacaktır. Örneğin tüketim ve taşımacılık kooperatifleri gibi kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatiflerin üyeleri tarafından yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kooperatifin ortak giderleri karşılamak (üyelerin güvenlik, bahçivanlık, havuz ve sosyal tesislerin bakımı, elektrik ve su gibi ihtiyaçlarının giderilmesi) amacıyla tahsil ettiği aidatlar ise ticari mahiyet arz etmediğinden KDV'ye tabi tutulmayacaktır.”

6.59. Yurtdışına Turist Götüren (Outgoing) ve Yurtdışından Gelen Turistleri Ağırlayan (Incoming) Seyahat Acentalarının Durumu:

Maliye İdaresi öteden beri, gerek yurtdışına turist götüren gerekse yurtdışından gelen turistleri ağırlayan tur şirketlerinin hasılatlarını MALİYET VE KAR şeklinde iki parçaya ayırıp, bu iki parçaya farklı muamele yapılması şeklinde KDV Kanunu'nda yeri olmayan ve hasılat bütünlüğü esasına ters düşen bir görüş benimsemektedir.

Daha önce 40 no.lu Tebliğ ile ifade edilen ve bize göre Kanun'a aykırı olan bu görüş KDV Genel Uygulama Tebliğ ile de sürdürülmüştür.

Outgoing konusundaki tebliğ hükmü ve görüşlerimiz 6. maddeye ilişkin 4.3.5 no.lu bölümde belirtilmiştir.

Incoming açısından Maliye İdaresi seyahat acentasının hasılatının kar kısmını ihracat istisnası, maliyet kısmını ise KDV kapsamındaki bedel şeklinde yorumlamakta olup bu görüş KDV Genel Uygulama Tebliğ'nin II/A-2.1 no.lu bölümündeki 3 no.lu örnekle ifade edilmiştir.