

# DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 21.01.2019  
Sirküler No : 2019/031

## 7161 SAYILI KANUN İLE KATMA DEĞER VERGİSİ VE GİDER VERGİLERİ KANUNLARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

[2019/14 sayılı Duyurumuzda](#) belirttiğimiz üzere, kamuoyunda “Torba Yasa” olarak adlandırılan ve vergi kanunlarında da düzenlemeler yapan [7161 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun](#) (ilerleyen bölümlerde “7161 sayılı Kanun” ya da “Torba Kanun” olarak anılacaktır) Resmi Gazete’de (R.G. 18.01.2019 - 30659) yayımlanmıştır.

Sirkülerimizin ilerleyen bölümlerinde, söz konusu Torba Kanun’la Katma Değer Vergisi ve Gider Vergileri Kanunları’nda yapılan düzenlemelere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

### 1. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA (KDVK) YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

7161 Sayılı Kanun ile KDVK’da yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

#### 1.1. Kur Farklarının KDV Matrahına Dâhil Olduğuna İlişkin Düzenleme:

Bilindiği üzere, KDV Kanunu’nda kur farklarının KDV’ye tabi olduğu yönünde açık bir hüküm yoktu. Maliye İdaresi KDV uygulamasının ilk yıllarında kur farklarının KDV’ye tabi olmadığı görüşünderken sonradan özelge bazında aksi yönde görüşler vermeye başlamıştır.

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160’dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000’nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Ayrıca Maliye İdaresi kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünü önce 105 no.lu Tebliğ'de, daha sonra KDV Genel Uygulama Tebliği'nin bazı bölümlerinde ifade etmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin “Kur Farkları” başlıklı III/A-5.3 no.lu bölümünde, kur farklarının esas itibariyle vade farkı niteliğinde olduğunu, dolayısıyla KDV matrahına dâhil unsur olarak vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır. 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 yukarıda belirtilen 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 farklarının KDV'ye tabi olmadığı görüşünü içeren ve aksi yöndeki Tebliğ hükümlerinin iptali sonucunu verecek olan önemli bir karardır<sup>1</sup>. 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.

7161 sayılı Kanun'un 18 inci maddesi ile KDVK'nın “*Matraha Dâhil Olan Unsurlar*” başlıklı 24'üncü maddesine, kur farkları ibaresi ilave edilmiştir. Böylelikle, kur farklarının KDV'ye tabi olduğu Kanun bazında açıklanmıştır. Söz konusu düzenleme, Kanunun yayım tarihi olan **18 Ocak 2019** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, 18 Ocak 2019 tarihinden itibaren gerek mal teslimleri ve hizmet ifalarından, gerekse borç verme işlemlerinden doğan kur farkları KDV matrahına eklenecektir. Lehine kur farkı doğan KDV mükellefleri bu kur farkları için fatura düzenlemek zorundadırlar. Kur farkları üzerinden düzenlenecek faturada KDV'nin ayrıca mı hesaplanacağı, yoksa iç yüzde yöntemi ile mi belirleneceği tarafların mutabakatına bağlıdır. Değerleme işlemleri nedeniyle hesaplanan kur farkları için bu aşamada fatura düzenleme mecburiyeti yoktur, çünkü realize olan kur farkları için fatura düzenlenir. Ancak taraflar isterlerse değerlendirme sebebiyle hesaplanan kur farkları için de önceden fatura düzenleyebilirler.

7161 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemenin geçmişe etkisi hakkında görüşlerimiz aşağıda özetlenmiştir.

Anılan düzenlemeden önce, Kanun'da kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönünde bir hüküm bulunmamaktaydı. Dolayısıyla, 18 Ocak 2019 tarihinden önce Danıştay'ın da uygun gördüğü, kur farklarının KDV'ye tabi bulunmadığı hususu netleşmiştir. Bu düzenleme ile, 18 Ocak 2019 tarihinden önce kur farklarının KDV'ye tabi bulunmadığı görüşü yasal dayanak kazanmıştır. Her ne kadar, düzenlemenin gerekçesinde, ithalatta olduğu gibi yurtdışında yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu hususunun, madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı ifade edilmekte ise de bu

<sup>1</sup> Konuyla ilgili detaylı açıklamalar ortaklarımızdan Mehmet Maç'ın [“Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olmadığı Yönündeki Önemli Danıştay Kararı”](#) başlıklı makalesinde yer almaktadır (2018/144 sayılı Duyurumuz).

açıklamalara katılmak mümkün değildir. Çünkü yargı kararı ile de kesinlik kazandığı üzere, bu yasal düzenleme öncesinde kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı konusunda tereddüt bulunmamaktaydı. Başka bir ifade ile yaşanan tereddüt yargı kararı ile ortadan kalkmıştı.

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.

Ne var ki GİB tarafından verilen bir özalgede <sup>2</sup> "*Buna göre, ithalatta vergi matrahına dahil unsurlardan olan ithal edilen eşya ile ilgili olarak sonradan ortaya çıkan ve vadeli ithalattan kaynaklanan kur farklarına isabet eden KDV'nin, ilgili gümrük idaresine beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.*" denilmek suretiyle kanuni dayanağı olmayan bir görüş verilmiştir.

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. Diğer yandan 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, ortada 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 özalgedeki görüşe katılmıyoruz. Zira, ithalat işlemlerine konu kur farkları, yurt içi teslimlere ilişkin matrahi düzenleyen maddelerden ayrı bir maddede düzenlenmiş olup, sadece gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan kur farkları KDV matrahına dâhildir. Buna göre de, 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.

## 1.2.Yenilebilir Enerji Kaynaklarına İlişkin Düzenlemeler:

KDVK'nın 13/1-j maddesi uyarınca, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları KDV'den istisnadır. Söz konusu istisnanın kapsamına, **yenilebilir ve diğer enerji tesislerinin inşası** da alınmıştır. Anılan düzenleme, Kanun'un yayımı olan **18 Ocak 2019** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Madde gerekçesinde, yenilenebilir enerji kaynaklarının (jeotermal, güneş, rüzgar vb.) tarımsal üretimde yaygınlaşması ve etkin olarak kullanılması sayesinde üretim maliyetlerinin önemli oranda düşürülmesinin ve tarıma dayalı ihtisas OSB yatırımlarının daha etkin, verimli ve devamlı olmasına katkı sağlanmasının amaçlandığı belirtilmiştir.

Anılan istisna tam istisna kapsamında olup, ilgili mal teslimlerini ve hizmet ifalarını yapan mükellefler indirim yoluyla gideremedikleri KDV'lerin, mahsuben veya nakden iadesini talep etmeleri mümkündür.

## 1.3.Yayıncılık Sertifikası Verilen Yayıncılara Getirilen İstisna Düzenlemesi:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine eklenen n bendi uyarınca; **Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayıncılık sertifikası verilmiş yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimi, 1 Şubat 2019 tarihinden itibaren KDV'den istisna tutulmuştur.**

Getirilen söz konusu istisna tam istisna kapsamında olup, ilgili kitap ve süreli yayınların teslimini yapan yayıncıların indirim yoluyla gideremedikleri KDV'lerin, mahsuben veya nakden iadesini talep etmeleri mümkündür.

## 1.4.Kentsel Dönüşüm Projeleri Kapsamındaki Taşınmazların Devir ve Teslimlerindeki İstisna Süresi Uzatılmıştır:

KDVK'nın geçici 35'inci maddesi uyarınca, kentsel dönüşüm projeleri kapsamında, trampa yoluyla taşınmazların Hazineye devir ve teslimlerinin 31.12.2018 tarihine kadar olan katma değer vergisi, damga vergisi ve tapu harcına ilişkin istisna süresi, 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştır.

## 1.5.2019 Yılında Yapılan Teşvik Belgesi Kapsamındaki Bina - İnşaat Harcamalarına KDV Teşviki Getirilmiştir:

6770 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'na eklenen geçici 37'nci madde ile imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında 2017 yılında gerçekleştirilen bina - inşaat harcamalarına ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin, yatırımcıya iadesi düzenlenmiştir. 7061 sayılı Kanun'la (R.G. 05.12.2017 - 30261), 2018 yılında belirtilen kapsamda yapılan bina - inşaat harcamaları da bu madde kapsamına alınmıştır.

Bu defa 7161 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle birlikte imalat sanayiine yönelik teşvik belgesi kapsamında **2019 yılında** da yapılan bina - inşaat harcamaları da kapsama alınarak, 2019 yılında yapılacak mezkur harcamalara ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, yatırımcıya iade edilecektir.

Ayrıca, Cumhurbaşkanı'na söz konusu teşvik uygulamasının süresini 5 yıla, bir diğer ifadeyle 2024 yılı sonuna, kadar uzatma yetkisi verilmiştir.

## **2. GİDER VERGİLERİ KANUNUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER:**

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "*Istisnalar*" başlıklı 29'uncu maddesinin 1. fıkrasına eklenen (ç) bendi uyarınca, varlık finansman fonlarının sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu düzenleme 18 Ocak 2019 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla,