

R.Gazete No.19382
R.G. Tarihi: 24.2.1987

Maliye ve Gümrük Bakanlığından :

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
Seri No : 25

Bakanlığımıza yapılan müracaatlardan bazı konularda tereddüde düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

A — KIRAYA VERME İŞLEMLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY :

Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (f) bendi gereğince, Gelir Vergisi Kanununun 70 nci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiye tabi bulunmaktadır.

Ancak, aynı Kanununun 10 uncu maddesinin kiraya verme işlemlerinde vergiyi doğuran olayı hükme bağlayan (h) bendi 3316 sayılı Kanunla 1 Aralık 1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, 1 Aralık 1986 tarihinden itibaren kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

B — FARKLI VERGİ NİSPETLERİNE GÖRE VERGİ DAHİL FİYAT UYGULAMASINDA KATMA DEĞER VERGİSİNİN HESAPLANMASI :

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 3316 sayılı Kanunla değişik 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan ve 29/11/1986 tarih ve 19296 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 24/11/1986 tarih ve 86/11217 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı mal ve hizmetlerde katma değer vergisi nispetleri yeniden tespit edilmiş ve bu nispetler 1 Aralık 1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, 24/5/1986 tarih ve 19116 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 22 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 1 Haziran 1986 tarihinden itibaren, perakende satış yapanlar ile hizmet ifa eden mükellefler tarafından liste, etiket ve belgelerde fiyatların, katma değer vergisi dahil olarak tespit edilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu uygulamaya 22 Seri No.lu Genel Tebliğde açıklanan şekilde 1 Aralık 1986 tarihinden itibaren de aynen devam edilecektir.

Ancak, sözü edilen 86/11217 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı mal ve hizmetler için farklı vergi nispetleri tespit edilmesi nedeniyle, bundan böyle düzenlenecek belgelerde mal ve hizmetlerin tabi olduğu vergi nispeti belirtilmek suretiyle; yani genel vergi nispetine tabi mallara ait toplamın yanına "% 12 KDV DAHİLDİR", % 5 indirimli nispete tabi olanlara "% 5 KDV DAHİLDİR", % 1 indirimli nispete tabi olanlara ise "% 1 KDV DAHİLDİR" şerhi verilecektir. Sıfır nispette vergiye tabi işlemlerde ise, önceden olduğu gibi "VERGİSİZDİR" şerhi verilmesine devam olunacaktır.

Bu şekilde farklı vergi nispetleri uygulanmak suretiyle katma değer vergisi dahil edilecek tespit edilen fiyatlar üzerinden, katma değer vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1 — % 12 nispetine tabi mal ve hizmetlerde vergi dahil olarak tespit edilen bedel içindeki katma değer vergisi, vergili bedel 12 ile çarpılıp çıkan rakam 112'ye bölünmek suretiyle hesaplanacaktır.

Mesela : % 12 vergi dahil 560 liraya satılan bir malın katma değer vergisi,

$560 \times 12 = 60$ TL. olacaktır.

112

2 — % 5 vergi nispetine tabi mal ve hizmetlerde vergi dahil olarak tespit edilen bedel içindeki katma değer vergisi, vergili bedelin 21'e bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Mesela : % 5 vergi dahil 630 liraya satılan bir ilacın katma değer vergisi,

$630 = 30$ TL. olacaktır.

C — ADİ ORTAKLIKLARDA VERGİLEME :

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.

Ote yandan : adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olamayacak, 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 ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında ayrıen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır.

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile fesh 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 fesh 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 nispeti % 12'dir. Bu durumda, adi ortaklıktan (A) adına 20.000.000 liralık, (B) adına ise 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 şahsi 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 mutabakat sorumluluk taşımaları nedeniyle, işlemlerde kolaylık sağlanmaması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye, ortakların adı, soyadı, adresleri 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.

D — İHRACAT BEDELLERİNE BAĞLI VERGİ İADESİ, KUR FARKI VE KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME PRİMİNDE ÖN İHRACAT İSTİSNASININ UYGULANMASI :

Bilindiği üzere, ihracatçıların yurt dışına teslim ettikleri mal karşılığında aldıkları bedellerin, bu meydana vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primlerinin katma değer vergisine tabi olması söz konusu değildir.

Ancak, ihracatçıların mal satın aldığı imalatçı firmalara ödeyeceği kur farkı, vergi iadesi ve kaynak kullanımı destekleme primi ise, Katma Değer Vergisi Kanununun 20 nci maddesine göre malın bedeli içinde mütalaa edilmesi gerektiğinden vergiye tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Kanunun ihracat istisnasını düzenleyen 11 nci maddesine 3297 sayılı Kanunla (c) bendi eklennmiş ve imalatçıların imal ettikleri mallardan ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapacakları teslimler nedeniyle hesaplanan verginin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen, ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh, tahakkuk ve tecil olunacağı, ihracatın teslim tarihini takip eden 3 ay içinde gerçekleşmesi halinde tecil edilen bu verginin terkin olunacağı esası getirilmiştir.

Kanunun 11/c maddesi çerçevesinde yapılacak mal alımlarında hesaplanan katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ödenmeyeceği esası getirildiğine göre, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı, vergi iadesi ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerine ait katma değer vergisinin de ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil-terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de söz konusu ödemeler, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığı için bu müessesenin çalıştırılmasına imkan bulunmamakta, dolayısıyla yukarıda sayılan ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 4 üncü fıkrasında, Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili kılınmıştır.

Bu yetki uyarınca, ihracatın gerçekleşmesinden sonra ihracatçı tarafından kendilerine intikal ettirilen vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerinin karşılığında imalatçının keseceği faturalarda; bu ödemelerin tek tek belirtilmesi ve ödemelere ait hesaplanan katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi ile asıl mala ilişkin fatura ve ihracata ait gümrük çıkış beyannamesine atıfta bulunularak bu verginin tahsil edilmediğini belirten bir şerh konulması, bilahare sözü edilen ödemelere ait düzenlenen faturada gösterilen verginin, faturanın ait olduğu döneme ilişkin beyannamede gösterilerek, bu verginin aynı beyannamede indirim konusu yapılması suretiyle söz konusu ödemelerin de vergiden arındırılması uygun görülmüştür.

Öte yandan, ihracatçıların imalatçılardan yaptığı mal alımları ile ilgili olarak, imalatçı tarafından düzenlenen faturalarda ayrıca gösterilen ve 3065 sayılı Kanunun 11/1 inci maddesine 3297 sayılı Kanunla eklenen (c) bendinde belirtilen tecil ve terkin uygulamasına başvurulmayan katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması ve indirimle rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde ise, bu miktarın iadesi mümkün bulunmaktadır.

E — TAŞIMACILIK İSTISNASI :

Uluslararası kara taşımacılığı yapan mükelleflerin bu taşıma işlemlerini kara manifestosu ile tevsik etmeleri ve beyannamelerinde gösterdikleri taşımacılık istisnası nedeniyle iadesi gereken miktarın bir milyon liranın altında bulunması halinde bu belgeyi, noterden tasdikli bir örneğini katma değer vergisi beyannamelerine eklemeleri hususu 24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Uluslararası kara taşımacılığı yapan mükelleflerin istisna kapsamına giren taşıma faaliyetleri için kara manifestosunun düzenlenmeyip, TIR karnesinin düzenlenmesi halinde; bu durumdaki mükelleflerin sözü edilen faaliyetlerini TIR karnesi ile de tevsik edebilmeleri uygun görülmüştür.

Buna göre, uluslararası kara taşımacılığı yapan mükelleflerin, istisna kapsamına giren bu faaliyetlerini 24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara uygun olarak, kara manifestosu ile tevsik etmeleri asıldır. Ancak, nakliye faaliyetinde kara manifestosunun düzenlenmeyip TIR karnesinin düzenlenmesi halinde, istisna kapsamına giren bu faaliyetin TIR karnesi ile tevsik edilmesi mümkündür.

Bu durumda, TIR karnesinin birinci sayfasının ve Türkiye sınır kapılarından giriş veya çıkışlarda bu kapı gümrüklerine bırakılan nüshasının dip koçanının noterden tasdikli birer fotokopisinin, yapılacak katma değer vergisi iadesinin 1.000.000 liranın altında kalması halinde ilgili dönem beyannamesine eklenmesi, 1.000.000 lirayı aşması halinde ise vergi incelemelerinde ibraz edilmek üzere kendilerinde alıkonulması gerekmektedir.

Öte yandan, uluslararası taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak yüklenen vergilerin iadesi işleminde, mükellefler katma değer vergisi beyannamesine 31/5/1986 tarihinden önce triptik belgesi veya düzenlenen faturalar ve bu faturaları teyid eden taşımayı yaptıran müesseselerin düzenleyip tasdik edecekleri listeleri, ayrıca 31/5/1986 tarihinden sonra uluslararası kara taşımacılığı faaliyetini kara manifestosu veya TIR karnesi ile tevsik edemeyen mükellefler de bu belgeleri ekleyebileceklerdir.

F — KUZEY ATLANTİK ANLAŞMASI TEŞKİLATINA İŞ YAPAN MÜTEAHHİT VE SATICILARA YAPILACAK İADELER :

24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bendinde, Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatına veya onun namına 7/2864 sayılı Kararıyla verilen yetkili makamlara teslim veya hizmet veren mükelleflerin beyannamelerinde iade edilecek vergi bulunması halinde, bu durumun Vergi Dairelerince, Bakanlığımız Gelirler Genel Müdürlüğüne intikal ettirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Ancak, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 77 nci maddesine göre, nakit olarak iade edilecek tutarın 1.000.000 lirayı aşması halinde inceleme yapılması için durum Gelirler Genel Müdürlüğüne intikal ettirilecek, mükellefin iade talebinin incelemeye tabi tutulmadan sonuçlandırılmasının mümkün olduğu hallerde ise Bakanlığımıza bilgi verilmeyecektir.

G — TÜRKİYE TURING VE OTOMOBİL KURUMUNCA VERİLEN TRİPTİK KARNELERİ :

Bilindiği üzere, Ülkemize gezi, ziyaret, iş gibi geçici amaçlarla gelen ve asıl ikametgahı yurt dışında bulunan Türk veya yabancı uyrukluların bu seyahat sırasında getirdikleri taşıtlar ile bazı eşyalar, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu veya bu kurumun tekeffül ettiği benzeri yabancı kurumların verecekleri triptik belgeleri ile yurda sokulmaktadır. Belgeler, getirilen bu eşyanın zamanında yurt dışına çıkarılmaması halinde doğacak olan gümrük vergi ve resimlerinin teminatı niteliğini taşımaktadır.

Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun geçici amaçlarla ülkemize gelenlere sağladığı bu teminat bir hizmet niteliği taşıdığından triptik belgeleri karşılığında kurum tarafından alınan bedeller esas itibariyle katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c maddesinde; "transit, aktarma, gümrük ant-reposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler" in vergiden müstesna olduğu hükmüne bağlanmıştır. Sözü edilen kurum tarafından yapılan hizmet gümrük hattı dışında ifa edildiğinden, bu hizmetin vesikası niteliği taşıyan triptik belgesi karşılığında alınan bedellere Katma Değer Vergisi Kanununun sözü edilen 16/1-c maddesi gereğince vergi uygulanmayacaktır.

H — TALİH OYUNLARI SALON İŞLETMECİLİĞİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI :

12/3/1982 tarih ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun 19 uncu maddesine göre izin verilen talih oyunları salon işletmeciliğinde katma değer vergisi uygulaması aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

Söz konusu salonlarda talih oyunları, işletmeden satın alınan marka, fiş, jeton v.s. kullanılarak oynanmakta, müşteriler kullanmadıkları veya oyunda kazandıkları fiş, marka, jetonların karşılığını istedikleri zaman işletmeden tahsil edebilmektedirler.

Talih oyunu salon işletmelerinde bir hizmet ifası söz konusudur. Marka ve benzerleri bu hizmetten faydalanılmasında bir araç olarak kullanılmakta ve markaların satın alınması sırasında yapılan ödeme bir avans niteliği taşımaktadır.

Katma değer vergisi uygulamasında hizmet işletmelerinde vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası ile vuku bulmaktadır. Talih oyunlarında hizmet, salonda kalma süresince devam etmekte ve salonun terk edilmesiyle hizmet ifası tamamlanmaktadır.

Talih oyunları salonlarının özelliği nedeniyle avans olarak verilen markaların, oyun içinde ne kadar kullanıldığı, kullanan müşteriler bakımından tek tek tespit edilememektedir. Bu nedenle de hizmetin bedeli tek tek müşteriler itibariyle belirlenmemektedir.

Bu durum göz önüne alınarak 3065 sayılı Kanunun 23 üncü maddesine 3099 sayılı Kanunla eklenen (f) bendinin verdiği yetki istinaden talih oyunları salon işletmeciliğinde katma değer vergisi uygulamasının aşağıdaki gibi gerçekleştirilmesi uygun görülmüştür.

3065 sayılı Kanunun 20 nci maddesine göre hizmet işlemlerinde matrah, ifa edilen hizmet karşılığında alınan bedeldir. Bu hükmü göre, oyun salonlarında ifa edilen hizmet karşılığında alınan bedel net hasılat olacaktır. Diğer taraftan talih oyunları salon işletmeciliğinde bedel belli bir tarife göre tespit edildiğinden, 3065 sayılı Kanunun 20/4 üncü maddesine göre, bu net hasılat vergi dahil olarak teşekkül edecek ve oyun salonu işletmeleri vergili net hasılat içindeki katma değer vergisini bu Tebliğin (B) bölümündeki açıklamalara göre hesaplayacaklardır.

Tebliğ olunur.