İstanbul, 30.06.2010

Katma Değer Vergisi Sirküleri 57, 58 ve 59

DUYURU NO:2010/35

KDVK'nun 1 ve 17., 9/1 ve 30. madde uygulamalarına yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan açıklamaları içeren 57, 58 ve 59 numaralı KDV sirkülerleri yayımlanmıştır.

Bilginize Sunulur.

Arkan & Ergin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ / 57

Konusu	: İndirilemeyecek katma değer vergisi
Tarihi	: 23/6 /2010
Sayısı	: KDV-57 / 2010 -5
İlgili Olduğu Madde	: Katma Değer Vergisi Kanunu 30 uncu madde

1. Giriş

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 30 uncu maddesinin uygulamasına yönelik Başkanlığımıza intikal eden tereddüt konusu olaylarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

2. Yasal Düzenleme

KDV Kanununun 30 uncu maddesinde;

"Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi."

hükmü yer almaktadır.

3. Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan İşlemlerle İlgili KDV

KDV Kanununun 30/a maddesine göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

3.1. Vergiye Tabi Olmayan İşlemlere İlişkin Yüklenilen KDV

KDV Kanununun 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; 6 ncı maddesinde de işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsama girmeyen, yani vergiye tabi olmayan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamaktadır. Örneğin;

- Yurt dışındaki malların Türkiye'ye getirilmeksizin yine yurt dışına satışı yoluyla yapılan transit (doğrudan) ihracat işlemi,

- Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmanın yabancı bir ülkede yer alan fabrikasında üretilen malların yurtdışında satışı,

- Yurt dışındaki havayolu firmalarına yurtdışında yolcu taşımak üzere yapılan uçuş hizmetleri,

- Yurt dışına çıkartılan kamyon, iş makinesi, tarım makinesi vb. araçların yine yurtdışındaki kişi ve kurumlara kiralanması,

- Türkiye'de mükellef olan avukatın yurtdışında görülen bir davada müvekkilini temsil etmesi,

- Türk inşaat firmasının yurtdışında otoyol inşaatı yapması,

- Türkiye'de mukim bir inşaat firmasının yurtdışında yaptığı inşaatlara ilişkin bakım, onarım, montaj gibi hizmetlerin Türkiye'de mukim başka bir firma tarafından yurtdışında yapılması,

gibi işlemler KDV ye tabi olmadığından, bu işlemler nedeniyle Türkiye'de KDV ödenmiş olması halinde, verginin konusuna girmeyen bu işlemlere ait yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Öte yandan, bu işlemler KDV nin konusuna girmediğinden, ihracat veya transit taşımacılık istisnası gibi herhangi bir istisna kapsamında değerlendirilmek suretiyle KDV iadesi talep edilmesi de mümkün değildir.

3.2. Vergiden İstisna Edilmiş İşlemlere İlişkin Yüklenilen KDV

KDV Kanununun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri ile 17/4-c, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-t, geçici 12 ve geçici 23 üncü maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemler dışında vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirimi mümkün bulunmamaktadır. Örneğin;

- Kanunun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır. Bu kapsamda, Sağlık Bakanlığına bağışlanacak hastanelerin veya Milli Eğitim Bakanlığına bağışlanacak okulların inşası nedeniyle yüklenilen KDV veya kamu menfaatine yararlı bir derneğe, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfa yapılan ayni bağışlarla ilgili yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

- Tarım Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri veya Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri tarafından tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacıyla zirai araştırmalar, arazi ıslah çalışmaları yapılması; tohumluk, fidan, damızlık hayvan teslimleri Kanunun 17/1-a maddesi gereğince KDV den istisna olduğundan bu teslimlerle ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu ürünlerin maliyetleri içinde yer alan KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- Kamu menfaatine yararlı bir derneğe ait sağlık biriminin KDV den müstesna olan sağlık hizmeti ifaları ile ilgili olarak yüklenmiş olduğu KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterenler tarafından verilen bazı yazılım hizmetleri dolayısıyla yüklenilen KDV, ürettikleri yazılımı Türkiye'de satmaları kaydıyla indirim konusu yapılmayacaktır. Ancak, söz konusu yazılım hizmetinin yurt dışındaki bir müşteriye verilmesi halinde Kanunun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında KDV istisnası uygulanacak, Kanunun 32 nci maddesine göre bu işlem nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecek, indirilemeyen KDV ise iade edilebilecektir.

- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelendirmelerinden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler KDV den istisna olup, istisna kapsamına giren işlemleri yapanların bu işlemler nedeniyle yüklendikleri KDV yi indirim konusu yapması mümkün bulunmamaktadır.

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimi KDV den istisna olduğundan bu teslimler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır.

4. Binek Otomobillerinin Alımında Ödenen KDV

KDV Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yüklendikleri KDV nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

KDV uygulaması bakımından binek otomobili kapsamına giren araçlar, 54 No.lu KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre belirlenecektir.

Bu çerçevede, taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanılıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan araç nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin;

- Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobili (örneğin; genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş. nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobiline ait yüklenilen KDV yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiline dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenilen KDV ile binek otomobiline dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıtın alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "ilave edilecek KDV" olarak beyan edilecektir.

5. Zayi Olan Mallara Ait KDV

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değerin vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracağı; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan aynı bentte, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayi olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilecektir.

Buna karşılık Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmediği sürece, yangın sonucu zayi olan mal nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde zayi olan malların ithalinde ödenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

5.1. Malların Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayi olan mal olarak değerlendirileceği; KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,

- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,

- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri,
için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

5.2. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,

- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin

daha düşük bir fiyatla satılması halinde bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

5.3. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,

- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,

- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu oluşan kayıplar,

- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,

fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

6. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV

KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Buna göre, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyecektir.

Bu hükmün uygulanmasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmadığından, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

- Serbest meslek faaliyetini sürdürmek amacıyla satın alınan taşınmazın bir kısmının konut, bir kısmının işyeri olarak kullanılması durumunda, söz konusu taşınmazın envanter defterine veya amortisman listelerine kaydedilmesi şartıyla amortisman giderlerinin yarısı gider olarak yazılabileceğinden taşınmaz nedeniyle yüklenilen KDV nin de sadece yarısı indirim konusu yapılabilecektir.

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

7. Değerlendirme ve Sonuç

KDV mükelleflerinin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den, ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen veya kendilerine yapılan teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan KDV indirilebilmektedir.

Ancak, Kanunun 30 uncu maddesi kapsamındaki durumlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılmayan bu vergiler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenilen KDV ise, gider veya maliyet unsuru olarak değil, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

Zayi olan mallarda olduğu gibi indirilemeyecek KDV koşulları sonradan oluşmuş ve yüklenilen KDV nin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarların indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

Duyurulur.

Mehmet KİLCİ
Gelir İdaresi Başkanı

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/58

Konusu	: Taşınmaz ve taşınmaz niteliği taşıyan mal ve hakların satışında katma değer vergisi uygulaması.
Tarihi	: 23/6 /2010
Sayısı	: KDVK-58/ 2010-6
İlgili Olduğu Maddeler ve Tebliğler	: KDV Kanunu 1/1, 1/3-d, 17/4-r, 17/4-p, geçici 28 nci maddeler

A. Giriş

Başkanlığımıza intikal eden olaylardan, taşınmaz teslimlerinde KDV uygulamalarına ilişkin bazı tereddütlerin olduğu anlaşılmış ve aşağıdaki hususların açıklanmasına gerek duyulmuştur.

2- Konuyla İlgili Yasal Hüküm ve Düzenlemeler

KDV Kanununun 1 inci maddesine göre taşınmazların;

- ticari, zirai, mesleki faaliyet kapsamındaki teslimleri,

- bu faaliyetler kapsamına girmese dahi müzayede mahallerindeki satışları,

KDV nin konusuna girmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, ticari nitelik taşımayan veya en az iki isteklinin katılımı suretiyle müzayede yoluyla yapılmayan taşınmaz satışları KDV nin konusuna girmediğinden vergiye tabi bulunmamaktadır. Örneğin, bir kişinin özel mülkiyetine konu bir taşınmazı, başka bir kişi veya kuruma satması, ticari faaliyet kapsamında bir işlem olmadığından KDV ye tabi tutulmayacaktır.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Kararname Eki I sayılı listenin 11 inci sırasında "Net alanı 150 m^2 ye kadar konut teslimleri" ibaresi yer almaktadır. Bu itibarla, KDV ye tabi taşınmaz teslimlerinde KDV oranı; net alanı 150 m^2'yi aşmayan konutlar için % 1, 150 m^2 yi aşan konutlar ile m^2 sınırlaması olmaksızın diğer bütün taşınmazlar için % 18 dir.

Öte yandan, KDV Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının;

-(p) bendinde, Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri,

-(r) bendinde, 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 teslimler,

KDV den istisna edilmiştir. Ancak, Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hissesi teslimleri için geçerli değildir.

Ayrıca, 5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (3/7/2009) önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

3. Uygulamada Ortaya Çıkan Tereddütlerle İlgili Açıklamalar

3.1. 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, işyeri, 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 m^2 ye kadar konutlar % 1 oranında KDV ye tabidir. 150 m^2 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 dişleri; bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m den yüksek terasların toplamının 2 m^2 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 m^2 den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo; kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırlık; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m^2 den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, net alan dışında kalacaktır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m^2 yi, garajların 18 m^2 yi aşan kısmı, ait oldukları konutun net alanına dahil edilecektir.

Satılan konutun bahçeli olması halinde 150 m^2 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:

İzale-i şüyu (paydaşlığın giderilmesi) talebiyle açılan bir davada, görevli ve yetkili mahkeme tarafından 145 m^2 toplam alanı olan 650 m^2 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 katma değer vergisine tabidir. Mahkeme satış memurluğunca 650 m^2 bahçenin mahalli örf ve âdete göre evle birlikte değerlendirilmesi halinde, evin net alanı da 150 m^2 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 kagir ev olarak kayıtlı bulunan kullanılamaz haldeki taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağı duyurulmuştur.

Taşınmaz teslimlerinde teslime konu taşınmazın işlem tarihi itibariyle geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte belirtilen taşınmaz tapuda "kagir ev" olarak görünmekle birlikte, evin teslim tarihi itibariyle 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.

3.2. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi

5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan ‘‘konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri'' ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, ‘‘Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.'' hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu çerçevede, 5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri m^2 büyüklüğüne bakılmaksızın KDV den istisna olacaktır. Ancak, 3/7/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m^2 ye kadar konut teslimleri % 1, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m^2 nin üzerindeki konut teslimleri ise % 18 oranında KDV ye tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere yapacakları konut dahil taşınmaz satışları Kanunun istisna ve oran hükümleri de dikkate alınarak KDV ye tabi tutulacaktır.

3.3. Hazine Tarafından Yapılan Taşınmaz Satışları

KDV Kanununun 17/4-p maddesi ile Hazinece yapılan taşınmaz teslimleri ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV den istisna edilmiştir. Bu hükümdeki "Hazine" ibaresi genel bütçeli kamu idareleri açısından devlet tüzel kişiliğini ifade etmekte ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki I sayılı cetvelde yer alan kurum ve kuruluşları kapsamaktadır.

Buna göre, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki I sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri tarafından yapılacak taşınmaz satış ve kiralamaları ile irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV den istisna olacaktır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından müzayede suretiyle yapılacak taşınmaz satışları da bu madde kapsamında değerlendirilecektir. Buna karşılık aynı Kanunun eki II sayılı cetveldeki özel bütçeli idarelerin, III sayılı cetveldeki düzenleyici ve denetleyici kurumların ve IV sayılı cetveldeki sosyal güvenlik kurumlarının müzayede yoluyla gerçekleştirecekleri taşınmaz satışları ise KDV Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve genel hükümler dahilinde KDV ye tabi tutulacaktır.

Hazinenin taşınmaz satışlarının yanısıra irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri de KDV den istisnadır.

Örnek 3:

Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü, tapu sicilinde Maliye Hazinesi adına kayıtlı beş adet taşınmazı ihale yoluyla satışa çıkarmıştır.

Bu satış işlemi, KDV Kanununun 17/4-p maddesine göre vergiden müstesnadır.

Örnek 4:

Orman Genel Müdürlüğü, Çanakkale'nin Ayvacık ilçesindeki bir taşınmazı, ihale yoluyla satacaktır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki II sayılı cetveldeki özel bütçeli idareler arasında sayılan ve madde metnindeki Hazine kapsamına girmeyen Orman Genel Müdürlüğü tarafından yapılan bu satış işlemi, Kanunun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve KDV Kanununun oran ve diğer istisna hükümleri de dikkate alınarak işlem yapılacaktır.

3.4. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı

KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV den müstesnadır.

Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den istisna olup, bu satışların müzayede suretiyle gerçekleşmesinin belirtilen duruma etkisi yoktur.

Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir.

Örnek 5:

Bir Belediye yirmi beş yıl önce iktisap ettiği bir arsayı açık artırma yoluyla satışa çıkarmıştır.
Belediyenin bu satış işlemi KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den istisnadır.

Örnek 6:

İl Özel İdaresi, 1975 yılında inşa ettirdiği ve o tarihten bu yana da bölümler halinde kiraya verdiği bir iş hanının sinema, düğün ve konferans salonları ile büro olarak kullanılan yirmi ayrı bölümünü ihale yoluyla satışa çıkarmıştır.

İl Özel İdaresi adına kayıtlı bulunan muhtelif sayıda taşınmazın devamlılık arz edecek şekilde satışı ticari faaliyet sayılacağından bu faaliyetler nedeniyle adı geçen il özel idaresine bağlı iktisadi işletme oluşacaktır. Bu iktisadi işletme tarafından yapılacak satışlar, müzayede yoluyla yapılsa dahi Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olacaktır.

3- Değerlendirme ve Sonuç

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar gereğince;

-İcra daireleri ile mahkeme satış memurlukları tarafından müzayede yoluyla yapılan taşınmaz satışları KDV ye tabidir. Bu satışlarda KDV Kanununun istisna ve oranlara ilişkin hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla müzayede yoluyla 150 m^2 ye kadar konut satışları % 1 oranında KDV ye tabi tutulacaktır. 150 m^2 nin üzerindeki konutlar ile m^2 sınırlaması olmaksızın işyeri, arsa ve arazi gibi diğer taşınmaz satışları ise genel (% 18) oranda KDV ye tabi olacaktır.

-5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki I sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri tarafından yapılacak taşınmaz satış ve kiralamaları ile irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında KDV den müstesnadır.

-3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin, m^2 büyüklüğüne bakılmaksızın üyelerine yapacakları konut teslimleri KDV Kanununun geçici 28 inci maddesine göre KDV den müstesnadır. 3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m^2 ye kadar konut teslimleri % 1, diğer tüm taşınmaz teslimleri ile 150 m^2 nin üzerindeki konut teslimleri ise % 18 oranında KDV ye tabi tutulacaktır.

-İki tam yıl süreyle kurumların aktifinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde satışı da KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV ye tabi değildir. Ancak, bu kapsamdaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazlar için bu istisnadan faydalanamayacaklardır.

Duyurulur.

Mehmet KİLCİ
Gelir İdaresi Başkanı

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/59

Konusu : İşgücü temin hizmetlerinde katma değer vergisi tevkifat uygulaması hakkında.

Tarihi : 7/5 /2010

Sayısı : KDVK-59/2010-7

İlgili Olduğu Madde : KDV Kanununun 9/1 maddesi.

A. Giriş

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 9/1 maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait KDV yi %90 oranında tevkifata tabi tutarak sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri uygun görülmüş, bu uygulama 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5/1/2006 tarihinden itibaren 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin satın alacağı işgücü temin hizmetlerine de teşmil edilmiştir.

Ancak Başkanlığımıza intikal eden olaylardan, bahsi geçen konuyla ilgili işlemlerin niteliğinin belirlenmesi konusunda tereddütler yaşandığı anlaşılmış olup, konuyla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

B. Konuyla İlgili Yasal Hüküm ve Düzenlemeler

KDV Kanununun 9/1 maddesinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımızın yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak, 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (5.1) numaralı bölümünde, 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü temin hizmetine ait KDV nin %90 oranında tevkifata tabi tutularak bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Ayrıca, 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2) numaralı bölümünde de; 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler de 5/1/2006 tarihinden itibaren satın aldıkları işgücü temin hizmetlerinde sorumluluk uygulaması kapsamına dâhil edilmişlerdir.

Buna göre, bütün KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olsun olmasın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, temin ettikleri işgücü hizmetlerinin bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin % 90 ı oranında tevkifat uygulayacaklardır.

C. İşgücü Temin Hizmetlerinin Kapsamı

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

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

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

Öte yandan, eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, söz konusu tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca diğer KDV genel tebliğleri ile tevkifat uygulaması kapsamına alınmış olan hizmet ifalarında ilgili genel tebliğler uyarınca tevkifat uygulamasına devam edileceği tabiidir.

D. Değerlendirme

Bu açıklamalar çerçevesinde; işgücü temin hizmetinden bahsedilebilmesi için temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmeye ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması ve hizmeti alanın sevk ve idaresi altında çalıştırılabilmesi yeterlidir. Öte yandan, temin edilen elemanların işletmenin mal veya hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk ve idarenin hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir.

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

Hizmetin niteliğinin tespit edilmesinde, temin edilen elemanların SSK primlerinin, tedavi giderlerinin, işyerinde yeme içme ve barınma gibi ihtiyaçlarının hizmeti satın alan işletme tarafından karşılanıp karşılanmadığı vb. hususlarda yapılmış belirlemeler de dikkate alınacaktır.

Örnek 1: **(A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayrım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (ücret akdi ile kendisine bağlı bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda anlaşmıştır.**

(A) hastanesine verilen bu ve benzeri hizmetlerde kullanılan elemanların, esas itibariyle hastane yönetiminin bilfiil sevk ve idaresi altında çalışması gerektiğinden, (B) tarafından (A) ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: **Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncuları bir ajans aracılığıyla temin etmek amacıyla (D) Film Ajansı ile anlaşmıştır. (D), söz konusu oyuncuların bir kısmını kendisine hizmet akdi ile bağlı (bordrolu elemanı) olanlardan bir kısmını da kişisel başvuru yapan (bordrolu elemanı olmayan) oyunculardan seçmiş ve (C) ye göndermiştir.**

(D) tarafından verilen söz konusu hizmet, (C) ye gönderilen oyuncuların kendi bordrolu çalışanı olup olmadığına bakılmaksızın, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve (D) nin verdiği söz konusu hizmete ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (C) tarafından (%90) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, (D) nin kişisel başvuru yapanlar arasından göndermiş olduğu oyuncuların doğrudan (C) ile anlaşmaya varmış olmaları ve ödemelerini (C) den almaları halinde, bunlar için tevkifat uygulanmayacaktır.

Öte yandan (D) nin, doğrudan kişisel başvurular üzerine anlaşmaya vardığı kişilerden (aralarında ücret akdi bulunmayanlardan) seçtiği oyunculara yapacağı ödemelerde de tevkifat uygulanmayacaktır. (D) nin, söz konusu oyuncuları başka bir ajanstan temin etmiş olması halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında diğer ajansa yaptığı ödemeler üzerinden hesaplanacak KDV nin %90 ını tevkif etmesi ve sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gerekecektir.

Örnek 3: **(T) Ticaret Odası, ihtiyacı olan araçları satın almak yerine kiralama yoluyla (K) Araç Kiralama A.Ş.den temin etmiştir. Yapılan sözleşme gereğince araçları kullanacak şoförler de araçlarla birlikte (K) tarafından temin edilmiştir.**

(K) nın şoförüyle birlikte vermiş olduğu araç kiralama hizmeti, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (T) de olacağından, şoförle (T) arasında hizmet akdi olmaması kaydıyla, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (T) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 4: **(F) inşaat firması, yapmakta olduğu inşaat işinde çalıştırılmak üzere iş makinesine ihtiyaç duymuş, (O) şirketinden operatörü ile birlikte iş makinesi kiralamıştır.**

Bu işlemde, (O) firması tarafından operatörüyle birlikte verilen iş makinesi kiralama hizmeti, temin edilen operatörün sevk ve idaresi (F) de olacağından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (F) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak iş makinesi operatörü teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla yalnızca iş makinesi operatörü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 5: **(M) firması, işyeri merkezinin başka bir binaya taşınması için (N) firması ile sözleşme yapmış, (N) firması taşıma işini gerekli ekipmanla birlikte 6 eleman kullanarak yerine getirmiştir.**

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil, bir taşıma hizmeti söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (N) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları bir alt firma olan (P) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak elemanların sevk ve idaresi (N) firmasında olduğundan, söz konusu elemanların (P) firmasından teminine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (N) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 6: **Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuar hizmetlerini (L) laboratuar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuar firmasının personeli hastaneye ait laboratuarda doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.**

Bu işlemde, söz konusu hizmet, hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, laboratuar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, bir işgücü temin hizmetinden söz edilemeyeceğinden işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örnek 7: **Sağlık Bakanlığına bağlı (S) Hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışarıdaki bir laboratuara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.**

(Y) nin vermiş olduğu şoförüyle birlikte araç kiralama hizmeti, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (S) Hastanesinde olacağından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 8: **(B) Belediyesi kendisine ait hayvan barınağındaki sokak hayvanlarının bakımı ve rehabilitasyonu için (R) firması ile anlaşmıştır.**

Bu işlemde söz konusu hizmet, belediyenin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (B) Belediyesi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin sokak hayvanlarının toplanması, aşılanması vb. hizmetleri de kapsaması halinde, bu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacağından ayrıca işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 9: **Kamu kurumuna ait bir kreşin personel ihtiyacının (bakıcı anne, öğretmen ve hizmetli) karşılanması için (G) firması ile bir hizmet alım sözleşmesi imzalanmıştır. Söz konusu hizmet kamu kurumunun sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, "işgücü temin hizmeti" kapsamında ilgili kamu kurumu tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.**

Örnek 10: **(J) Ltd. Şti. idare binasının temizliği, personelin yemek yediği alakart lokantada servis hizmetlerinin yapılması, bulaşıkların yıkanması ve odacılık hizmetleri için (T) firması ile anlaşmış, (T) firması kendisine iş akdi ile bağlı 10 elemanını bu iş için (J) ye göndermiştir.**

Bu işlemde, söz konusu hizmetler (J) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (J) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 11: **(C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır. Doktor (A) nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D) ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem iş gücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.**

Ancak, Doktor (A) nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D) ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecek ve bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 12: **Yurt dışındaki faaliyetlerine ağırlık verme konusunda karar alan (L) firması, aynı gruba bağlı (U) firmasında çalışan bir üst düzey yöneticinin 6 ay süreyle firmasında çalışması hususunda (U) firması ile anlaşmıştır.**

Söz konusu hizmet, (L) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (L) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu eleman temininin yurtdışındaki bir firmadan yapılması halinde, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı firmadan alınan ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince, yurtdışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

Örnek 13: **Bir üniversiteye bağlı hastane, "yeni doğan bebeklerde rastlanılan 3 adet metabolik bozukluk sebebiyle meydana gelen hastalıkların taranması amacıyla yapılan testleri ve sonuçlarının ilgili birimlere iletilmesi" hizmetini (Z) firmasından satın almaktadır.**

(Z) firması, hastanenin yeni doğan ünitesindeki bebeklerden alınan numunelerin analizlerinin yapılması, doğrulanması, elektronik ortamda kaydedilmesi, sonuçların ilgili birimlere iletilmesi, numunelerin arşivlenmesi, arşiv odalarının tesis, bakım ve güvenliği ile mevcut donanım, ağ yazılım, otomasyon sisteminin bakım, onarım, revizyon ve idamesi hizmetini 35 eleman ile hastaneye ait mekanlarda (hastane binasında veya laboratuarlarında) vermektedir.

Söz konusu hizmet, hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden, "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, hastane tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 14: **(G) özel güvenlik firması bir bankanın yalnızca güvenlik sistemlerinin kurulması ve montajı işini üstlenmiştir.**

Güvenlik sistemlerinin kurulumu ve montajı işi, "özel güvenlik hizmeti" veya "işgücü temin hizmeti" kapsamında mütalaa edilemeyeceğinden, bu hizmete ilişkin bedel üzerinden tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 15: **(O) Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetimi, bölgenin temizliği ve çevre bakımı konusunda (Z) firması ile anlaşmış, (Z) firması söz konusu hizmeti 15 eleman ile yapma taahhüdünde bulunmuştur. Temizlik ve bakımda kullanılacak malzemeler sözleşme gereğince OSB tarafından temin edilecektir.**

Bu işlemde, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında işlem yapılmayacak, söz konusu hizmet OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 16: **İmalatçı (İ) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere de (C) firmasından eleman temin etmiştir. (B) ve (C) firmalarından yapılan bu eleman tedariki işgücü temin hizmeti alımı mahiyetinde olduğundan işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (İ) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.**

Örnek 17: **Büyükşehir belediyesine ait su işletmesi, el terminali ile su sayaçlarındaki endekslerin okunması, tahakkuklarının yapılması ve su tüketim ihbarnamelerinin abonelere dağıtılması işini (O) firmasına ihale etmiştir. (O) firmasının elemanları belirli dönemlerde su sayaçlarını okumakta ve tahakkukları yaparak ihbarnameleri abonelere dağıtmaktadır.**

Bu işlemde hizmet, su işletmesinin sevk, idare ve kontrolü altında yürütülebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV, %90 oranında tevkifata tabi tutularak su işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 18: **(Y) firması ile bir ilçe belediyesi, ilçedeki park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi (fidan temini, fidan dikimi, bu alanların çimlendirilmesi vb.) ve sulanması hizmetleri için hizmet alım sözleşmesi imzalamışlardır.**

Söz konusu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/5-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacak, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek 19: **(H) özel hastane işletmesinin ağız ve diş sağlığı polikliniği, hareketli protez bitim işçiliği hizmetini (P) firmasından satın almaktadır. Bu kapsamda (P) firmasının elemanları, hastanenin belirlediği yerlerde hastane tarafından temin edilen araç ve gereçler ile malzemeyi kullanarak poliklinikte alınan ölçülere göre protezleri hazırlamaktadırlar.**

Bu işlemde söz konusu hizmetin hastanenin sevk, idare ve kontrolü altında olmaksızın verilmesi mümkün bulunmadığından bu hizmet işgücü temin hizmetleri kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) özel sağlık işletmesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ancak, (P) firmasının, hastanede alınan ölçülere göre kendi işyerinde kendisine ait araç, gereç ve malzemelerle yaptığı protez dişleri hastaneye teslimi̇nde (hizmet mahiyetinde bir işlem söz konusu olmadığından), KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

Örnek 20: **(K) firması, (M) maden işletmesine ait çeşitli açık ocaklarda üretilen ve belli ebatlarda kırılıp sınıflandırılan cevherler içerisindeki bazı mineraller ile diğer cins cevher parçalarının elle ayıklanması işini yüklenmiştir.**

Söz konusu iş, (M) işletmesinin sevk, idare ve kontrolü dışında yürütülmesi mümkün olmadığından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, %90 oranında tevkifata tabi tutularak (M) maden işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

E. Sonuç

KDV mükellefleri ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin, eleman temini şeklindeki hizmet alımlarında yukarıdaki açıklamalar ve örnekleri göz önünde bulundurmak suretiyle hareket etmeleri gerekmektedir.

Duyurulur.

Mehmet KİLCİ
Gelir İdaresi Başkanı