

Sirküler No: 021

İstanbul, 18 Ocak 2019

**Konu: 18 Ocak 2019 tarihinde yayımlanan 7161 sayılı Kanun'la vergi mevzuatında gerçekleştirilen değişiklikler.**

**Özet:** 18 Ocak 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7161 sayılı Kanun'la GV, KV, KDV, ÖTV ve Gider Vergileri Kanunlarında aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

- Türk Hava Kurumu ve Türkiye'de mukim olan özel havayolu şirketlerinde çalışan pilot ve kabin memurlarına ödenen ücretin gerçek safi değerinin % 70'i gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir. 1 Şubat 2019'dan itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için 2018 yılı sonuna kadar uygulanmakta olan gelir ve kurumlar vergisi istisnasının süresi, 2023 yılı sonuna kadar uzatılmıştır. 1 Ocak 2019 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

- İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalarında yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranına ilişkin avantajlı kanuni oranların uygulanabilmesine ilişkin KVK'nın geçici 9. maddesinin uygulama süresi 2019 yılını da kapsayacak şekilde uzatılmıştır.

- Organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin yenilenebilir ve diğer enerji tesislerinin inşasına ilişkin olarak, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarının KDV istisnası kapsamına alınmıştır.

- Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayıncılık sertifikası verilmiş yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimine KDV istisnası getirilmiştir. 1 Şubat 2019'dan itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

- KDV matrahına dahili olan unsurlar arasına "kur farkları" da eklenmek suretiyle, ithalatta olduğu gibi yurt içinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda oluşan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu konusu yasal zemine oturtulmuştur.

- 2017 ve 2018 yılları için geçerli olan inşaat harcamaları dolayısıyla yüklenen KDV'nin iadesi uygulaması 2019 yılında da devam edecektir.

- Şalgam suyu, Türk Gıda Kodeksine göre çeşnili ve aromalı/aromalandırılmış içme sütleri, bebek ve devam sütleri sayılan içecekler ÖTV kapsamından çıkarılmıştır.

- 18 Ocak 2019 tarihinden önce ithal veya teslim edilen yukarıdaki içeceklerle ilgili olarak ÖTV ve bu vergiye isabet eden KDV bakımından vergi tarhiyatı yapılmayacak, vergi cezası kesilmeyecektir. Bu kapsamda daha önce yapılmış olan tarhiyatlar ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilecek, tahakkuk eden tutarlar terkin edilecek ancak tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

- Varlık finansmanı fonlarının sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralar BSMV istisna olarak değerlendirilecektir.

Yukarıda yürürlük tarihine ilişkin bilgi verilmeyen düzenlemeler yayım tarihinde (18 Ocak 2019) yürürlüğe girmiştir.

Kuzey YMM ve Bağımsız  
Denetim A.Ş.  
Maslak Mahallesi  
Eski Büyükdere Cad.  
Orjin Maslak Plaza  
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer  
İstanbul - Turkey  
Tel: +90 (212) 315 30 00  
Fax: +90 (212) 234 10 67  
[www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)  
[www.ey.com](http://www.ey.com)

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

30 Kasım 2018 tarihinde Meclis Başkanlığına sunulan Kanun Teklifi, 17 Ocak 2019 tarihinde TBMM Genel Kurulunda kabul edilerek yasalaştı. Ardından 18 Ocak 2019 tarihli Resmi Gazete’de 7161 sayılı “Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ismiyle yayımlanan Kanun’la; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Gider Vergileri Kanunu’nda bazı değişiklikler yapıldı. Söz konusu değişikliklere ilişkin açıklamalarımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

## A. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları

### 1. Pilotlar ve uçuş personeli ile denizaltına dalış yapanlara ödenen tazminat/ücretlerde istisna

Gelir Vergisi Kanunu’nun 29. maddesinde teşvik amacıyla verilen ikramiye ve mükâfatlarda gelir vergisi istisnasına yer verilmektedir. Söz konusu maddenin 1. fıkrasının (2) numaralı bendi aşağıdaki gibiyken;

*“2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler”*

7161 sayılı Kanun’un 4. maddesiyle aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*“2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri ve kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;”*

Bu değişiklikte temel olarak kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, pilotlar ile kabin personeline yapılan ödemelere ilişkin istisna hükmü madde metninden çıkarılmış olmaktadır.

Diğer taraftan Kanun’un 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun ücretlerde istisnaları tanımlayan 23. maddesine yeni bir fıkra eklenmiştir. Buna göre Türk Hava Kurumu ve Türkiye’de mukim olan özel havayolu şirketlerinde çalışan pilot ve kabin memurlarına ödenen ücretin gerçek safi değerinin % 70’i gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir. Böylelikle 29. maddede yapılan değişiklik sonrasında madde metninden çıkarılmış olan ve sadece fiilen uçuş hizmetine ilişkin ödenen ücrete sağlanan istisna hükmü, tüm ücreti kapsayacak şekilde genişletilmiş olmakla birlikte ücretin tamamına değil sadece % 70’ine istisna sağlanmıştır.

Ücretin gerçek safi değerinden ne anlaşılması gerektiği ise gerekçede yer almaktadır. Buna göre ücretin gerçek safi değeri; işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından, GVK 63. maddede sayılan indirimler düşüldükten sonra kalan gelir vergisine esas olan miktardır.

23. maddeye 17. bent olarak eklenen istisna hükmü aşağıdaki gibidir:

*“17. Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin yüzde 70’i (Cumhurbaşkanı bu oranı % 100’e kadar artırmaya sifıra kadar indirmeye yetkilidir.)”*

Bu hükümler yayımını izleyen aybaşından (1 Şubat 2019) itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

## **2. Ürün senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarda istisna uygulaması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 76. maddesinde; Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların 31 Aralık 2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğuna dair düzenleme yer almaktaydı.

İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94. madde kapsamında tevkifat da yapılmamaktadır. Gelir vergisi mükelleflerince münhasıran bu kazançlar için beyanname verilmediği gibi bu kazançlar verilecek beyannamelelere de dahil edilmemektedir.

7161 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle söz konusu geçici maddenin uygulanma süresi 31 Aralık 2023 tarihine kadar uzatılmıştır.

İlgili hüküm 1 Ocak 2019 tarihinden geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

## **3. İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalarında yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin düzenleme yer almaktadır. Bu maddenin (b) ve (c) bentlerinde, yatırıma katkı oranları ile kurumlar vergisi indirim oranlarının kanuni sınırları belirlenmiş ve Cumhurbaşkanı'na yasal sınırlar dahilinde bu oranlarda değişiklik yapma yetkisi verilmiştir.

Aynı Kanun'un geçici 9. maddesinde ise mükelleflerin 2017 ve 2018 takvim yıllarında gerçekleştirdikleri imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için, 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranların sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve (c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oranın ise "%100" şeklinde uygulanacağına ilişkin hüküm yer almaktadır.

7161 sayılı Kanun'un 43. maddesiyle yapılan değişiklikle; 2017 ve 2018 yılları için geçerli olan bu uygulamanın 2019 yılında da devam etmesi sağlanmıştır.

Bu düzenleme, Kanun'un yayım tarihinde (18 Ocak 2019) yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca yukarıdaki yasal değişikliği müteakiben Cumhurbaşkanı tarafından 2012/3305 sayılı Karar'ın geçici 8. maddesinde de değişiklik yapılması beklenmektedir. Bu değişikliğin de Kanun'da olduğu gibi geçici 8. maddedeki "2017 ve 2018" ibaresine "2019" yılının da eklenmesi şeklinde gerçekleştirilmesi beklenmektedir.

## **B. Katma Değer Vergisi Kanunu**

### **1. Kur farklarının KDV karşısındaki durumu**

KDV Kanunu'nun 24. maddesinde KDV matrahına dahili olan unsurlar sayılmaktadır. Söz konusu maddenin 1. fıkrasının (c) bendinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerin matraha dahil olduğuna ilişkin hüküm yer almaktadır.

İlgili maddede “kur farkı” sayılmamış olmasına rağmen, KDV Genel Uygulama Tebliği’nde özetle; Kanun’da “vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi” ifadesini kullanmak suretiyle, sayılanların benzerlerinin de matraha dahil edilmesinin amaçlandığı belirtilerek, ödemede oluşan kur farkları üzerinden fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

Bir mükellef tarafından Danıştay 4. Dairesi nezdinde dava açılarak, kur farklarının KDV’ye tabi olduğu şeklinde özetlenebilecek olan Uygulama Genel Tebliği’nin ilgili bölümünün iptali talep edilmiştir. Danıştay Dördüncü Dairesi, 18.5.2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararıyla, dava konusu düzenlemelerde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Bunun üzerine ilgili mükellef söz konusu kararın bozulması için temyiz yoluna gitmiş ve bunun üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13 Aralık 2017 tarihli ve Esas No: 2017/548 Karar No: 2017/606 numaralı kararında temyiz isteminin kabulüne ve Danıştay Dördüncü Dairesinin yukarıda yer verilen kararının bozulmasına karar vermiştir.

Konuya ilişkin olarak 4. Daire tarafından VDDK kararına uygun bir karar tesis edilmesi beklenirken, 7161 sayılı Kanun’un 18. maddesiyle KDV Kanunu’nun 24. maddesinin yukarıda yer verilen (c) bendine “kur farkı” ibaresi eklenerek kur farklarının da KDV matrahına dahil edilmesine ilişkin yaklaşıma yasal zemin kazandırılmıştır.

İlgili hükmün gerekçesinde ise ithalatta olduğu gibi yurt içinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, oluşan kur farklarının da KDV matrahına dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı belirtilmektedir.

Bu değişiklik sonrasında KDV Kanunu’nun 24. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi aşağıdaki gibi olmuştur:

*“c) Vade farkı, fiyat farkı, **kur farkı**, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.”*

Söz konusu hüküm, Kanun’un yayım tarihinde (18 Ocak 2019) yürürlüğe girmiştir.

## **2. Yenilenebilir ve diğer enerji tesislerine ilişkin istisna**

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nun 13. maddesinde; 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 ifalarının KDV’den istisna olduğuna dair hüküm yer almaktadır.

7161 sayılı Kanun’un yayım tarihinde (18 Ocak 2019) yürürlüğe giren 17. maddesiyle, yukarıdaki hükme “haberleşme” ibaresinden sonra gelmek üzere “yenilenebilir ve diğer enerji” ibaresi eklenmiştir.

## **3. Kitap ve süreli yayınlarda KDV istisnası**

7161 sayılı Kanun’un 17. maddesiyle KDV Kanunu’nun 13. maddesinin 1. fıkrasına eklenen yeni bir bentle, Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayıncılık sertifikası verilmiş yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimi KDV’den istisna edilmektedir.

Bu hüküm, yayımını izleyen aybaşından (1 Şubat 2019) itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

KDV Kanunu'nun 34. maddesi uyarınca 13. maddede sayılan istisnalar "tam istisna" kapsamında olduğundan, bu istisna teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV'lerin indirim imkanı bulunmaktadır. Ayrıca indirim yoluyla giderilemeyen vergiler iade konusu yapılabilecektir.

#### **4. Trampa yolu ile kamulaştırılan taşınmazların Hazineye devrinde KDV, damga vergisi ve harç istisnası**

KDV Kanunu'nun geçici 35. maddesinde; 2011/2266 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulama usul ve esasları belirlenen ve sınırları ve koordinatları gösterilen alanda yapılacak iyileştirme, yenileme ve dönüşüm projeleri kapsamında, trampa yolu ile kamulaştırılan taşınmazların Hazineye devir ve teslimi işlemlerinin 31 Aralık 2018 tarihine kadar KDV, damga vergisi ve tapu harcından müstesna olduğuna dair hüküm yer almaktaydı. Bu taşınmazların 31 Aralık 2018 tarihine kadar Hazineye devrinden dolayı Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazanç oluşmuş sayılmamaktadır.

7161 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle söz konusu geçici maddenin uygulanma süresi 31 Aralık 2020 tarihine kadar uzatılmıştır.

İlgili hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (18 Ocak 2019) yürürlüğe girmiştir.

#### **5. İmalat sanayine yönelik teşvik belgeli yatırımlar kapsamında yapılan inşaat işlerine ilişkin KDV iadesi**

KDV Kanunu'nun geçici 37. maddesinde, imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

a) Asgari 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 ve 2018 yıllarında yüklenilen ve 2017 ve 2018 yıllarının altı aylık dönemleri itibarıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi altı aylık dönemleri izleyen bir yıl içerisinde,

b) 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 ve 2018 yıllarında yüklenilen ve 2017 ve 2018 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi izleyen yıl içerisinde,

talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade edilebilmektedir.

7161 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle, 2017 ve 2018 yılları için geçerli olan; inşaat işleri dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iadesi uygulamasının 2019 yılında da devam etmesi sağlanmaktadır:

Bu düzenleme, Kanun'un yayım tarihinde (18 Ocak 2019) yürürlüğe girmiştir.

#### **C. Özel Tüketim Vergisi Kanunu**

Şalgam suyu, Türk Gıda Kodeksine göre çeşnili ve aromalı/aromalandırılmış içme sütleri, bebek ve devam sütleri sayılan içeceklerin ÖTV'ye tabi olup olmadığı konusunda tereddütler bulunmaktaydı.

Bu kapsamda ilk olarak 7161 sayılı Kanun'un 37. maddesiyle, ÖTV Kanunu'na ekli (III) Sayılı Listenin (A) Cetvelinde 22.02 GTİP numaralı mallara ilişkin açıklama kısmında yer alan ve ÖTV kapsamına girmeyen malların sayıldığı parantez içi hükme, bu mallar eklenmiştir. Bu değişiklik sonucunda "şalgam suyu, Türk Gıda Kodeksine göre çeşnili ve aromalı/aromalandırılmış içme sütleri, bebek ve devam sütleri sayılan" içecekler ÖTV kapsamından çıkarılmış olmaktadır.

Yukarıda belirtilen içecekler ÖTV kapsamı dışına çıkarılmış olmakla birlikte, bu hükmün yürürlüğe girdiği 18 Ocak 2019 tarihinden önce yapılan işlemler dolayısıyla beyan edilmeyen veya ödenmeyen ÖTV'lerin aranmamasını sağlamak üzere 7161 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle ÖTV Kanunu'na geçici bir madde (geçici 8) eklenmektedir.

Buna göre 18 Ocak 2019 tarihinden önce ithal veya teslim edilen yukarıdaki içeceklerle ilgili olarak ÖTV ve bu vergiye isabet eden KDV bakımından vergi tarhiyatı yapılmayacak ve vergi cezası kesilmeyecektir. Daha önce yapılmış olan tarhiyatlar ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilecek, tahakkuk eden tutarlar terkin edilecek ancak tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

Söz konusu geçici maddenin yürürlük tarihi de yayım tarihi (18 Ocak 2019) olarak belirlenmiştir.

#### **D. Gider Vergileri Kanunu**

Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisinden (BSMV) istisna edilen işlemlere yer verilmektedir.

7161 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle, 29. maddeye (ç) bendi eklenmek suretiyle, varlık finansmanı fonlarının sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralara BSMV istisnası getirilmiştir.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (18 Ocak 2019) yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla.  
Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.  
Erdal Çalikoğlu

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 51 79 numaralı telefondan M. Fatih Köprü (fatih.kopru@tr.ey.com) veya (212) 408 51 70 numaralı telefondan Hüseyin F. Saltık (huseyin.saltik@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.