

# HİZMET İHRACATINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASININ KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ\*

Dr. Sevgi SÜMERLİ SARIGÜL\*\*  
Yrd.Doç.Dr. Betül ALTAY TOPCU\*\*\*

Teorik İnceleme  
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Kasım 2016; 9 (3): 281-296

## Öz

Uluslararası değişime konu mallarda dolaylı vergileme hakkı ithalatçı ülkeye aittir. Bu nedenle ihracata konu olan mallar için ihracat istisnası getirilerek, bu malların dolaylı vergi yükünden arındırılması amaçlanmaktadır. İhracat istisnası, “Varış Yeri Ülkesinde Vergilendirme İlkesi”ni hayata geçiren bir uygulama biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ilkeye göre mal ve hizmetler sadece ithalatçı ülkede vergilendirilir. Bu çalışmada, mükelleflerin hizmet ihracatında Katma Değer Vergisi (KDV) iadesinden yararlanmasında, hizmet ihracatının KDV istisnasına konu olabilmesi için gerekli şartlar, ilgili kanun ve tebliğlerde yer alan son değişiklikler dikkate alınarak incelenmiştir. Çalışmada ayrıca hizmet ihracatında yüklenen KDV'nin iadesindeki yasal düzenlemeler de ele alınmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Hizmet İhracatı, KDV İstisnası, KDV İadesi, KDV Genel Uygulama Tebliği.

**JEL Kodları:** M41, M48

\* Makalenin gönderim tarihi: 20.01.2016; Kabul tarihi: 28.03.2016

\*\* Öğretim Elemanı, Erciyes Üniversitesi, KMYO, Dış Ticaret Programı, ssumerli@erciyes.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

\*\*\* Öğretim Üyesi, Erciyes Üniversitesi, KMYO, Dış Ticaret Programı, batopcu@erciyes.edu.tr

## THE EVALUATION OF THE VALUE ADDED TAX EXCEPTION IN SERVICE EXPORT IN TERMS OF VALUE ADDED TAX GENERAL PRACTICES NOTIFICATION

### ABSTRACT

The right of indirect taxation of the goods that are subject to change internationally belongs to the importing country. For this reason, the goods that are subject to export are aimed to be excluded from the indirect tax load by preceding export exception. Export exception, is faced as "Destination Country Taxation Policy" in a life practice. To enable this policy, the taxation of goods and services must be applied in the importing country. In this study, in order to make service exporting tax payers benefit from Value Added Tax (VAT) return required terms have been studied in detail considering the recent changes in the papers. The study also focuses on the legal regulation of VAT down loaded from service export.

**Keywords:** Service Export, VAT Exception, VAT Return, VAT General Practices Notification

**JEL Codes:** M41, M48

### 1. GİRİŞ

KDV'nin konusuna giren işlemler, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 1. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Uluslararası ticarete uygulanan "Varış Yeri Ülkesinde Vergilendirme İlkesi" ihracatın ekonomideki önemine binaen ülkemiz açısından da kabul edilmiş ve her türlü mal ve hizmetler her ne kadar ithalat aşamasında KDV'ye tabi olsa da, ihracat aşamasında KDV'den istisna edilmiştir.

3065 Sayılı KDVK'nın 11 ve 12. Maddelerinde ihracat istisnası ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. KDVK'nın 11/1-a maddesinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

KDVK'nın 11/1-b maddesinde yolcu beraberli eşyaya (bavul ticareti), yabancıların taşımacılık kapsamında satın alacakları mal ve hizmet teslimleri ile fuar, panayır ve sergilere katılmaları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler karşılıklı olmak kaydıyla KDV'den istisna edilmiştir. Yine bu mad-

de de sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 232. Maddesi'nde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV'nin yapımcılara iade olunması öngörülmüştür.

KDVK'nın 11/1-c maddesinde ise ihraç kayıtlı satışlara ilişkin düzenleme yapılmış, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği açıklanmış, dâhilde işleme rejimi kapsamında yurtçinde hammadde temininde de 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılması öngörülmüştür.

Çalışmamızda hizmet ihracatında KDV istisnası ele alınarak, konu ile ilgili KDVK'da yer alan ilgili maddeler, tebliğler, özelgeler, bu konudaki Danıştay kararları ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri üzerinde durulacaktır. Ayrıca 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Mayıs 2014 tarihinde yürürlüğe giren "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği" ile daha önce yayınlanan KDV tebliğleri tek bir tebliğde birleştirilerek önemli birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmamızda KDV Genel Uygulama Tebliği'nde hizmet ihracatında KDV istisnasına getirilen düzenlemeler ele alınarak, eski uygulama ile karşılaştırma yapılacaktır.

## 2. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASINDAN YARARLANMA ŞARTLARI

Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre, 3065 sayılı KDVK'nın 11/1-a maddesi kapsamında, KDVK'nın 12/2. maddesinde bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi, başka bir ifadeyle KDV'den istisna edilebilmesi için aşağıda yer alan şartların birlikte oluşması gerekmektedir:

- Hizmet, yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

KDVK'nın 12/2. maddesinde sayılan hizmet ihracatı istisnasında aranan şartlar yukarıdaki gibi olmakla birlikte, hizmetin KDV'nin konusuna girmesi (KDV'nin konusuna giren işlemlerin Türkiye'de yapılması) temel şart olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira yukarıda belirtilen "hizmetin yurtdışındaki müşteri için yapılması" ifadesinden hareketle yurtdışında yapılan hizmetlerin de hizmet ihracatı kapsamında olduğu gibi uygulamada zaman zaman hatalı değerlendirmeler yapıldığının görülmesi üzerine Maliye Bakanlığı'nca Sirküler ve Tebliğlerle yurtdışında yapılan veya diğer sebeplerle KDV'nin konusuna girmeyen işlemler için istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı açıklanmıştır.

İlk şartın anlaşılmasında ve uygulamasında pek tereddüt yaşanmamakta-

dır. Ancak, eski uygulamaya göre, ikinci şart olan “Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır” şartının anlaşılmasında ve uygulamasında ciddi anlamda tereddütler yaşanabilmekteydi. Hizmet niteliği gereğince soyut bir kavram olduğu için mal ihracatındaki gibi gerçekten yurtdışı ediliyor edilmediğinin tespit edilmesi oldukça zordu. Ancak bu karmaşa KDV Genel Uygulama Tebliği ile giderilmiştir.

Ayrıca ilgili Kanununun 12/3. maddesinde, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması dolayısıyla KDV’den istisna edilebilmesi için aşağıda yer alan şartlar yerine getirilmelidir:

- Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Bunun yanı sıra söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemele-  
rin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir. Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

Serbest Bölge Kanununun 6. maddesi gereği Serbest bölgelerin yurt dışı olarak değerlendirilemeyeceğinden hizmet ihracı kapsamında KDV istisnasının mümkün olmayacağı yönündedir. Dolayısıyla yeni tebliği ile getirilen en önemli düzenlemelerden birisi de, Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetlerde hizmet ihracatı istisnası uygulanmayacağıdır. KDVK’nın 11 ve 12. maddelerinin birlikte incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, malın serbest bölgeye gelmesi ve buradaki alıcıya teslim edilmesi ihracat istisnası kapsamında değerlendirilirken, fason hizmetler hariç serbest bölgeye yapılan hizmet ifalarının ihracat sayılacağına dair bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, fason hizmetler hariç Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetler KDV’ye tabi bulunmaktadır.

Yeni tebliği ile getirilen bir başka düzenleme ise, Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetlerinin hizmet ihracatı kapsamında KDV’den istisna olmasıdır. Söz konusu tebliği ile KDV uygulamasında tartışmalı olan bir konuya daha açıklık getirilmiştir. Eski uygulamada bu sorun verilen özelgelerle çözümlenmiştir, ancak konu hakkında Tebliğ düzeyinde bir düzenleme yapılmamış olması tereddütlere neden olmaktadır. Bu tereddütler yeni tebliği ile giderilmiştir.

## 2.1. Hizmetin KDV'nin Konusuna Girmesi

KDVK'nın 1. Maddesi uyarınca "Türkiye'de yapılan" ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal teslimleri ve hizmet ifaları, her türlü mal ve hizmet ithali ile diğer faaliyetler KDV'nin konusuna girmektedir.

Kanunun 4. Maddesi'nde hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir.

Kanunun 6. Maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasından ne anlaşılması gerektiği açıklanmış ve hizmet yönünden "hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması hallerinde işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı" belirtilmiştir.

KDV'den bahsedilebilmesi için hizmetin Türkiye'de yapılması/hizmetten Türkiye'de faydalanılması da yeterli olmayıp, Kanunu'nun 1. Maddesi uyarınca ithalat ve diğer faaliyetlerden doğan işlemler haricinde, hizmetin; ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilmesi de gerekmektedir.

Diğer taraftan hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılacak ve KDV'ye tabi olacaktır. Ancak çalışmamızın konusunu teşkil eden hizmet ihracatı istisnası açısından Türkiye'de faydalanılan hizmetler istisna kapsamına girmemektedir. Türkiye'de faydalanılan hizmetler ihracatın tam tersi ithalat için söz konusu olabilecektir. Buna göre hizmet ihracatı istisnasından söz edilebilmesi için ilk olarak Türkiye'de KDV'nin konusuna giren bir hizmet yapılması gerekmektedir.

## 2.2. Hizmetin Yurt Dışındaki Bir Müşteri İçin Yapılması

KDVK'nın 12/2. maddesinde yurtdışındaki müşteri; "ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına faaliyet gösteren şubeleri" şeklinde tanımlanmaktadır.

Hizmet ihracatı, hizmetin yurtdışına gidilerek veya teçhizat ve eleman gönderilmek suretiyle Türkiye dışında hizmet verilmesi yoluyla gerçekleşir. Hizmetin fiilen yurt dışında icra edilmiş olması, bu hizmetin KDV istisnasına tabi olmayacağı anlamına gelmemelidir. Söz konusu hizmet Türkiye kaynaklı bir hizmettir, KDV kapsamındadır ve ihraç edilmiş bir hizmettir. Hizmetin yurt dışında icra edilmiş olması o hizmetin yapısı ve bu durum hizmetin ihracat istisnasından yararlanamayacağını göstermez.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre, hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı hususunun, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Kanunda, böyle bir şart aranmamakla beraber, hizmet yurtdışındaki müşteriye yapılmış ise faturanın veya serbest meslek makbuzunun da o müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Örneğin, fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşterinin Türkiye'de bulunan temsilcisi adına düzenlenirse, istisna uygulanamayacaktır.

### 2.3. Hizmetten Yurt Dışında Faydalanılması

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kastedilen husus; Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması başka bir ifadeyle Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır. Yurtdışındaki müşteri için yapılmakla birlikte yurtiçinde yararlanılan hizmetler hizmet ihracatı istisnasından yararlanamaz, bunlar genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

KDV uygulamasında, ihraç ve ithal edilen mallara ilişkin olarak verilen hizmetlerin KDV karşısındaki durumuna ilişkin olarak özellikle "faydalanma kriteri" konusu ile ilgili karmaşa KDV Genel Uygulama Tebliği ile giderilmiştir. Buna göre hizmet, yurtdışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise yani yurtdışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmetse hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı kabul edilir ve istisna uygulanmaz.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na göre serbest bölgeler Türkiye siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mevzuatı uygulanmamaktadır. Serbest bölgelerin Türkiye siyasi sınırları içinde bulunması sebebiyle bu bölgelere verilen hizmetten Türkiye'de yararlanılmış olacağından prensip olarak serbest bölgelere verilen hizmetler KDV'ye tabidir ve serbest bölgelere verilen hizmetlere ihracat istisnası uygulanmaz. Ancak daha öncede belirtildiği gibi, KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi ile serbest bölgelerdeki müşteriler için verilen fason hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Tebliğde "faydalanma kriteri" çerçevesinde yapılan açıklamalar şu şekildedir:

- Yurt dışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetlerin hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hiz-

metin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması hususunun göz önünde tutulması gerekir.

- Yabancı firmaların Türkiye’den ithal ettiği (Türkiye’nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler ise, bu mallar yurt dışında tüketileceğinden, hizmet ihracatı kapsamında KDV’den istisna olacaktır.

#### 2.4. Hizmet İhracatına İlişkin Bedelin Döviz Olarak Yurda Getirilmesi

Hizmet ihracatında KDV istisnasına yönelik eski uygulamaya göre, 26 ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde bir hizmetin hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için; yukarıda belirtilen şartların yanı sıra, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi şartı da aranmaktadır. 113 No.lu KDV Genel Tebliği’nde yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye’ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilmesi yönünde açıklama yapılmıştır. Ancak bu tebliğde hizmet bedeli döviz olarak Türkiye’ye gelmeden mükelleflere KDV iadesi yapılmaması gerektiği belirtilmiştir.

Hizmet ihracatı kapsamında işlem yapan, buna karşılık bu kapsamda KDV iade talep etmeyen mükelleflerin, hizmet bedeli dövizini yurda getirmek veya döviz alım bordrosu ile tevsik etme zorunlulukları bu tebliğ ile kaldırılmıştır. Buna karşılık, hizmet ihracatı yaptığı için KDV iade talep eden mükellefler ise hizmet bedelinin yurda getirildiğini tevsik edeceklerdir.

Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği’nde de hizmet ihracatına ilişkin bedelin döviz olarak yurda getirilmesi hususunda hiçbir değişiklik yapılmamıştır. Şöyle ki, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde hizmetin verildiği dönemde istisna uygulanacak, iade talebinde bulunulması halinde ise bedelin döviz olarak yurda getirilmiş olması aranacaktır.

### 3. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI İLE İLGİLİ ÖRNEKLER

Türkiye’de yapılan hizmetlerin hizmet ihracatı istisnası karşısındaki durumu ile ilgili örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Türkiye’de faaliyette bulunan (A) şirketi tarafından, Almanya’da yerleşik bir firmaya Türkiye’den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesine aracılık etme hizmeti, hizmet ihracatı istisnası kapsamında KDV’den istisnadır.
- Türkiye’de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Almanya’da yerleşik bir firmaya verdiği mallarına Türkiye’de müşteri bulma hizmeti vermektedir. Bu hizmetten yabancı şirket Türkiye’de faydalan-

diğından, bahse konu hizmet ihracatta KDV istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir. Çünkü yabancı firma bu hizmet karşılığında Türkiye'ye mal satmaktadır. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez. Eğer bu hizmetten Almanya'da faydalanılmış olursa, söz konusu hizmet ihracatta KDV istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

- Türkiye'deki davalar veya ihaleler vb. hizmetler ile ilgili yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara danışmanlık veya aracılık hizmeti verilmesi KDV'ye tabidir. Örneğin, Türkiye'deki bir danışmanlık firması, İtalya'daki bir firmanın mallarının Türkiye'de pazarlanmasına yönelik piyasa araştırması yapmaktadır. Bu hizmetler karşılığında yurt dışına fatura kesilmiş, bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş olsa dahi, yabancı firma hizmetten Türkiye'de faydalandığı için bu hizmet istisna kapsamında değerlendirilmeyecek ve KDV'ye tabi tutulacaktır.

- İsviçre'de yerleşik bir firmaya Türkiye'den ithal edeceği maden cevheri nedeniyle verilen maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi hizmetler, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Çünkü maden cevheri yurt dışında tüketilecektir ve yabancı firma da Türkiye'den ithal edeceği maden cevheri ile ilgili olarak kendisine verilen söz konusu hizmetlerden yurt dışında faydalanacaktır.

- Türkiye'de yerleşik (A) havayolu firması kendisine ait uçaklarla ve personeliyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir. (A) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti hizmet ihracatında KDV istisnası kapsamında değerlendirilmez. Çünkü yapılan bu hizmet, KDVK'nın 1. maddesinde belirtilen KDV'nin konusuna giren işlemler arasında yer almamaktadır.

- KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği gibi, fason hizmetler hariç, Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle ihracatta KDV istisnasına tabi değildir. Ancak serbest bölgelerdeki müşterilere yapılan fason hizmetler, daha önce bahsedilen KDVK'nın ilgili maddesinde belirtilen şartları taşıması halinde, ihracatta KDV istisnası kapsamında değerlendirilmektedir.

Örneğin, Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi'nde faaliyette bulunan (A) firması, buradan yurt dışına gönderilecek olan elbiselerin eksik olan düğmelerini yurt içindeki bir firmaya fason olarak diktirmiştir. Yapılan bu hizmet, serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firması için yapılmakta ve bu hizmetten serbest bölgedeki gömlek ihracatçısı olan (A) firması yararlanmaktadır. Dolayısıyla söz konusu fason hizmet, hizmet ihracatında KDV istisnasına tabi olacaktır.



- Yurt dışına haberleşme hizmeti verilmesi hizmet ihracatında istisna kapsamına girmektedir. Örneğin Türk Telekom firmasının yurt dışındaki kişi veya kuruluşlara verdiği haberleşme hizmeti istisna kapsamına girmektedir.
- Yurt dışında imal edilecek malların kalıp ve modellerinin yapılması istisna kapsamına girmektedir. Türkiye'deki bir kalıp firması, yurt dışında ütü masası imalatı yapan bir firma ile bazı kalıplarının imalatı konusunda anlaşma yapmış ve bu kalıpların imal edilmesi için Türkiye'deki imalathaneye sipariş vermiştir. Türk firması, yurt dışına ihraç edeceği parçaların dökümünün yapılacağı kalıbı imal etmiş ve bedelini yurt dışından döviz olarak getirmiştir. İhraç edilecek malların imalinde kullanılacak olan kalıp, Türkiye'de satılacak malların imalinde kullanılmamak şartıyla imal edildiğinden, söz konusu kalıp imali de hizmet ihracatında istisna kapsamına girecek ve kalıp bedeli için yurt dışına düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacaktır.
- Yurt dışına yapılan finansal kiralama işlemleri istisna kapsamında değerlendirilmez. Türkiye'de yerleşik gerçek veya tüzel kişiler, işletmelerinde kayıtlı makine ve teçhizatları yurt dışındaki firmalara kiraya verebilmektedir. Kiralama işlemleri daha çok iş makineleri alanında yoğunlaşmaktadır. Bu kiralamalar ihracat mevzuatında finansal kiralama yoluyla yapılan ihracat olarak düzenlenmiştir.

İhracat Yönetmeliği'nin 4/m maddesinde finansal kiralama; malların kira bedeli karşılığı belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılması olarak tanımlanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin 13/2. maddesinde ise, finansal kiralama yoluyla yapılacak ihracatın gümrük mevzuatı hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı, "iş makineleri ve ekipmanlarının yurt dışına kiraya verilmesi işleminin Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanılan bir hizmet niteliğinde bulunmadığından, KDV'nin konusuna girmemesi nedeniyle hizmet ihracatı olarak değerlendirilemeyeceği ve bu işlem nedeniyle yüklenilen vergilerin iade olarak talep edilemeyeceği, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği" görüşündedir.

Maliye Bakanlığı'nın bu görüşünü yansıtan bir özeldesinin metni şöyledir (GİB, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2008 tarih ve 3032 sayılı Özeldesini): Yurt dışında taahhüde dayalı olarak yapmış olduğunuz inşaat işlerinde kullanılmak üzere finansal kiralama yoluyla edinmiş olduğunuz iş makineleri ve ekipmanlarının yurt dışına kiraya verilmesi işlemi, Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanılan bir hizmet niteliğinde bulunmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez. Ayrıca, bu işlemlerle

ilgili olarak yüklenilen vergiler KDVK'nın 30/a maddesine göre indirim konusu yapılamayacak olup, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Danıştay ise, "Türkiye'den yurt dışına yapılan makine ve teçhizat kiralama ticari kiralama yoluyla ihracat olarak hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olduğu" görüşündedir.

Merkezi ve faaliyeti Türkiye'de bulunan şirketin aktifinde kayıtlı kamyon ve frigofirik yarı römorkların Irak'ta bulunan bir firmaya ticari kiralama yoluyla kiralanması işleminde kiralama işlemi Türkiye'de, kiralama hizmetinden faydalanma ise yurt dışında gerçekleştiğinden, kiralama hizmeti 3065 sayılı Kanununun 11. maddesi ve 12. maddesinin 2. fıkrası uyarınca hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olacaktır (Dn. 3. D'nin, 31.01.2012 tarih ve E. 2009/2043, K. 2012/243 Sayılı Kararı). (Karar'ın tam metni için bkz. Yaklaşım, Yıl:21, Sayı: 244, Nisan 2013, 303-305).

Bu durumda, kiralama işlemi Türkiye'de yapılmakta ve kiralamaya konu olan makine ve teçhizat Türkiye'den ilgili ülkeye gönderilmekte, makine ve teçhizat yurt dışına çıkarılarak, orada kiraya verilmesi söz konusu olmaktadır. Bu şekilde makine ve teçhizatın yurt dışındaki müşteriye ticari kiralama yoluyla ihracat kapsamında gönderildiği durumlarda, kiralama işleminin hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutulması daha uygun olacaktır.

- İhracat komisyonları hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır. Örneğin; Almanya'da yerleşik bir firma elektrik ve kablolama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından, bu firma ile ilgili olarak yeterlilik araştırması yapmasını istemiştir. (B) Türk danışmanlık firması bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığını da döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir. Bu durumda, (A) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından, (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

#### 4. KDV İSTİSNASININ TEVSİKİ VE BEYANI

İstisnanın tevsiki ve beyanı hususunda KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

##### 4.1. İstisnanın Tevsiki

Hizmet ihracatına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilecektir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren listelerin, istisnanın beyan

edildiği dönemdeki beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme KDV Genel Uygulama Tebliği ile getirilmiş yeni bir düzenlemedir. 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yapılan hizmet ihracatı istisnası kapsamındaki işlemler açısından geçerlidir. Mükelleflerin KDV iade talebi olmasa dahi, bu tevsik işleminin yapılması zorunludur.

#### 4.2. İstisnanın Beyanı

Daha önce belirtildiği gibi, hizmet ihracatı istisnasının şartları arasında yer alan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunluluğu mülga 113 no.lu Tebliğ ile kaldırılmış KDV Genel Uygulama Tebliğinde de aynı anlayış korunmuştur. Buna göre hizmet ihracatı istisnası bedelin döviz olarak yurda getirilip getirilmediğine bakılmaksızın hizmetin ifa edildiği dönemde beyan edilecek olup, iade talebinde bulunulması halinde bedelin döviz olarak yurda getirilmiş olması aranacaktır.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulaklığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılacaktır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa hizmetin bedeli girilecektir. "Yüklenilen KDV" sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılacaktır. İade talep edilmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" veya "İadeye Konu Olan KDV" alanına "0" yazılacaktır. Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgelerin beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.

#### 5. İHRACATTA KDV İADESİNİN GENEL ESASLARI

İhracatta KDV iadesinin genel esasları, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükellefleri kapsamaktadır. KDV iadesinin genel esasları mahsuben iade ve nakden iade olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile hizmet ihracatı istisnasında genel ilkeler korunurken, özellikle bu istisnadan doğan KDV iadelerinin nakden ve mah-

suben iade işlemleri zorlaştırılmıştır. Bunun nedeni ise, son yıllarda hizmet ihracatından kaynaklı KDV iadelerinin artmasıdır.

### 5.1. Mahsuben İade

KDV Genel Uygulama Tebliği'nden önce; mükelleflerin hizmet ihracatından kaynaklanan mahsuben iadelerinde miktarına bakılmaksızın inceleme veya teminat aranılmamaktaydı. Söz konusu tebliğden sonra ise; mükelleflerin hizmet ihracatından kaynaklanan ve 5.000'yi aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Bu işlemlerden doğan KDV iade alacakları, mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların), vergi dairelerinde takip edilen amme alacaklarına, ithal sırasında uygulanan vergilerine, SGK prim borçlarına mahsup edilebilecektir.

### 5.2. Nakden İade

KDV Genel Uygulama Tebliği'nden önce; hizmet ihracatından kaynaklanan nakden iadelerde 4.000'nin altındaki iadeler incelemesiz ve teminatsız, üzerindeki inceleme raporu veya YMM iade raporu ya da teminatla yerine getirilmekteydi. Söz konusu tebliğden sonra ise; mükelleflerin hizmet ihracatından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya 01.11.2014 tarihinden itibaren YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya 01.11.2014 tarihinden itibaren YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

Bu duruma sayısal bir örnek verecek olursak;

Türkiye'de faaliyet gösteren A inşaat işletmesi, merkezi yurt dışında bulunan B inşaat işletmesi ile yurt dışındaki bir inşaatın proje çizimi için anlaşma yapmıştır. A inşaat işletmesi, B işletmesine proje için 300.000 karşılığı USD fiyat teklifinde bulunmuştur. Yurt dışındaki işletme bu teklifi kabul etmiş ve parasını banka havalesi ile gönderecektir.

\* Belirtilen Tutarlara (%18) KDV dâhildir.

A şirketi Türkiye de proje çizimini tamamlayarak Aralık 2014 döneminde yurt dışındaki firmaya teslim etmiştir.

**Fatura Kesilirken Yapılacak Muhasebe Kaydı**

120 ALICILAR 120.01 B Firması	300.000,00	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR 601.01 Yurtdışı Hizmet Satışları		300.000,00

A şirketi proje çizimi için 200.000 maliyete katlanmış bunun karşılığında da 36.000 KDV yüklenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV	200.000,00 36.000,00	
320 SATICILAR		236.000,00

Ay sonu itibarıyla şirketin yurt içindeki hizmetleri dolayısıyla 10.000 Hesaplanan KDV'si bulunmakta olup, bu bilgilere göre ay sonundaki KDV mahsubu aşağıdaki gibi oluşacaktır.

**KDV Mahsup Kaydı**

391 HESAPLANAN KDV 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Hizmet İhracatı KDV İadesi Alacağı	10.000,00 26.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		36.000,00

Dönemin hizmet ihracatı istisnası toplam tutarı ilgili dönemin KDV beyannamesinde Tablo 8'de tam istisna kapsamına giren işlemler bölümünde 302 kodlu 11/1-a madde numaralı hizmet ihracatı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Ay sonu KDV mahsubunda 26.000 KDV iadesi alma imkânı bulunmakla beraber, bu tutar ancak hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirildiği tarihte iade olarak vergi dairesinden talep edilebilecektir.

**5.3. Hizmet İhracatı İstisnasından Doğan KDV İadelerinde Aranılan Belgeler**

Hizmet ihracatında KDV'yi doğuran olay, hizmet işleminin tamamlanmasıdır. Hizmet ihracatında KDV çoğu zaman hizmeti yapanın, hizmeti belgeleyen fatura veya benzeri belgeyi düzenlediği ayda doğar. Dolayısıyla KDV sorumluluğunun hizmetin tamamlandığı veya hizmet tutarının gider veya maliyet olarak kayıtlara alındığı tarih itibarıyla yerine getirilmesi gerekir.

Hizmet ihracatından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi,
- Hizmet faturası veya listesi,
- Ödeme belgesi (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.),
- Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi,
- Yüklenilen KDV listesi,
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.

Gümrük beyannameli mal ihracatının beyanında, gümrük beyannamesi ve satış faturalarının, bir dilekçe ile ihracat istisnasına ilişkin beyanname ekinde vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. İhracata ilişkin gümrük beyannamesi verilebileceği gibi, gümrük beyannamelerindeki bilgilerin yer aldığı listelerin verilmesi de mümkündür.

Hizmet ihracatına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir.

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir.

## 6. SONUÇ

Yeni yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile hizmet ihracatında KDV istisnası uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Şu ana kadar yayımlanan tebliğler yürürlükten kaldırılarak tek bir tebliğde birleştirilmiştir. Bazı konulara açıklık getirilirken, daha önce tebliğ düzeyinde belirtilmemiş, ancak özelgelerle düzenlenmiş bazı konular da ilk defa tebliğe aktarılmıştır. Bu çerçevede hizmet ihracatında KDV istisnasından yararlanma şartlarına açıklık getirilmiştir.

Eski uygulamada bir hizmetin ihracat istisnasına konu olabilmesi için gerekli şartlardan biri olan hizmetten yurtdışında faydalanılması konusunda

tereddütler yaşanmaktaydı. Bunun nedeni ise hizmetin soyut bir kavram olmasından ötürü, mal ihracatına göre hizmetin gerçekten yurtdışı edilip edilmediğinin tespitinin zor olmasıdır. Bu konuda yeni tebliğ ile çok sayıda örnekler verilerek faydalanma kriteri çerçevesinde yaşanan problemler açıklığa kavuşturulmuştur. Başka bir ifadeyle ihraç ve ithal edilen mallara ilişkin olarak verilen hizmetlerdeki KDV sorunu ortadan kaldırılmıştır.

Kambiyo Mevzuatı'na göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf edebilmek hakları vardır. Bu dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi ve bozdurulması mecburi bir durum değildir. Ama buna rağmen eski uygulama ve yeni tebliğde belirtilen mükelleflerin KDV iadesi talep etmeleri durumunda hizmet bedelinin döviz olarak yurda getirilmesi ve döviz alım belgesinin tevsik edilmesi şartı halen devam etmektedir.

Türkiye'nin serbest bölge dışındaki yerlerinden, serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının, hizmet ihracatı olarak kabul edilmesi ve istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının, KDV'den istisna olduğuna ilişkin, eski uygulamada herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Yeni tebliğ ile fason hizmetler hariç Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetlerin KDV istisnasına tabi olmayacağı belirtilmiştir.

Yeni tebliği ile getirilen başka bir düzenleme ise, hizmet ihracatından doğan KDV iadesinin nakden veya mahsuben iade işlemlerinin zorlaştırılmasıdır. Bunun nedeni ise, son yıllarda hizmet ihracatından doğan KDV iadelerinin artmasıdır.

## KAYNAKÇA

Danıştay Kararı (2013); “Yurt Dışındaki Şirkete Yurt Dışında Kullanılmak Üzere Kiralanan Araçların Alımında Yüklenen KDV'nin İadesi”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:21, Sayı:244, 303-305.

GİB; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2008 Tarih ve 4.06.17.01/2008-KDV-3032 Sayılı Özelgesi

KDV Genel Uygulama Tebliği

Kambiyo Mevzuatı

Mülga KDV Genel Tebliği

213 Sayılı VUK

3065 Sayılı KDV Kanunu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

10365 Sayılı İhracat Yönetmeliği