

ALTINCI BÖLÜM
Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

MADDE 17 : SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR

MADDE METNİ :

Madde 17

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;**[1]**

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fakara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler.**[2]**

b) 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi.**[3]**

c) Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.**[4]**

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.**[5]**

e) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç).**[6]**

3. Askerî Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) Askerî fabrika, tersane ve atölyeler, orduevi ve bağlı şubeleri, askerî gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve bunların müştemilatı, özel, yerel ve kış eğitim merkezleri, askerî kantinler ve askerî müzelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler ile bu kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri.**[7]**

b)**[8]**

c)**[9]**

4. Diğer İstisnalar:

a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile (7338 sayılı kanunun 55 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 26.10.2021)kazançları basit usulde tespit edilen(40) mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler, **[10]** (7338 sayılı kanunun 55 inci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesine ilişkin hükmü 1/1/2022 tarihinden itibaren söz konusu madde kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve

hizmetlere uygulanmak üzere 26.10.2021)aynı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler,

b) Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler, [11]

c) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerçe yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.), [12]

ç) Uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması, [13]

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, [14]

e) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (p) bentlerinde (7341 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.11.2021) (41) belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri, [15]

f) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler, [16]

g) Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zeberecet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil),varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi, [17]

h) Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler. [18]

i) Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri [19] [20]

j) Varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile bu varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler,

Bu bent kapsamında istisna edilen işlemler bakımından, 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz. [21]

j) Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri. [22]

k) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri [23]

l) 30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, [24]

m) Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi,

Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır. [25]

n) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri. [26]

o) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması, [27]

ö) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri, [28]

p) Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığına yapılan arsa ve arazi teslimleri, [29] belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler, [30]

r) Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan (7456 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.07.2023)iştirak hisselerinin [42] satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan

satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi.**[31]**

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları (7456 sayılı kanunun 7 inci maddesiyle metinden çıkarılan ibare; Yürürlük 15.07.2023) **[43]** iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen (7456 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle metinden çıkarılan ibare; Yürürlük 15.07.2023)**[43]** iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu **[43]** iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.**[32]**

s) Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları.**[33]**

ş) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satış dahil).**[34]**

ı) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)**[35]**

u) Her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralınması ve devralınan kuruma devri.

İstisna kapsamında, varlık kiralama şirketlerine devredilen varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.**[36]**

v) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak verilen hizmetler.**[37]**

y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.**[38]**

z) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralınması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)**[39]**

[1] 700 sayılı KHK'nın 90 ıncı maddesi ile bu fıkra yer alan "kanunla ibaresinden sonra gelmek üzere "ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle" ibaresi eklenmiş ve "Bakanlar Kurulunca" ibaresi "Cumhurbaşkanınca" şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 9/7/2018)

[2] 6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin 36 ncı fıkrası ile "sakat" ibaresi "engelli" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 3/5/2013)

6009 sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile " teslim ve hizmetleri" ibaresi " teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler " ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/7/2009)

[3] 5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile "özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu" ibaresi "özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğretim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu," ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 3/7/2009)

5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile "Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10 unu" ibaresi "8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/8/2007)

5281 sayılı Kanunun 43 üncü maddesi ile "gıda maddelerinin" ibaresi "gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin", ibaresi ile değiştirilmiştir. Yürürlük (1/1/2005 tarihinden geçerli olmak üzere 31/12/2004 tarihinde)

5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 31/7/2004) Değişmeden önceki hali "Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi,"

5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere 2/1/2004)

3297 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değiştirilmiştir. (Yürürlük 20/6/1986) Değişmeden önceki hali "Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetler," Aynı Kanunun 18 inci maddesi ile de 1/1/1987 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılan hüküm "Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları,"

[4]4605 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 30/11/2000)

[5]5281 sayılı Kanunun 43 üncü maddesi ile "Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle" ibaresi "Maliye Bakanlığınca" ibaresi ile değiştirilmiştir. Yürürlük (13/11/2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31/12/2004 tarihinde)

5226 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 27/7/2004)

[6]5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 31/7/2004)

[7]6519 sayılı Kanunun 45 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 22/2/2014) Değişmeden önceki hali "Askerî fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler."

[8]3297 sayılı Kanunun 18 inci maddesi ile 1/1/1987 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılan hüküm "Harp, silah, araç, teçhizat, makine cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçaların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı ile Emniyet Genel Müdürlüğüne teslimi,"

3099 Sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/1/1985)Değişmeden önceki hali "Harp silah, araç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçaların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğüne teslimi,"

[9]3099 Sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle eklenmiş olup (Yürürlük 1/1/1985) aynı Kanunun geçici maddesi ile 31/12/1985 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılan hüküm "Gümrük giriş tarife cetvelinin (27.09) tarife pozisyonunda yer alan hampetrol ile (27.10) tarife pozisyonunda yer alan akaryakıt ve yağların (38.19.29) tarife pozisyonuna giren yalnız petrol istihsalinde kullanılan kimyevi müstahzarlar ile (34.02, 38.19) yalnız makine yağı istihsalinde kullanılan katkı maddeleri (additifler) nin Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı için bu kuruluşlara veya gerek göstermeleri üzerine bu kuruluşların akaryakıt ikmalini yapan müesseselere teslimi."

[10]4842 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/7/2003) Değişmeden önceki hali "Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler,"

[11]4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesinin E fıkrası ile "vergiden muaf olan küçük çiftçiler ile kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçiler" ibaresi "gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabi" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 29/7/1998)

3297 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/1/1986) Değişmeden önceki hali "Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan küçük çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,"

[12]7104 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile "Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile" ibaresinden sonra gelmek üzere "aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve" ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)

4684 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 3/7/2001) Değişmeden önceki hali "Gelir Vergisi Kanununun 81 inci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39 uncu maddelerinde belirtilen işlemler,"

[13] 7061 sayılı Kanunun 42 nci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2018)

[14]7103 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi ile "gayrimenkullerin kiralanması işlemleri," ibaresi "gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Milli Eğitim Bakanlığınca bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 27/3/2018)

6225 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile "kiralanması işlemleri" ibaresi "kiralanması işlemleri ile Sağlık Bakanlığınca bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri " ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 26/4/2011)

[15]5766 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin a bendi ile "tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin" ibaresi "sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/9/2008)

4842 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/7/2003) Değişmeden önceki hali "Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri,"

3297 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 20/6/1986) Değişmeden önceki hali "Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler,"

[16]5602 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin 5 inci fıkrası ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/4/2007) Değişmeden önceki hali "Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce düzenlenen piyango, sayısal loto, hemen kazan ve benzeri oyunların tertiplenmesi veya oynanması,"

5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün şans oyunlarına ilişkin işletme hakkını devrettiği işletici firmanın sözleşme ile belirlenen şans oyunlarını fiilen oynatmaya başladığı tarihte) Değişmeden önceki hali "Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,"

[17]7104 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile "atıklarının" ibaresi "atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının" şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)

6728 sayılı Kanunun 43 üncü maddesi ile "tahvil" ibaresinden sonra gelmek üzere "(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)" parantez içi hüküm eklenmiştir. Yürürlük 9/8/2016

6552 sayılı Kanunun 26 ncı maddesi ile "Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci, kübik virconia) " ibaresi " Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi," şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 11/9/2014)

6322 sayılı Kanunun 21 inci maddesi ile "kira sertifikaları" ibaresinden sonra gelmek üzere ",Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları" ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük 15/6/2012)

6111 sayılı Kanunun 85 inci maddesi ile " tahvil " ibaresi " tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları " ibaresi ile değiştirilmiştir." (Yürürlük 25/2/2011)

5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin b bendi ile "atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi" ibaresi "atıklarının teslimi" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 7/7/2008)

5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/8/2004). Değişmeden önceki hali "Külçe altın, dore külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,"

5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere 2/1/2004) Değişmeden önceki hali "Külçe altın,külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kâğıtlar, taşıt pulu, hisse senedi ve tahvil işlemleri,"

4369 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi ile "Külçe altın," ibaresinden sonra gelmek üzere "külçe gümüş," ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük 29/7/1998)

3297 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 20/6/1986) Değişmeden önceki hali "Külçe altın, döviz, para, damga pulu, hisse senedi ve tahvil teslimleri,"

[18]4697 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile " Ziraî sulama amaçlı su teslimleri," ibaresi " Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri," ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 10/7/2001)

[19] 6761 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile eklenen ibare. (Yürürlük:24/11/2016)

[20]5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/8/2004) Değişmeden önceki hali "Serbest bölgelerde verilen hizmetler, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,"

5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile mülga olan bent yeniden düzenlenmiştir. (Yürürlük 2/1/2004)

3393 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. (Yürürlük 30/6/1987) Kaldırılan hüküm "150 m²'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,"

3099 Sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/1985) (Aynı Kanunun geçici maddesinde 31/12/1988 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkacağı hükmü mevcuttur.)

[21] 6741 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenmiştir.(Yürürlük 26/8/2016)

[22] 3297 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle eklenmiştir. (Yürürlük 20/6/1986)

[23]5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile "ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. (Yürürlük 3/7/2009)

4369 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 29/7/1998)

[24]4842 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/5/2003)

[25]5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 31/7/2004) Değişmeden önceki hali "1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya

tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait mal ve hakların (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi ve kiralınması."

5020 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 12/12/2003) Değişmeden önceki hali "18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden mal ve hakların (müzayede mahallinde satış dahil) teslimi ve kiralınması."

4842 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/5/2003)

[26]5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 2/1/2004)

[27]7104 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile "; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. (Yürürlük 1/6/2018)

5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile "işlemlerine konu mallar" ibaresi "işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 4/7/2007)

5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31/7/2004 tarihinde)

[28] 7104 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)

[29]5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 6/8/2008) Değişmeden önceki hali "Hazinece yapılan; gayrimenkul teslim ve kiralınmaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri."

5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin b bendi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 7/7/2008) Değişmeden önceki hali "Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünce yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı tesisi işlemi."

5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/8/2004)

[30]6770 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen ibare. (Yürürlük 27/01/2017)

[31] 7061 sayılı Kanunun 42 nci maddesi ile "bankalara" ibareleri "bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine" şeklinde değiştirilmiş, "devir ve teslimleri" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi" ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2018)

[32]6728 sayılı Kanunun 43/b maddesi ile son paragraf eklenmiştir. (Yürürlük 9/8/2016)

5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile "gayrimenkullerin" ibaresi "taşınmazların" ve "gayrimenkul" ibaresi "taşınmaz" şeklinde değiştirilmiştir. (Yürürlük 6/8/2008)

5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 4/7/2007) Değişmeden önceki hali "Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

5281 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2005 tarihinden geçerli olmak üzere 31/12/2004 tarihinde)

[33]6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin 36 ncı fıkrası ile "özürlülerin" ibaresi "engellilerin" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 3/5/2013)

5378 sayılı Kanunun 32 nci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 7/7/2005)

[34] 5582 sayılı Kanunun 35 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 6/3/2007)

[35]5904 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 3/7/2009)

[36] 6728 sayılı Kanunun 43/c maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 9/8/2016) Değişmeden önceki hali "Menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların, varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince kiralınması ve devralınan kuruma devri."

6111 sayılı Kanunun 85 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 25/2/2011)

[37]6327 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 29/6/2012)

[38]6728 sayılı Kanunun 43/ç maddesi ile değiştirilmiştir. Yürürlük düzenlemenin birinci paragrafı 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere 9/8/2016 tarihinde, diğer paragraf 9/8/2016 tarihinde Değişmeden önceki hali "21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralınmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri."

6495 sayılı Kanunun 29 uncu maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 2/8/2013)

[39]6518 sayılı Kanunun 32 inci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2)

015 tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere 19/2/2014 (yayımlı) tarihinde,

(40)Değişmeden önceki şekli : basit usulde vergilendirilen

(41)Değişmeden önceki şekli : Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde

(42)Değişmeden önceki şekli : iştirak hisseleri ile taşınmazların

(43)Değişmeden önceki şekli : taşınmaz ve

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA VE BU MADDE KAPSAMINDA İSTİSNA EDİLEN İŞLEMLERLE İLGİLİ KDV YÜKLENİMLERİNİN İNDİRİLMESİ YASAĞI HAKKINDA İZAHAT :

KDV Kanunu'nun 17 nci maddesinde düzenlenen istisnalar muhtelif neden ve amaçlarla konulmuş olup, bu istisnalar dört gruba ayrılmıştır.

- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar (17/1),
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar (17/2),
- Askeri amaç taşıyan istisnalar (17/3),
- Diğer istisnalar (17/4).

17'nci madde uyarınca istisnaya konu edilen teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenen KDV'ler bu maddenin 4/c ve 4/t bentlerindeki işlemlere ilişkin olanlar 4/r bendindeki özel durum hariç olmak üzere indirilemez, daha önce indirilmişse indirim iptali gerekir. Bu maddede belirtilen işlemler tam değil, KISMI İSTİSNAYA KONU OLAN YANİ İNDİRİM HAKKI TANINMAYAN (Md.30/a, 32,33) işlemlerdir. Dolayısıyla istisnanın etkinliği sınırlıdır.

İndirilemeyen veya indirim iptaline tabi tutulan KDV'ler, gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Mesela vergiden muaf esnaf veya basit usule tabi mükellef 10 TL (+ KDV) bedelle satın aldığı malı 15 TL ye satarken KDV hesaplamaz (17/4-a). Fakat bu malı alırken ödediği KDV indirilemediği için maliyet bedeline dahil olmuştur. Hernekadar alıcı 15 TL üzerinden KDV ödemiyor ise de, alıcının istisnadan kaynaklanan avantajı (15 x 0,18 =) 2,70 TL değildir. Çünkü 15 TL bedel, malın satıcı tarafından alınmasında yüklenen 1,80 TL.'lık KDV'yi de ihtiva etmektedir. Eğer bu kişi KDV mükellefi olsaydı ve satışı aynı miktarda kâr (3,20 TL) ederek yapsaydı, KDV hariç satış bedeli 13,20 TL. olacak, bunun üzerine KDV konulmasıyla KDV dahil bedel 15,576 TL. ye ulaşacaktı.

Bu örnekte istisnanın alıcıya sağladığı avantaj 15,576 - 15 = 0,576 TL den ibaret olup bu avantaj sadece satıcının kârı olan 3,20 TL nin KDV dışında kalmasından kaynaklanmaktadır. (3,20 x 0,18 = 0,576)

Bu örnekteki satışın nihai tüketiciye veya KDV indirimi yapamayan başka bir kişi veya kuruluşa yapıldığı varsayımında 17/4-a bendindeki istisna 0,576 TL. vergi avantajı sağlamakta, fakat aynı istisna, bu satışın KDV indirimi yapabilen bir mükellefe yönelik olduğunda dezavantaja dönüşmektedir. Zira bu satıcı aynı işlemi istisna kullanmadığı bir ortamda (KDV li olarak) yapsaydı, alışıta yüklediği KDV yi indireceği için, maliyeti 11,80 TL. değil, 10 TL. olacaktı, buna 3,20 TL. karını ekleyip KDV matrahının 13,20 olarak bulacaktı. Satışını 13,20 TL ye KDV ekleyerek yapacak olmakla birlikte, alıcı bu KDV yi indireceği için, alıcı açısından maliyet 15 TL. değil, 13,20 TL olacaktır.

Görüldüğü gibi indirim hakkı sağlamayan istisnalar duruma göre vergisel dejavantaja sebebiyet verebilmekte olup, bu olumsuzluktan kurtulmak isteyenler için 18 inci maddedeki "*istisnadan vazgeçme*" hükmü getirilmiştir.

İŞLEMLERİNİN TAMAMI KISMI İSTİSNA KAPSAMINDA OLANLARIN KDV MÜKELLEFİYETİ TESIS ETTİRMESİNE VE 1 NO.LU KDV BEYANNAMESİ VERMESİNE GEREK YOKTUR.

NOT: Geçici maddelere dayanan KDV istisnaları da prensip olarak kısmi istisna niteliğindedir. Ancak özel hükümlerle bunlardan bazıları için indirim hakkı tanınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F bölümünün başlangıcındaki 3 ve 4 üncü paragraflar şöyledir:

"Buna göre, Kanunun (17/2-b), (17/2-c), (17/2- d),(17/4-c), (17/4-ı), (17/4-ö), (17/4-r) (kısmi olarak), (17/4-t), geçici 10 (kısmi olarak), geçici 12, geçici 23, geçici 24, geçici 32 nci maddeleri uyarınca, vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. Ancak, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmez.

İşlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanların mükellefiyet tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek yoktur. İşlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanlardan arzi olarak vergiye tabi işlem yapanların, sadece bu işlemin gerçekleştiği dönem için ve sadece bu işlemi kapsayan beyannameyi vermesi yeterlidir."

Aşağıdaki bölümlerde, 17 nci madde ile düzenlenen istisnalar kısaca açıklanmıştır :

2. KÜLTÜR VE EĞİTİM AMACI TAŞIYAN İSTİSNALAR (17/1):

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-1 no.lu bölümü şöyledir:

“1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

3065 sayılı Kanunun (17/1-a) maddesinde, Kanunun (17/1) maddesinde sayılan;

- Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdareler,
- İl Özel İdareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köylerin Teşkil Ettikleri Birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner Sermayeli Kuruluşlar,
- Kanunla Kurulan Kamu Kurum ve Kuruluşları,
- Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları,
- Siyasi Partiler,
- Sendikalar,
- Kanunla Kurulan veya Tüzel Kişiliği Haiz Emekli ve Yardım Sandıkları,
- Kamu Menfaatine Yararlı Dernekler,
- Tarımsal Amaçlı Kooperatifler,
- Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar,

tarafından, ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

3065 sayılı Kanunun (17/1-b) maddesinde ise aynı kurum ve kuruluşların tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesislerini işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

Örnek:(A) Üniversitesine ait Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne bağlı Basım Evi Müdürlüğüne ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla münhasıran üniversite bünyesindeki fakülte ve yüksekokulda okuyan öğrencilerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan kitap, dergi ve benzeri dokümanların basımı ve teslimi KDV'den istisnadır.”

Görüldüğü gibi istisna şu iki şartın sağlanmasına bağlı olarak uygulanabilmektedir;

- İşlemi yapanın bendde sayılan kurum ve kuruluşlardan biri olması,
- İşlemin amacının ve türünün (a) ve (b) bendlerine uygun bulunması

İşlemi yapanın kimliği bakımından fazlaca sorun yoktur. Fakat işlemin amacı ve türü itibarıyla (a) ve (b) alt bendlerine uygun olup olmadığı konusunda farklı görüşler ortaya çıkabilir.

Örnek vermek gerekirse;

- Bir muktezada, Karikatürcüler Derneğinin kitap yayınlanması işleminin istisna kapsamında olduğu görüşü benimsenmiştir.
- Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın ders kitabı bastırıp satmasının KDV den müstesna olduğu, fakat ders kitabı dışındaki kitap satışlarında istisna uygulanamayacağına dair mukteza verilmiştir. (Halbuki ders kitabı dışındaki kitapların da (a) bendindeki amaçlarla uygun olması mümkündür.) Keza T.C. Deniz Kuvvetleri Komutanlığınca yayınlanan harita ve kitap teslimlerinin KDV den müstesna olmadığı yolunda mukteza mevcuttur.
- Kırkpınar yağlı güreşlerine giriş biletlerinin KDV ye tabi olmadığı yolunda mukteza verilmiştir.
- Türkiye Bankalar Birliğine kayıtlı, Uluslararası Bankacılık Eğitim ve Araştırma Merkezinin, sadece ilim, fen ve güzel sanatları yaymak amacıyla yapacağı teslim ve hizmetlerin KDV istisnasına konu olduğu yolunda mukteza verilmiştir.
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmesince satılan sebze tohumlarının istisna kapsamında bulunduğu dair mukteza mevcuttur.

Danıştay Yedince Dairesi'nin 22.06.1989 tarih ve E:1987/20-26 K:1989/1689 sayılı kararında ise tarımsal amaçlı kooperatiflerce yapılan, zirai araç, alet ve yedek parça satışlarının KDV istisnasına konu edilmesi gerektiği şeklinde çok geniş bir yorumda bulunulmuştur. Kararın bir bölümünde de şu ifadeler yer verilmiştir:

“Temyiz isteminde bulunan kooperatifin tarımsal amaçlı kooperatiflerden olduğunda uyuşmazlık yoktur.

Mevcut uyuşmazlığın çözümü ise, öncelikle, tarımı yaymak ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim hizmetlerin anlam ve kapsamının belirlenmesine bağlıdır.

Katma Değer Vergisi Kanun tasarısının yukarıda anılan 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasına ilişkin kısmında, tarımsal amaçlı kooperatiflerin yer almadığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda yapılan görüşmeler sırasında verilen bir önergeyle "tarımsal amaçlı kooperatifler" ibaresinin 17 inci maddesinin 1 inci fıkrasına konulduğu ve buna ilişkin önergenin gerekçesinde de; kırsal alanda yaşayan çiftçilerin gelir düzeylerinin düşük olduğu kırsal alandaki gelişmeler için en önemli araçlardan birinin tarımsal kooperatifler olduğu ve tarımsal kooperatiflerin çiftçilere yönelik yardımın teknik girdilerin tümünün ucuz, yerinde ve zamanında ve kaliteli olarak sağlanması olduğu bu nedenle; sözü edilen kooperatiflerin gerekli teşviki ve desteği görmek durumunda buldukları katma değer vergisinin bu kooperatiflerden alınması halinde olumsuz bir faktörün yaratılmış olacağına öne sürüldüğü ve önerinin Genel Kurulca görüşme açılmaksızın aynen kabul edildiği, görüşme tutanaklarının incelenmesinden anlaşılmaktadır.

Bu duruma göre, teklif gerekçesi 17. maddenin ilgili kısmının da gerekçesini teşkil ettiğinden tarımsal amaçlı kooperatiflerin, tarım alet ve yedek parçalarıyla, suni gübre, tohum, ilaç ve yemlerini temin ve çiftçiye tesliminin tarımı yayma, ıslah ve teşvik amacıyla yapılan teslimler kapsamında kabulü gerektiği gibi, söz konusu araç ve gereçlerin tarımda üretimi artırmaya, tarım ve üretimin kalitesini yükseltmeye, tarım sahalarını genişletmeye büyük ölçüde yardımcı olduğu kuşkusuzdur.

Diğer taraftan, yükümlü kooperatifin, dosyada bulunan ihtilafı döneme ilişkin onaylı satış listelerinin incelenmesinden, yedek parça ve lastiklerin tümünün traktör aksamı olduğu açıkça anlaşıldığından, bir kısım satışların oto yedek parça ve lastiklerine ait olduğu yolunda vergi mahkemesi kararında öne sürülen hususun da yerinde olmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu itibarla; tarımsal amaçlı bir kuruluş olan yükümlü kooperatifin, ihtilafı dönemde yapmış olduğu (ziraat aletleri ve gereçleri ile bunların yedek parçalarının satışına yönelik) teslimlerinin katma değer vergisi istisnası kapsamında bulunduğu kabulü gerekirken Vergi Mahkemesince aksi yönde karar verilmesinde isabet görülmemiştir."

Burada tekrar vurgulamak gerekirse, tarımsal amaçlı bir kooperatifin KDV den müstesna tarımsal girdi satması, alıcı konumundaki çiftçinin KDV yükü taşımayan bir alımda bulunabilmesi anlamına gelmez. Mesela kooperatif 100 + 18 KDV bedelle satın aldığı zirai ilacı 128 TL ye satarsa, bunu alan çiftçi 18 TL KDV ye maruz kalmış olur. İstisna sayesinde çiftçinin sağladığı vergi avantajı ise, bu örneğe göre, sadece (128-118 =) 10 TL. lik kooperatif karının KDV hesaplaması dışında kalmış olmasından dolayı 1,80 TL. den ibarettir.

60 nolu KDV Sirkülerinin konuya ilişkin 3.6.3. nolu bölümü şöyledir:

“3.6.3. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerde KDV Uygulaması

3.6.3.1. Tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak yapılan her türlü teslim ve hizmetler KDV Kanununun 17/2-b maddesi; bu kooperatiflerin gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayan çiftçilerden yapmış olduğu mal ve hizmet alımları ise KDV Kanununun 17/4-b maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır.

3.6.3.2. 4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında hayvan ıslahı, yetiştirme ve pazarlama amacı ile tüzel kişiliğe sahip özel hukuk hükümlerine tabi kooperatif nitelikli olarak kurulan birlikler Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanununun 17/1-a ve 17/4-h maddeleri hükümlerinin uygulanması bakımından kooperatif olarak değerlendirilmektedir.

KDV Kanununun 17/1-a maddesinde ifade edilen tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacı, toprak analizleri; tarla denemeleri; zirai araştırmaların yapılması; hububat sebze ve meyve üzerine yapılan araştırma, inceleme ve ıslah çalışması; zirai mahsullerin muayene edilmesi, fumigasyona tabi tutulması; damızlık tohum ve hayvan yetiştirilmesi; orman yollarının yapılması; damızlık hayvan, damızlık fide, fidan, bağ çubuğu, tohum ve faydalı böcekler gibi teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

Dolayısıyla, 4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesine göre kurulan birliklerin tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları ve yukarıda belirtilen teslim ve hizmetleri KDV Kanununun 17/1-a maddesi, arazi ıslahına ait yapmış oldukları hizmetler ise aynı Kanunun 17/4-h maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

3.6.3.3. "Kırsal Alanda Sosyal Riski Azaltma Projesi" kapsamında tarımsal amaçlı kooperatiflerce üyelerine yapılan damızlık inek, koyun, keçi teslimi, KDV Kanununun 17/1-a maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır. Bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmayan yem, gübre, veterinerlik ve zirai mücadele ilaçları, temizlik malzemeleri, petrol ürünleri, zirai alet ve makineler ile bu makinelere ait aksam ve yedek parça gibi malların tesliminin ise KDV Kanununun 1/1 inci maddesi hükmü uyarınca KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir."

- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 26.08.2011 tarih ve 269 sayılı özelgede bir tarımsal amaçlı kooperatifin üyelerden süt toplayarak aynen mandıra işletmelerine satış yapması, aynı kooperatifin üyelerine bedel karşılığı yem, küspe, kepek gibi teslimleri ile süt makinelerinin temizliğinde kullanılan özel temizlik ürünleri teslimi, tarımı yaymak ıslah ve teşvikten ziyade ticari amaçlı teslimler sayılmak sureti ile istisna kapsamında görülmemiştir.

- Bir başka muktezada ise şu cümleler yer almaktadır :

"Kanunun 17/1. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların, ilim, fen, güzel sanatları ve tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler ile tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri, aynı maddenin (a) ve (b) bentleri ile vergiden istisna edilmiştir.

Bu hükümlere göre, yazınızda adı geçen Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı'nın kitap yayıncılığı faaliyeti ile sesli yayınlar satışı, konferans, sergi ve kurs düzenlenmesi faaliyetleri, ticari karakterde teslim ve hizmetler olduğundan vergiye tabi bulunmaktadır. Söz konusu teslim ve hizmetlerin, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1. maddesi kapsamında vergiden istisna edilmesi mümkün değildir."

Bu muktezaya katılmamız mümkün değildir. Çünkü muktezaadaki yaklaşıma itibar edildiği takdirde, istisna hükmü hiçbir zaman uygulama alanı bulunamayacaktır.

Bir başka örnek de, birinci fıkrada belirtilen kurum ve kuruluşlarca işletilen okulların durumudur.

Bu okulların faaliyetinin bilim ve fennin yayılması amacıyla yapılan hizmetler olarak yorumlanması veya bu yönde yasal düzenleme yapılması suretiyle halen devam eden ihtilaf ve tereddütlerin giderilmesi gerektiği görüşündeyiz.

10.8.1993 tarih ve 49863 sayılı Bakanlık yazısında aksi görüş benimsenmiş ve şöyle denmiştir:

"Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesi ile genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Buna göre, Koç Üniversitesinin verdiği hizmetler karşılığı alınan bedeller, katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Nitekim, Üniversitelerarası Kurul'un bu konu hakkındaki 23.2.1992 tarih ve 65 sayılı Kararında; eğitim, öğretim ve kültüre yönelik ilim, fen ve güzel sanatları teşvik edici, yayıcı nitelikte de olsa kamu kurum ve kuruluşları eliyle yapılmayan, onlar tarafından yapılsa bile ticari, mesleki faaliyet çerçevesine giren işlemlerin istisna kapsamı dışında kaldığı yolunda görüş bildirilmiştir.

Bu durumda, Vehbi Koç Vakfı tarafından kurulan ve işletilen Koç Üniversitesinde verilen hizmetler Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1. maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmeyecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak, Kanunun 17/2-b maddesine göre, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz yapılan teslim ve hizmet ifaları vergiye tabi tutulmayacaktır. Vergiden istisna edilen bu işlemler dolayısıyla yüklenen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir."

Bu muktezaya katılmıyoruz. Bize göre, bahsi geçen vakfın verdiği eğitim hizmetleri 17 nci madde uyarınca KDV den istisna edilmelidir. Nitekim, İstanbul 8.Vergi Mahkemesi, bir başka vakfın yaptığı ilk ve orta dereceli okul işletmeciliğinin istisna kapsamına girdiği yolunda karar vermiştir. (27.4.1994 tarih ve E:1992/2128, K: 1994/792 sayılı Karar)

Ne var ki, Danıştay 11 inci Dairesi'nin 12.6.1995 tarih, E.1995/1837 K:1995/1860 sayılı Kararı, vergiden muaf vakıflarca yapılan okul işletmeciliğinin KDV ye tabi olduğu, bu vakfa daha önce bu faaliyetlerin istisna kapsamında bulunduğu yolunda mukteza verildiğinden, eski dönemler için tarhiyat yapılamayacağı yolundadır.

Görüldüğü gibi uygulamada işlemin amacının ve türünün mahiyetinin 17 inci maddenin (a) ve (b) alt bendlerine uygunluğu, söz konusu bendlerde subjektif ölçülere yer verilmiş olmasından kaynaklanan çelişkili yaklaşımlara konu olmaktadır.

Kanun değişikliği yapılmak suretiyle 17 inci maddenin 1 inci bendindeki (a) ve (b) alt bendlerinin daha net, daha objektif hale getirilmesine ve KVK nun 7 nci maddesi ile paralellik sağlanmasına ihtiyaç bulunduğu, aksi halde keyfi ve çelişkili uygulamaların önlenemeyeceği görüşündeyiz.

3. SOSYAL AMAÇ TAŞIYAN İSTİSNALAR (17/2) :

3.1. 17 nci Maddenin 1 inci Bendinde Sayılan Kuruluşların Kuruluş Amacına Uygun Sosyal Amaçlı Teslim ve Hizmetleri (17/2-a):

17 nci maddenin 2/a bendine göre, bu maddenin 1 nolu bendinde sayılan;

- Genel veya katma bütçeli daire,
- İl özel idaresi,
- Belediye, köy veya bunların teşkil ettikleri birlik,
- Üniversite,
- Döner sermayeli kuruluş,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşu,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu,
- Siyasi parti,
- Sendika,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandığı,
- Kamu menfaatine yararlı demek,
- Tarımsal amaçlı kooperatif,
- Veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf

statüsündeki kurum ve kuruluşların;

"Hastahane, klinik, dispanser, prevantoryum, senatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amacına uygun teslim ve hizmet ifaları".

KDV'den müstesnadır.

Dikkat edilirse burada KDV den müstesna olarak teslim veya hizmette bulunabilecek işletme türleri tek tek sayılmış "gibi" edadına yer verilmediği için yorum yoluyla işletme türünün genişletilmesine imkan verilmemiştir. Hükmün uygulanmasında sorun teşkil edebilecek en önemli unsur, işlemlerin yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların "kuruluşların amacına uygun" olması

şartıdır. Bu bent kapsamında uygulanan istisnalar, her an “*ticari veya mesleki faaliyette*” gerekçesi ile tenkide maruz kalabilir. Bu nedenle tereddüt duyulduğu takdirde, mukteza alınmasında veya benzer muktezaların araştırılmasında yarar vardır. Mesela kamuya yararlı Türkiye Aile Planlaması Vakfı tarafından işletilen tıp merkezi ve diyabet merkezi, hastane sayılmadığı gerekçesiyle bu bent kapsamında görülmemiştir. (1.9.2004 tarih ve 5317-1971 sayılı Bakanlık muktezası)

Bu bent kapsamında istisna olan işletmelerde işletmeci kuruluş tarafından verilen yemek hizmetleri de istisna kapsamındadır. (25.2.2002 tarih ve 1921 sayılı Bakanlık muktezası)

Bir derneğin iktisadi işletmesi olan hastanenin işletilmesi kapsamında verilen sağlık hizmetlerinin 17/2-a maddesi kapsamında KDV’den müstesna olduğu, fakat aynı derneğin ücret karşılığı verdiği ilk yardım kurslarının bu istisna kapsamına girmediği yönünde özelge mevcuttur. (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2010 tarih ve 58 sayılı özelgesi)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-2 no.lu bölümünde, 17/2-A maddesinin kapsamı ile ilgili olarak şu ek açıklama yapılmıştır:

“Ayrıca bu kurum ve kuruluşlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler de istisna kapsamındadır.

Diğer yandan, Kanunun (17/1)nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların, sadece Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılan kuruluşları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri istisna olup, bu kurum ve kuruluşların;

- Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılmayan kuruluşları işletmek ve/veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetleri ile

- Kanunun (17/2-a) maddesinde sayılan kuruluşları işletmek veya yönetmekle birlikte kuruluş amaçlarına uygun olmayan teslim ve hizmetlerinin,

KDV’den istisna tutulması mümkün değildir. ”

3.2. Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Bedelsiz Olarak Yapılan Teslim ve Hizmetler, 17/1 inci Maddedeki Kuruluşlara Yapılan Mal veya Hizmet Bağışları ile Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Maddeleri ve Özel Okul İşletmelerinin % 10’a, Üniversite ve Yüksek Okulların % 50’ye Kadar Bedelsiz Öğrenci Okutması, Öğrenci Yurtlarının % 10’a Kadar Bedelsiz Yurt Hizmeti Verebilmesi (17/2-b):

3.2.1. Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Bedelsiz Olarak Yapılan Teslim ve Hizmetler :

Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler 17 nci maddenin 2/b bendinde 3297 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik ile istisna kapsamına alınmıştır.

Bu değişiklik ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-2.3. no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

“2.3. Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler muhatabına bakılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır.

(23. No.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf :) “1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.”

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek1:2219 sayılı *Hususi Hastaneler Kanununun ilgili hükümleri gereğince özel hastanelerde ücretsiz olarak verilen sağlık hizmetleri KDV’den istisnadır.*

Örnek 2: 1136 sayılı *Avukatlık Kanununun 178 inci maddesi uyarınca, adli müzaheret bürolarınca yoksul ve aciz kişilerin işlerini takiple görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri KDV’den istisnadır.”*

Tebliğde bahsi geçen bedelsiz işlemler birer örnekten ibarettir. Kanuni zorunluluk sonucu yapılan diğer bedelsiz işlemler de istisna kapsamındadır. İstisna uygulamasında işlemin sosyal amaç taşıyıp taşımadığına bakılmaz. Başka bir anlatımla, Kanunlarla bedelsiz teslim ve hizmet yapılmasının zorunlu kılınmasının sosyal amaçlı olduğu farz edilir.

Mesela Özel Hastaneler Tüzüğü’nün 34 üncü maddesinde özel hastanelerin en az bir yatak olmak üzere, yatakların % 5 i nin parasız hastalara ayrılacağı hükme bağlanmış olup bu kapsamda bedelsiz olarak yapılan sağlık hizmetleri KDV den müstesnadır. (İstanbul Defterdarlığı’nın 2.7.2002 tarih ve 3662 sayılı muktezası)

3.2.2. KDV Kanunu’nun 17/1 inci Maddesinde Belirtilen Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağışlar :

Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II/F-2.4. no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

“2.4. Belli Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde İstisna 3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde; Kanunun (17/1) inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV’den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları KDV’den istisna olup, teslim ve hizmet bedeli ile ilgili herhangi bir alt ya da üst sınır söz konusu olmaksızın istisna uygulanır.

(23 no.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf) "d) 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez."

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Bir sanatoryumun bedeli karşılığında aldığı hizmet aracı KDV'ye tabidir. Ancak bu aracın vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel kişi tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslimi KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Kamu yararına çalışan derneklerden olduğu Bakanlar Kurulu Kararı ile onanan (G) Derneği tarafından yaptırılacak olan yükseköğrenim öğrenci yurdu inşaatı için, (H) Yapı Denetim Ltd. Şti. tarafından (G) Derneğine "bedelsiz" olarak verilen "yapı denetimi hizmeti", KDV'den istisnadır."

17 nci maddenin 1 inci bendinde yer alan ve yukarıda sıralanan kuruluşlara KDV mükellefleri tarafından, mal bağışlanmasında KDV istisnası uygulanmasına ilişkin hususlar şöyle özetlenebilir;

Söz konusu kuruluşlar Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddelerinde de yer almaktadır.

Bu maddelere göre ayın bağışlarında, bağışlanan ayın mukayyet bedeli üzerinden değerlenir. Malın söz konusu kuruluşlara bağışı nedeniyle KDV hesaplanmayacak olmakla birlikte bağışa konu malın alımı veya imali ile ilgili olarak yüklenilen KDV indirilemez, daha önce indirilmişse indirim iptaline konu edilir. Konuyu bir örnek üzerinde izah edelim.

ÖRNEK : Bir bakkaliye toptancısı, deposunda bulunan bir miktar karton kutulu sütü, Ocak 2015 de Çocuk Esirgeme Kurumu'na bağışlamıştır. Toptancının uyguladığı stok takip sistemine göre bu sütlerin maliyet bedeli (aynı zamanda mukayyet değeri) 400 TL. indirilen KDV ise (%8 den) 32 TL'dir.

Buna göre toptancının yapacağı yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

20.01.2015			
794	ÇEŞİTLİ GİDERLER . - Bağışlar ve Yardımlar	432	
600	YURT İÇİ SATIŞLAR H.		400
391	HESAPLANAN KDV - İndirim İptali		32

Bu örnekte ;

- Bize göre toptancının Çocuk Esirgeme Kurumuna fatura kesmesine gerek yoktur. Mal çıkışı bağış makbuzu ile belgelenebilir. Fatura kesilirse emsal bedel üzerinden değil 400 TL'lik mukayyet bedel üzerinden ve KDV hesaplanmaksızın kesilmesi gerekir. (251 nolu GV Genel Tebliği) Faturaya teslimin bağış şeklinde olduğu ve Md:17/2-b uyarınca istisna uygulandığı hakkında not konulmasında yarar vardır.
- Toptancı, Ocak ayı KDV beyannamesini hazırlarken 32 TL lik indirim iptalini, beyannamede gösterecektir. (KDV beyannamesinin tanzim şekli konusunda 42 nci maddeye bakınız.)
- Bağışa konu malın bağışlayan tarafından imal edilmiş bir mal olması halinde bu malın imalinde yüklenilip indirilen KDV nin tespitinde güçlüklerle karşılaşabilir. İndirim iptaline konu edilmesi gereken söz konusu KDV tutarının bazı anahtarlar kullanılarak kabaca hesaplanabileceği kanaatindeyiz.

İstisna kapsamında bağışa konu mal, A.T.İ.K. niteliğinde olmakla beraber bağışlayan firma tarafından kullanılmaksızın doğrudan ilgili kuruluşa bağışlanmasında herhangi bir sorun veya özellik yoktur.

ÖRNEK : (Y) Anonim Şirketi 100.000 TL. + %8 KDV bedelle satın aldığı tıbbi tahlil cihazını, bir Üniversiteye bağlı olarak işletilmekte olan hastaneye Mart 2015'de bağışlamıştır.

Yevmiye kaydı şöyle olacaktır. (KDV hesaplanması ve KDV indirimi söz konusu olmaksızın KDV dahil maliyet üzerinden)

794	ÇEŞİTLİ GİDERLER . - Bağışlar ve Yardımcılar	108.000 TL	
102	BANKALAR		108.000 TL.

Fakat A.T.İ.K. niteliğindeki mal firma aktifine dahil edilip bir süre kullanıldıktan sonra bağışlandığında bazı soru ve sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Şayet bağışa konu ATİK in alımında, ithal veya imalinde yüklenilmiş olan KDV indirimle giderilebilmişse (alım ayı ile bağışın yapıldığı ay arasındaki herhangi bir ayda devrolan KDV çıkmamışsa), indirim iptaline gerek olmamalıdır.

Çünkü, bize göre bağışa konu iktisadi kıymet bir süre işletmede kullanılmış ve katma değer yaratılmasında rol oynamıştır. KDV indirimi mükellefin müktesep hakkıdır ve bu nedenle iptal edilemez. Nitekim, Katma Değer Vergisi Kanununa 3336 sayılı kanunla eklenen geçici 6 ncı madde ile Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 10 uncu maddesi kapsamında satışı yapılan gayrimenkulün tam mükellef kurumlarca iktisabında yüklenilen ve satışın yapıldığı döneme kadar indirimle giderilemeyen katma

değer vergilerinin matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınması kabul edilmiştir. Aynı uygulamayı bağışlarda da yapmak bize göre mümkün olmalıdır.

Bağışa konu hizmet hariçten KDV ödenerek temin edilmişse KDV dahil hizmet bedeli bağışlar hesabına borç yazılır.

17 nci maddenin 1 inci bendinde yazılı kuruluşlara bedelsiz olarak ifa olunan her türlü hizmet istisna kapsamındadır.

Hizmet, bu hizmeti bedelsiz olarak veren firma tarafından ifa olunmuşsa söz konusu hizmetle ilgili olarak yüklenilip indirilen KDV nin bilhesap bulunması ve indirim iptaline konu edilmesi gerekir.

3.2.3. Özel Okullar ve Üniversiteler Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Eğitim ve Öğretim Hizmetleri ile Öğrenci Yurtları Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Yurt Hizmetlerinde İstisna :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu istisna ile ilgili II/F-2.2. no.lu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır :

“3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde;

-8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu,

-24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğretim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun-hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu,

- Üniversite ve yüksekokullarda ise (% 50)'sini,

geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

NOT: Tebliğin bu bölümünde yer alan aşağıdaki üç paragraf 23 no.lu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

“Uygulamada bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri ile yurt hizmetleri, kısmi burs ve tam burs uygulanması suretiyle yapılabilmektedir.

Kısmi burs uygulanan eğitim öğretim hizmetleri ile yurt hizmetlerinde, kısmi burs tutarı faturada ticari teamüllere uygun iskonto veya indirim olarak gösterilir ve kalan tutar üzerinden KDV hesaplanır. Yüklenilen KDV ise genel esaslara göre indirim konusu yapılır.

Yukarıda belirtilen sınırlar dahilinde tam burs uygulanarak verilen hizmetler için ise KDV hesaplanmaz, yüklenilen KDV de Kanunun (30/a) maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz.”

(23. No.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf :) *“1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.”*

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 05.09.2011 tarih ve 688 sayılı özelgesinde üniversitenin, tüm KDV yüklenimlerini ayırımı tabi tutmaksızın indirim konusu yapacağı, tam burslu öğrencilere isabet eden KDV indirim tutarının, tam burslu öğrenci sayısını toplam öğrenci sayısına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın ilgili dönemdeki toplam indirilen KDV tutarı ile çarpılması suretiyle bulunacak, indirim konusu yapılmaması gereken KDV'nin, indirim iptaline tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

3.2.4. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Bazı Malların Tesliminde İstisna :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu istisnaya ilgili II/F-2.5. no.lu bölümü şöyledir:

“3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu KDV istisnası uygulamasında aşağıdaki açıklamalara göre hareket edilir.

2.5.1. Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımlarının yukarıda belirtilen madde kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

2.5.2. Başıa Konu Olacak Mallar ve Başıın Niteliği

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak başıların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekir. Ayrıca yapılacak başılar şartlı (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılır.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan başılar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak başı olarak değerlendirilmez.

2.5.3. Başı Yapanlarca Düzenlenecek Belge

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak başılar, başıa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilir ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenir.

Başılanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içeren fatura, başı yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenir. Mal bedeli olarak faturada, başıa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç) yazılır.

Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla başılandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur.

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyanname yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde başı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa başı yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

2.5.4. Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge

Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyip başı yapanlara bir örneğini verirler.

Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar, dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilir.

2.5.5. Kayıt Düzeni ve Beyan

Ticari işletmeye dahil malların başılanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

KDV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları başıların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının "Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda "229-Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Başılanan, Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddeleri" satırında beyan ederler.

(23. No.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf :) "1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez."

NOT: Tebliğin bu bölümünde yer alan aşağıdaki iki paragraf 23 no.lu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

"Aynı Kanunun (30/a) ve 32 nci maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi başılarının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, başıın yapıldığı dönemde, başılanan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait KDV beyannamesine dahil edilmesi, aynı tutarın "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Başılanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil), Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin başı ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır. "

Örnek: Dernek kuruluş tüzüğünde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hüküm bulunan (H) Yardımlaşma ve Dayanışma Derneğine, bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yukarıdaki usul ve esaslar çerçevesinde gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi KDV'den istisna olacaktır. Ayrıca söz konusu maddelerin ihtiyacı olanlara bedelsiz olarak teslim edilmesi gerekmekte olup, bu teslimlere de KDV uygulanmayacaktır."

3.3. Yabancı Devletlerin Türkiye'deki Diplomatik Temsilcilik ve Konsoloslukları ile Yabancı Hayır ve Yardım Kurumlarına, 17/1 inci Maddede Sayılan Kuruluşlara Bedelsiz Olarak Yapacakları Teslim ve Hizmetlere İlişkin Olarak Yapılan Teslim ve Hizmetler (17/2-c)

Özellikle 1999 yılında yaşanan deprem felaketinden sonra, bazı yabancı kuruluşlarca yapılmak istenen AYNÎ BAŞILARDA, başıa konu olacak malların bu kuruluşlarca KDV'siz temin edilememesi veya başılanacak malın yurt dışından getirilmesinde gümrük idarelerince KDV istenmesi nedeniyle başı işlemleri frenlenmiştir.

Söz konusu bağışlarda KDV engelini aşılması için KDV Kanunu'nun 17 nci maddesine bir hüküm eklenmiş ve bu istisna hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, aşağıda metni bulunan KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-2.6. no.lu bölümünde şöyle açıklanmıştır:

“2.6. Yabancı Devletlerin Türkiye'deki Diplomatik Temsilcilik ve Konsoloslukları ile Yabancı Hayır ve Yardım Organizasyonlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-c) maddesinde, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına Kanunun (17/1) inci maddesinde yazılı kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiş ve istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

Bakanlığımıza tanınan bu yetki uyarınca, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına anılan Kanunun (17/1) inci maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlerle ilgili istisna uygulamasının usul ve esasları aşağıda belirlenmiştir:

a) 3065 sayılı Kanunun (17/1)inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bu kapsamda bedelsiz teslim edilecek mal ve hizmetler için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

b) Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari sınırı KDV hariç 5.000 TL olması gerekir. Bu kapsama istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilir.

c) İstisnadan yararlanacak yabancı hayır ve yardım kurumlarının kanuni merkezinin yurt dışında bulunması ve Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyette bulunmaması gerekir.

ç) İstisnadan yararlanacak yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumları, bu Kanunun (17/1)inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapacakları teslimin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgiler ile Türkiye'deki adreslerini belirten bir dilekçe ile Bakanlığımıza (Gelir İdaresi Başkanlığı) başvuruda bulunur.

Bu başvurunun değerlendirilmesi sonucunda, yabancı hayır ve yardım kurumlarının bağışlayacağı mal ve hizmetle ilgili alımlarında, KDV uygulamasına yönelik usul ve esasları belirten yazının ilgili kuruluş tarafından onaylı bir örneği satıcılara verilmek suretiyle, satıcılar tarafından düzenlenecek fatura ve benzeri belgede KDV'nin tahsil edilmemesi sağlanır.

NOT: 23 no.lu KDV Tebliği ile yürürlükten kaldırılan paragraf

d) İstisnadan yararlanan kuruluşlara bu kapsamda yapılacak teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre indirim konusu yapılamaz.

(23.no.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf) “(d) 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.”

Örnek: Yabancı bir devletin Türkiye'de bulunan Konsolosluğu, Türkiye'de meydana gelen deprem felaketi nedeniyle depremin yaşandığı ilin Belediyesine Türkiye'deki bir firmadan temin edeceği deprem çadırı ve yardım malzemesini bedelsiz olarak teslim edecektir. Türkiye'deki firmanın söz konusu deprem çadırları ve yardım malzemelerini Konsolosluğa tesliminde yukarıdaki şartlar dahilinde istisna uygulanır. Ancak Türkiye'deki firmaya bu teslimlerle ilgili olarak yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olup, **bu kapsamda yüklenilen vergiler firma tarafından indirim konusu yapılabılır.** NOT: Koyulaştırılmış ibare 23 no.lu tebliği ile getirilmiş olup bu ibarenin eski hali şöyle idibu kapsamda yüklenilen vergilerin firma tarafından indirim konusu yapılması ise 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi gereğince mümkün değildir.”

3.4. 2863 Sayılı Kanun Kapsamındaki Taşınmaz Kültür Varlıklarına Yönelik Mimarlık Hizmetleri ve Proje Kapsamındaki Teslimler (17/2-d) :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-2.7. no.lu bölümünde bu istisna ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“2.7. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu Kapsamındaki İşlemlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-d) maddesinde, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimlerin KDV'den istisna olacağı hükme bağlanmış, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak söz konusu istisna uygulamasının usul ve esasları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

2.7.1. İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

İstisna kapsamına tescilli taşınmaz kültür varlıklarının sadece rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine ilişkin olarak, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak mal teslimleri girmektedir. 11/06/2005 tarih ve 25842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Koruma, Uygulama ve Denetim Büroları, Proje Büroları ile Eğitim Birimlerinin Kuruluş, İzin, Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik"te tanımlanan I. grup yapılar hariç olmak üzere, tescilli taşınmazların fonksiyon ve konfor şartları gereği kullanıma yönelik donanımı ve proje hizmetleri (klima, jakuzi, yangın hassas algılama, kapalı devre kamera sistemi, tefriş elemanları vb.) istisna kapsamına dahil değildir.

Yukarıda belirtilen projelerin uygulanması için iktisap edilseler dahi, tabiat ve kültür varlıklarının satın alınmasında da istisna uygulanmaz. Ancak iktisap edilen tabiat ve kültür varlıklarına uygulanacak projeler kapsamındaki işlemlerde, Tebliğ açıklamaları çerçevesinde istisna uygulanacağı tabiidir.

Tescilli taşınmaz kültür varlıklarına ilişkin bu istisna uygulamasından yararlanabilmek için bu varlıkların sahibi olmak şart değildir. Sponsorluk gibi sözleşmelerle kültür varlıklarının rölöve, restorasyon veya restitüsyon projelerini gerçekleştirecek olanlar da bu istisnadan yararlanabilir.

Örnek: Taşınmaz kültür varlığı olarak Vakıflar Genel Müdürlüğü adına tescil edilmiş olan bir çeşmenin, yapılan bir sözleşme ile (J) Şirketi tarafından restore edilmesi işleminde, (J) Şirketinin bu bölümde belirtilen mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilir.

2.7.2. İstisna Kapsamına Giren İşlemlerde Alt Sınır

İstisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari tutarı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırları olarak tespit edilmiştir.

Aynı faturada istisna kapsamına giren birden fazla mal veya hizmetin yer alması ve bunların bedelleri toplamının fatura düzenleme sınırını aşması halinde vergi hesaplanmaz. Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilir, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının fatura düzenleme sınırından fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanır.

2.7.3. İstisna Uygulaması

İlgili Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu Müdürlüğü veya Tapu Sicil Müdürlüğünden tescil kaydı alınan taşınmaz kültür varlığına ait rölöve, restorasyon ve restitüsyon projeleri ile proje kapsamındaki işlemlerde kullanılacak malzemeler liste halinde proje müellifince hazırlanır. Hazırlanan proje ve analizler, belediye sınırları içerisinde belediyeye, belediye sınırları dışında valiliğe onaylatılarak koruma bölge kuruluna sunulur. Koruma Bölge Kurulunca tescilli taşınmaza ait projenin uygun bulunması halinde onaylanacak malzeme listesi, proje ile birlikte ilgili Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğüne incelenmek üzere verilir. Malzeme listesinin projeye uygunluğu tespit edildikten sonra ilgili Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü projeden yararlanacak olana bu Tebliğ ekinde yer alan örneğe (EK:15) uygun olarak hazırlayacağı istisna belgesini verir.

Bu belgenin ekinde yer alan listede, istisna kapsamında işlem göreceği mal ve malzemeler sıra numarası verilmek suretiyle cins ve miktar (adet, kg, m3 vb.) olarak açıkça belirtilir. İstisnadan yararlanacak olanlar istisna belgesi ve listeyi mal aldığı satıcılara ibraz ederek bu işlemlerde KDV hesaplanmamasını talep eder. Satıcılar bu kapsamda teslim ettikleri malların listedeki sıra numarasını, cinsini ve teslim ettikleri miktarı listenin arka yüzüne yazarak imzalar ve kaşe basmak suretiyle onaylar. Bu şekilde yapılan satışlarda KDV uygulanmaz. Kendilerine istisna belgesi ibraz edilen satıcıların, talep edilen malın listedeki miktarı ile bu maldan daha önce ne kadar satın alındığını listenin arka yüzündeki şerhlerden kontrol etmesi, kendilerinden talep edilen malın listedeki miktarı aşması halinde aşan kısmı için istisna kapsamında işlem yapmayıp KDV uygulaması gerekir. İstisna belgesi ile arka tarafına satıcı tarafından şerh düşülmüş listenin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği satıcıya verilir. Satıcıların bu örnekleri, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamaları gerekir.

○

NOT: Tebliğin bu bölümünde yer alan aşağıdaki paragraf 23 no.lu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

"Diğer taraftan, 3065 sayılı Kanunun (30/a) ve 32 nci maddeleri gereğince, vergiye tabi olmayan veya 32 nci maddede sayılanlar hariç olmak üzere vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez. İndirilemeyen bu vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır."

Diğer taraftan, 3065 sayılı Kanunun (30/a) ve 32 nci maddeleri gereğince, vergiye tabi olmayan veya 32 nci maddede sayılanlar hariç olmak üzere vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez. İndirilemeyen bu vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır."

(23. No.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf :) "1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez."

"EK 15: 3065 SAYILI KANUNUN (17/2-d) BENDİ UYGULAMASINA İLİŞKİN İSTISNA BELGESİ ÖRNEĞİ

T.C.
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü
Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü

Sayı :
Konu:

.....
.....
.....
.....

İLGİ:

3065 sayılı KDV Kanununun 17/2-d maddesi kapsamında rölöve, restorasyon veya restitüsyon projesi gerçekleştirilecek tescilli taşınmaz kültür varlığı ile ilgili olarak tarafınıza verilecek olan ve Kurulumuzun .. / .. / tarih vesayılı kararı ile onaylanan mimarlık hizmetleri ile bu projelerin uygulanması kapsamında ekte dökümü yapılan teslimler KDV'den müstesnadır.

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanarak ../../... tarihli ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiş olup .. / ... / 20.. tarihine kadar geçerlidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

3.5. Meslek Kuruluşlarının Görevleri Gereği Yaptıkları Hizmetler ve Basılı Kağıt Teslimleri (17/2-e) :

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunla kendilerine verilen görev gereği olarak ve kuruluş amaçları uygun olarak yaptıkları ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetler ile bu hizmetler ile ilgili olarak kullanılacak basılı kağıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar için plaka teslimleri hariç) 5228 sayılı Kanunla 31.7.2004 tarihinden itibaren KDV istisnası kapsamına alınmıştır. (Plaka teslimleri hakkında geçici 7 nci maddeye bakınız.)

Esasen bu işlemler ticari mahiyet taşımadığı için KDV nin konusuna girmez. Dolayısıyla yeni getirilen bu istisna hükmünü, tereddüt giderme amaçlı bir hüküm olarak yorumluyoruz. Ne var ki, kapsama girmeyen bir işlemin istisna hükümleri arasında yer alması, kapsam kavramını zedeleyen hatalı bir yasa düzenleme şeklidir. KDV Kanununun istisnaları düzenleyen birçok maddesinde bu hataya rastlanmaktadır. Aslında yapılması gereken, istisna hükmü koymak değil, tereddüt duyulan işlemin KDV nin kapsamına girmediği yolunda Maliye Bakanlığınca açıklayıcı tebliğ çıkarılmasıdır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-2.8. no.lu bölümünde konuyla ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır:

"2.8. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının, Kanunlarla Kendilerine Verilen Görev Gereği ve Kuruluş Amaçlarına Uygun Ruhsat, İzin, Onay ve Benzeri Hizmetlerdedİstisna

3065 sayılı Kanunun (17/2-e)maddesi uyarınca, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kağıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç) KDV'den müstesnadır.

Örnek: Eczacılar Odası tarafından kanunla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun "işyeri açma ruhsatı", "faaliyet izin belgesi" gibi basılı kağıtların teslimi KDV'den istisnadır. Ancak söz konusu Odanın ticari nitelikte faaliyet ve işlemlerinin bulunması halinde bu işlemler KDV'ye tabi tutulur.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgelerin kayıtlarının, mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulacağı hükme bağlanmıştır; 215 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (3.3.) numaralı bölümünde de mükellef kayıtlarının öncelikle mesleki yönden bağlı olunan odalar bünyesinde kurulacak bürolarda tutulacağı açıklanmıştır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olan Esnaf ve Sanatkarlar Odasına, basit usule tabi mükelleflerin kayıtlarını tutma görevi verildiğinden, 3065 sayılı Kanunun (17/2-e) maddesi uyarınca, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği sözü edilen odalar tarafından yapılan bu hizmet karşılığında alınan bedeller KDV'den istisnadır."

4. ASKERİ AMAÇ TAŞIYAN İSTİSNALAR (17/3) :

17 nci maddenin 3/a bendinde askeri fabrika tersane ve atölyelerin kuruluş amacına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak şu iki husus göz önünde tutulmalıdır:

- İstisna uygulanabilmesi için teslim veya hizmetin "askeri" olması şarttır. Burada Türk Silahlı Kuvvetlerine bağlı fabrika tersane ve atölyelerin kasdedildiği anlaşılmaktadır.
- Yine istisna uygulanabilmesi için, teslim veya hizmetin, söz konusu fabrika, tersane veya atölyenin kuruluş amacına uygun olması ve bu kuruluşlar tarafından yapılmış olması gerekir.

17 nci maddenin 3/b bendi 3099 sayılı Kanunla değişikliğe uğramış, daha sonra (1.1.1987 den itibaren) 3297 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. 3/c bendi ise 3099 sayılı Kanunla, 31.12.1985 den itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğini konuya ilişkin II/F-3 no.lu bölümü şöyledir:

"3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar

3065 sayılı Kanunun (17/3-a) maddesi ile askeri fabrika, tersane ve atölyeler, orduevi ve bağlı şubeleri, askeri gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve benzer nitelikteki diğer tesisler, özel, yerel ve kırsal eğitim merkezleri, askeri kantinler ve askeri müzelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler ile bu kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın sınırı teslim ve hizmetin adı geçen fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amacına uygun olmasıdır.

Örnek: Bir askeri tamir atölyesi, askeri araçların tamir veya tadilatı dolayısıyla vergi hesaplamaz ancak tamir veya tadilatı üçüncü kişilere yaparsa bedelli olup olmadığına bakmaksızın vergi hesaplar."

5. DİĞER İSTİSNALAR (17/4):

17 nci maddenin "Diğer İstisnalar" başlıklı 4 üncü fıkrasında muhtelif istisnalara yer verilmiştir. Söz konusu istisnalar aşağıda, bentlere paralel sıra dahilinde incelenmiştir.

5.1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergiden Muaf Esnaf İle Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler Tarafından Yapılan Teslim Ve Hizmetler, Aynı Kanunun Mükerrer 20/B Maddesi (sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği) **Kapsamında Vergilendirilen Kazançlara Konu Teslim Ve Hizmetler, (17/4-a) :**

5.1.1. Vergiden Muaf Esnaf İle Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler Tarafından Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin KDV İstisnası:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde yazılı şartları sağlayan ve bu nedenle gelir vergisinden muaf olan esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler, KDV den istisna edilmiştir.

Konuya ilişkin özellikler şöyle sıralanabilir :

- Esnaf muafılığından istifade edebilmek için gerekli şartları sağlayan esnafın gelir vergisi mükellefiyeti bulunmadığı gibi, KDV mükellefiyeti tesis ettirmesine, defter tutmasına ve beyanname vermesine gerek yoktur.
- Gelir vergisinden muaf esnafın, faaliyetlerini sürdürebilmek için yüklediği KDV ler bu esnaf açısından maliyet veya gider unsuru teşkil eder.
- Vergiden muaf esnafdaki mal veya hizmet temin eden KDV mükellefleri bu işlemi gider pusulası ile belgelerler. (VUK Md.243) Gider pusulasında KDV gösterilmez. Dolayısıyla vergiden muaf esnafa ayrıca KDV ödenmez ve gider pusulasına dayalı KDV indirimi yapılmaz. Ancak esnafın yüklediği KDV lerin maliyete girmiş olması dolayısıyla bu KDV ler fiyatın içinde gizlenmiş olarak esnafa alımda bulunan KDV mükellefine bedel olarak yansır. Hernekadar vergiden muaf esnaf 18 inci maddeye göre istisnadan vazgeçebilir ise de pratikte istisnadan vazgeçecek bir esnafa rastlanacağına ihtimal veremiyoruz.
- Gezici olarak milli piyango bileti satanlar vergiden muaf esnaf ise de, milli piyango biletlerinde KDV, bayi kârını da ihtiva eden nihaî satış bedeli üzerinden hesaplandığı için (Md:23) istisnadan muaf alıcılarına avantaj sağlaması söz konusu değildir.
- Esnafın gelir vergisi muafiyeti kalktığında (gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetinin başladığı tarihte) gerçek usulde KDV mükellefiyeti de doğmuş olur.
- **Basit usulde kuaförlük hizmeti** icra eden mükellef tarafından düzenlenen ÖKC (yazar kasa) fişi üzerinde KDV gösterilmemesi gerekmektedir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.07.2011 tarih ve 53 sayılı özelgesi)

Yukarıdaki özellikler basit usulde vergilendirilen (GVK nun 46,47,48 inci maddeleri) mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler açısından da geçerlidir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.2. no.lu bölümünde BASİT USUL hakkında şu açıklamalar yapılmıştır:

"4.2 Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler

3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesinde Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

Ortaklarının tamamı basit usule tabi olan adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri de bu hüküm kapsamında değerlendirilir. Ancak ortaklarından en az birisi Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergilendirilen adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri istisna kapsamına girmez.

Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmetlerde işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanmaz, bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenecek belgelerde KDV gösterilmez veya "KDV dâhildir" mealinde bir şerhe yer verilmez.

Düzenledikleri belgelerde KDV gösteren veya "KDV dâhildir" mealinde bir şerhe yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler, belgede ayrıca gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanan vergi tutarını 3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesi gereğince beyan ederve öderler. Ancak verilen beyannamede alışırlar dolayısıyla yüklenilen vergiler indirilmez. Yüklenilen bu vergi tutarı, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.

Vergi daireleri, kendiliğinden başvuran ya da bu şekilde işlem yaptıkları vergi idaresince tespit edilen basit usule tabi gelir vergisi mükellefleri için geçici KDV mükellefiyeti tesis etmek suretiyle gerekli işlemi yapar.

Teslim ve hizmetleri istisna kapsamına giren bu mükelleflerin mal ve hizmet alışırları ile yapacakları ithalat, genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi bulunmaktadır. Bu şekilde yüklenilen vergiler Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Öte yandan, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, belirli şartları sağlayanlar basit usule geçebilmektedir. Bu çerçevede gerçek usulden basit usule geçen mükellefler, basit usule geçtikleri vergilendirme dönemi beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarını indirim konusu yapma imkânını kaybedeceklerinden, bu tutarları gelir vergisi uygulaması bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilirler.

Bu mükellefler, basit usule geçmeden önce satın aldıkları malları basit usule geçtikleri tarihten sonra iade etmeleri halinde aşağıdaki şekilde işlem yapılır.

-İade edilen mal için bir fatura düzenlenir. Bu faturaya tutar olarak, iade edilecek malın alış faturasındaki bedel ve KDV olarak gösterilen tutarların toplamı yazılacak ve faturaya bu hususu belirten bir şerh konulacak, ayrıca alış faturasının tarih ve numarasına atıfta bulunulacaktır.

- Basit usule tabi mükellef bu fatura nedeniyle vergi dairesine KDV ödemeyecek, faturadaki tutarın tamamını hasılat olarak hesaplarına alacaklardır.

- Satıcı ise bu bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplayacağı vergiyi indirim konusu yapacaktır.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, Kanunun (18/1) inci maddesi gereğince istisnadan vazgeçerek gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde KDV beyannamelerini üçer aylık dönemlerde verirler."

Konu hakkındaki 60 nolu KDV Sirkülerinin 3.6.1. nolu bölümü şöyledir:

"3.6.1. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Teslim ve Hizmetleri

4842 sayılı Kanunla KDV Kanununun 17/4-a maddesi değiştirilerek, 1/7/2003 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna tutulmuştur.

Anılan Kanunun 8/2 nci maddesinde de vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenlerin, bu vergiyi ödemekle mükellef oldukları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükellefler mal teslimleri ve hizmet ifalarında KDV hesaplamayacaklar, yapacakları işlemler için KDV beyannamesi vermeyecek ve KDV mükellefiyeti tesis ettirmeyeceklerdir.

Ancak düzenledikleri belgelerde KDV gösteren veya "KDV dahildir" mealinde bir şerhe (belgenin KDV satırını çizerek "KDV dahildir" yazılması veya KDV satırını yerine belgenin herhangi bir yerine "KDV dahildir" yazılması durumu değiştirmeyecektir) yer veren basit usulde vergilendirilen mükellefler bu vergiyi Kanunun 8/2 nci maddesi gereğince beyan ederek ödeyeceklerdir. Bu şekilde düzenlenen belgelerde gösterilen veya iç yüzde yoluyla hesaplanan KDV'yi mal ve hizmet alan mükellefler indirim konusu yapabileceklerdir.

88 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A/5 bölümünde, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin 1/7/2003 tarihinden önce satın aldıkları malları bu tarihten sonra iade etmeleri halinde; iade edilen mal için bir fatura düzenleyecekleri, bu faturaya tutar olarak iade edilecek malın alış faturasındaki bedel ve KDV olarak gösterilen tutarların toplamının yazılacağı ve faturaya bu hususu belirten bir şerh konulacağı, ayrıca alış faturasının tarih ve numarasına atıfta bulunulacağı, basit usule tabi mükellefin bu fatura nedeniyle vergi dairesine KDV ödemeyeceği, faturadaki tutarın tamamını hasılat olarak hesaplarına alacağı, satıcının ise bu bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplayacağı vergiyi indirim konusu yapacağı belirtilmiş olup, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin 1/7/2003 tarihinden sonra satın aldıkları malları iade etmeleri halinde de bu açıklamalara göre işlem yapılması mümkün bulunmaktadır."

5.1.2. Sosyal İçerik Üreticiliği İle Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliği Yapılması Şeklindeki Faaliyetlerde KDV İstisnası:

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II-F bölümüne, 38 nolu KDV Tebliği ile eklenmiş olan 4.26 nolu bölüm şöyledir;

Aynı Tebliğe, (II/F) kısmının (4.25.) bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“4.26. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliği İstisnası

3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler KDV’den istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna, 1/1/2022 tarihinden itibaren söz konusu madde kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetlere uygulanacaktır.

Buna göre, 1/1/2022 tarihinden itibaren, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplanmaz.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi kapsamına girmeyen kazançlara konu teslim ve hizmetlerin istisna olmadığı ve genel hükümlere göre vergilendirileceği tabiidir.

Ayrıca söz konusu işlemlerin Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesindeki şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar işlemleri yapanlardan aranır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki kazançların toplamının aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmasının ve bu kazançların mezkur Kanun uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilecek olmasının, istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.”

2021/113 sayılı Sirkülerimize konu olan 7338 sayılı Kanunun 55. maddesiyle, GVK’nun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler, 01.01.2022 tarihinden itibaren KDV Kanunu’nun 17/4-a maddesine hüküm konulmak suretiyle KDV’den istisna edilmiştir.

Bahsi geçen GVK’nun mükerrer 20/B maddesinin metni şöyledir;

“Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası

Mükerrer Madde 20/B

İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanabilmesi için Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin birinci fıkraya kapsamında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkraya kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyayı cezasi kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Yukarıdaki madde kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler 01.01.2022 tarihinden itibaren KDV’den istisna edilecektir.

Bahsi geçen istisna kısmi istisna niteliğinde olduğu için bu istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilmiş olan KDV’lerin indirilmesi yasaktır. Bu KDV’ler gider olarak dikkate alınır. (KDV Kanununun 30/a maddesi)

Bu istisnayı uygulamak istemeyen mükellefler, KDV Kanununun 18. maddesi uyarınca dilekçe vererek üçer yıllık süreler için istisna uygulamayabilirler. Bu takdirde KDV indirim haklarını kullanabilirler.

5.2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçiler Ve Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı Tarafından Yapılan Teslim Ve Hizmetler (17/4-b) :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53 ve 54 üncü maddelerindeki şartları sağlayan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmezler (Bunların vergi yükü sattıkları ürünler veya yaptıkları zirai işler üzerinden alınan stopajdan ibarettir. Ancak bu yük satın alma maliyetini etkileyerek alıcı mükellefe, buradan da tüm ekonomiye yansır) ve bu çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV den istisna edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu çiftçilerin gelir vergisi ve KDV yönünden vergi mükellefi olma mecburiyetleri yoktur.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden alımda bulunan mükellefler bu alımlarını müstahsil makbuzu ile belgelerler (V.U.K. Md:235). Bu makbuzlarda KDV gösterilmez. Dolayısıyla bu alımlarda KDV indirimi söz konusu olmaz. Zirai alet, zirai ilaç, gübre ve diğer tarımsal girdiler nedeniyle yüklenen KDV ler çiftçi tarafından indirilemediği için tarım ürününün maliyetine dolayısıyla satış fiyatına dahil olacaktır. Tarım ürününü bu şekilde satın alan KDV mükellefi, fiyat içinde gizli olan bu KDV yi yüklediği halde indirme imkanı bulamamaktadır. KDV prensiplerine aykırı düşen bu durum, çiftçinin 18 inci madde uyarınca istisnadan vazgeçmesi halinde giderilebilir. Fakat istisnadan vazgeçme, KDV açısından defter tutma, belge düzenleme, KDV beyannamesi verme gibi külfetlerin göze alınmasını gerektirdiği için çiftçilerin istisnadan vazgeçmeleri ihtimali zayıftır.

GVK nun 66/5 inci maddesinde tanımlanan gelir vergisinden muaf serbest meslek erbabi tarafından yapılan teslim ve hizmetler de bu bent uyarınca KDV den müstesnadır. Bunlar da isterlerse, 18 inci madde uyarınca istisnadan vazgeçebilirler.

5.3. G.V.K. nun 81 inci Maddesindeki İşlemler ve K.V.K. Uyarınca Yapılan Devir ve Bölünme İşlemleri ile Roaming Hizmetlerinin İthalı ve Yansıtılması (17/4-c ve ç) :

Şirketlerin ve işletmelerin komple devir suretiyle sahip değiştirmesi (veya devir suretiyle tasfiyesi) halinde, devirden doğan kazanç prensip olarak gelir vergisine veya kurumlar vergisine tabidir. Ancak GVK'nun 81 inci maddesinde belirtilen devir işlemleri gelir vergisine tabi tutulmaz. Keza, KVK'nun 19 ve 20 inci maddelerine uygun olarak yapılan devirlerde devir kârı hesaplanmaz ve kurumlar vergisi doğmaz. Kanun koyucu mümkün olduğu ölçüde, KDV Kanunu ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları arasında paralellik kurmaya çalışmış ve bu çabanın eseri olarak, gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmaksızın yapılan söz konusu devir işlemleri KDV den de istisna edilmiştir. Bu istisna hükmü aşağıda ana hatları itibarıyla özetlenmiş olup, detay bilgi için Sayın Hızır TARAKÇI'nın Vergi Dünyası Dergisinin 119 uncu (Temmuz 1991) sayısındaki yazısına bakınız.

Bölünme işlemlerinin de KVK nun 19 ve 20 inci maddeleri ile düzenlenmesine paralel olarak söz konusu işlemler bu bent uyarınca KDV den de istisna edilmiştir.

5.3.1. GVK'nun 81 inci Maddesine Göre Yapılan Devirler :

5.3.1.1. Ferdi İşletmenin Veraset Suretiyle Mirasçılara Devri :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesindeki 1 no.lu bend hükmüne göre;

"Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması"

durumunda değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Ticari işletmeye dahil malların kül halinde de olsa mülkiyetinin devredilmesi prensip olarak KDV ye tabidir. Ancak bu devir yukarıdaki hükme uygun şekilde yapıldığında mirasçılar sadece ay başından ölüm tarihine olan süre içinde cereyan eden normal işlemlerle ilgili olarak KDV beyannamesi hazırlayıp verirler, (V.U.K.Md:12) devir dolayısıyla KDV hesaplamazlar.

Konuya ilişkin özellikler şöyle özetlenebilir :

- İstisnadan faydalanabilmek için mirasçıların işletmenin bütünlüğünü bozmaması ve işletme faaliyetini devam ettirmesi gerekir.
- Tek mirasçı varsa, verasete konu işletme mirasçıya ait ferdi işletme olarak faaliyetine devam eder. Mirasçının gelir vergisi mükellefiyeti yoksa, ölüm tarihinden başlayarak mükellefiyet tesis ettirmesi ve yine bu tarihten itibaren kendi adına KDV beyannamesi vermeye başlaması gerekir.
- Mirasçılar birden fazla ise ölene ait ferdi işletme, kendiliğinden mirasçılarının miras hisseleri oranında ortak oldukları bir adi ortaklık işletmesi haline gelir. Adi ortaklıklar KDV açısından ayrı bir vergi süjesi olduğundan, mirasçılar tarafından adi ortaklık halinde işletilmeye devam olunacak işletme için ölüm tarihinden itibaren ve yeni bir hesap numarası ile KDV beyannamesi verilmeye başlanır. Mirasçılardan biri veya birkaçının, miras kalan ferdi işletmedeki paylarını (ortaklık hisselerini) diğer mirasçılara yahut üçüncü kişilere devretmesi istisnayı etkilemez. Ölüm tarihi itibarıyla yapılacak hisse devirleri dolayısıyla işletmeyi devam ettirecek olan mirasçı sayısı bire düşmesi dahi bize göre KDV istisnasına engel değildir. Ancak bu konuda farklı görüşlere rastlanabilir.
- Mirasçılar 81 inci maddede yazılı şartlara uymazlarsa yani işletmenin faaliyetini devam ettirmezlerse veya işletmeye dahil mal varlığının bütünlüğünü bozarlarsa, bu işletmedeki mallar ölüm tarihi itibarıyla teslim edilmiş sayılır. Dolayısıyla mirasçılar, işletmeye dahil tüm mal varlığının emsal bedeli üzerinden hesaplayacakları teslim KDV sini, ölene ait son KDV beyannamesini hazırlarken dikkate almak zorunda kalırlar.

Mirasçılar işletmenin bütünlüğünü bozmaksızın komple satsalar ve satın alan, işletmenin faaliyetini sürdürse dahi, bentteki lafza göre istisna uygulanamamaktadır. Bize göre böyle bir durumda KDV hesaplanmamasını sağlayacak yasal düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

- İstisna hükmü sadece işletme sahibinin ölümü halinde geçerlidir. İşletme sahibi hayatta iken işletmesinin tamamını veya bir kısım hissesini mirasçısına yahut üçüncü kişilere başlatması, bu suretle komple el değiştiren yahut adi ortaklık haline gelen işletmenin faaliyetine devam etmesi 17 nci maddenin 4/c bendi kapsamının dışındadır. Bu durumlarda KDV doğup doğmayacağı ise tartışmaya açık bir konudur. Bu gibi durumlarda KDV doğmaması için yasal düzenleme yapılmalıdır. Nitekim aşağıda açıklayacağımız üzere ferdi işletmenin herhangi bir sermaye şirketince devralınması KDV den müstesnadır. Mesela bir baba, şahsi işletmesinden

oğluna hisse vermek suretiyle ferdi işletmeyi adi ortaklık haline getirdiğinde KDV doğup doğmayacağı tartışmaya açıktır. Fakat aynı işlem, baba ve oğulun ortak olduğu bir sermaye şirketi kuruluşu aşağıda belirtilen şartlarla ferdi işletmenin sermaye şirketine devri suretiyle yapıldığında istisna uygulanabileceği kuşkusuzdur.

- Bir muktezada şu ifade yer almaktadır :

"... adi ortaklık halinde sürdürülen ticari faaliyette, ortaklardan birinin ölümü sonucu ortaklıktaki hissesi aktif ve pasifiyle aynen mirasçılara intikal etmesi Gelir Vergisi Kanununun 81/1 inci maddesi uyarınca vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları kapsamında olduğundan yukarıdaki hükme göre katma değer vergisi hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir."

Bize göre bu muktezada teknik yönden hata vardır. Zira burada mirasçılara intikal eden şey ticari işletme değil adi ortaklık hissesidir. Adi ortaklık hissesinin devri ise prensip olarak arzi muameledir ve KDV ye tabi değildir. (Bu konuda 1 inci madde ile ilgili 6.29.1. nolu bölümde yaptığımız açıklamalara bakınız)

Dolayısıyla adi şirket ortaklık hissesinin veraset yoluyla mirasçılara intikalinin 17/4-c maddesi ile ilgisi yoktur.

5.3.1.2. Ferdi İşletmenin Sermaye Şirketince Devralınması :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesindeki 2 nolu bend hükmüne göre, "*Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması*" (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

halinde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Yine bu şartlarla yapılmış olan devirlerde, ferdi işletme bilançosuna dahil mallar ferdi işletme sahibinin mülkiyetinden çıkıp devralan sermaye şirketinin malvarlığına dahil olması nedeniyle KDV hesaplanmasını gerektirmekte fakat 17 nci maddenin 4/c bendi uyarınca bu işlem KDV den istisna edilmiş bulunmaktadır. KDV istisnasından faydalanabilmek için devrin yukarıdaki şartlar sağlanmak suretiyle yapılması gerekir.

Yani;

- Devre konu işletme ferdi işletme olmalıdır. İdare, adi ortaklıkların sermaye şirketine devrinde de G.V.K.Md.81/2 uyarınca gelir vergisi, KDVK Md.17/4-c uyarınca KDV hesaplanmayacağı görüşündedir. (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın KD.V.MUK.B.07.DEF.034.16.01.25-23371/6568 sayılı muktezası) Bu görüşe katılıyoruz. Zaten bent metnindeki ".....ferdi işletme sahip veya sahiplerinin" tabirinden adi ortaklıkların da ferdi işletme kavramına dahil olduğu anlaşılmaktadır.
- Devrolunacak işletmenin hesaplarının bilanço esasına göre tutuluyor olması gerekir.
- Devralan Şirketin bir sermaye şirketi (anonim, limited veya eshamlı komandit şirket) olması gerekir. Burada kanun koyucu kurumlaşma isteğinde bulunanların önündeki vergisel engeli kaldırmak istemiştir. Gerek hükmün lafzı gerekse konuluşundaki gerekçe açısından ferdi işletmelerin kolektif şirkete yahut adi komandit şirkete devri halinde gelir vergisi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.
- Devrolunan işletmenin bilançosunun aynen, devralan şirketin bilançosuna geçirilmesi başka bir anlatımla devredilecek olan işletme ve devrolacak olan sermaye şirketinin devir tarihi itibarıyla bilanço çıkarması ve bu iki bilançonun konsolide edilmesi gerekmektedir.
- Devredilen ferdi işletme sahip veya sahiplerine devir bilançosuna göre hesaplanan özsermaye tutarında, devralan şirket hissesi verilmelidir. Bu şart, söz konusu devirlerde önemli bir engel teşkil etmektedir. (Kurum devirlerine ilişkin bulunan KVK nun 37 nci maddesindeki benzer şart 4108 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı Kanunla, GVK nun 81 nci maddesindeki bu şartın kaldırılmamış olmasını bir teknik hata (unutulma) olarak algılıyoruz ve söz konusu şartın 81 nci maddeden de çıkarılması gerektiğine inanıyoruz.)
- Anonim Şirkete devir nedeniyle ferdi işletme sahip veya sahiplerine verilecek hisse senetleri nama yazılı olmalıdır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.02.2011 tarih ve 7839-73 sayılı özelgesinde;

"Buna göre, ferdi işletmenizin sermaye şirketine devredilmesi durumunda, kayıtların tevsiği açısından ferdi işletmenizin aktifinde kayıtlı bulunan iktisadi kıymetlerin, fatura düzenlenmek suretiyle devredilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, ferdi işletmenizin Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/2 nci maddesindeki şartlar kapsamında sermaye şirketine devri katma değer vergisinden istisna olup, ferdi işletmenizin devir tarihi itibarıyla indiremediği (sonraki dönemlere devreden) katma değer vergisi devir alan sermaye şirketi tarafından indirim konusu yapılabilecektir."

5.3.1.3. Kolektif ve Komandit Şirketlerin Nevi Değiştirerek Sermaye Şirketi Haline Dönüşmesi :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesindeki 3 nolu bent hükmüne göre, kolektif ve adi komandit şirketlerin, yukarıdaki 5.3.1.2. nolu bölümde belirttiğimiz şartlar dahilinde nevi değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesinde dönüşüm nedeniyle

değer artışı kazancı hesaplanmaz. KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesinde 81 nci maddeye yapılan atıf nedeniyle söz konusu şartlara uygun nevi değişiklikleri KDV den müstesnadır. (Nevi değişikliği, KVK'nun 19/2 nci maddesi uyarınca devir hükmündedir.) Aslında, nevi değişikliğinde teslim olmadığı için KDV nin hiç gündeme gelmemesi gerekir. Fakat Türk Ticaret Kanunu'na göre nevi değişikliği ikinci bir tüzel kişinin oluşturulması suretiyle yapıldığı için şeklen teslim durumu ortaya çıkmakta olup istisna hükmü bu şekli teslim nedeniyle KDV hesaplanması gereğini ortadan kaldırmaktadır.

5.3.2. KVK'nun 37 ve 39 uncu Maddelerindeki Şartlara Uygun Devir ve Nevi Değişikliği İşlemleri :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesine göre, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle ortadan kalkan şirket açısından tasfiye hükmündedir. Birleşmelerde prensip olarak birleşmeden doğan kar hesaplanıp kurumlar vergisine tabi tutulur.

Fakat aynı Kanun'un 19 uncu maddesi uyarınca devir niteliğinde olan birleşmelerde, 19 ve 20 nci maddelerde yazılı şartlara uyulduğu takdirde birleşme kârı hesaplanmaz. Keza, bu şartlara uyularak yapılan devir işlemleri de KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi uyarınca KDV den müstesnadır.

Birleşmenin devir niteliğinde olabilmesi için aranan şartlar şunlardır :

- Birleşme neticesinde infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunacaktır.
- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen (Devralan) kurum, kül halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.

Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde şekil değiştirmeleri de devir hükmündedir. (KVK'nun 19/2 nci maddesi)

Birleşilen kurumun münfesih kurumun ortaklarına veya sahiplerine devraldığı servet nispetinde hisse vermesi şartı, 4108 sayılı Kanun'la kaldırılmıştır.

Bu şartlar çerçevesinde yapılan devirlerde devir dolayısıyla vergi çıkmaması için KVK'nun 19 ve 20 nci maddesinde yazılı hususlara riayet edilmelidir:

Bu şartlara uyulduğu takdirde devir işlemi KDV den müstesnadır.

4562 sayılı Kanun'un geçici 6 ncı maddesi uyarınca organize sanayi bölgesi kurmak amacıyla, müteşebbis heyeti oluşturan kuruluşlar adına iktisap edilmiş arsa, arazi ve sair gayrimenkuller ile bunların üzerinde oluşturulan yapıların, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliği adına tescilinin de "devir" sayılmak suretiyle KDV den istisna edileceğini belirleyen Bakanlık muktezası mevcuttur. (8.8.2001-29)

5.3.3. Bölünme İşlemleri :

Bölünme işlemleri KVK nun 19 uncu maddesinde tanımlanmıştır.

Bu maddeye göre tam bölünme (1 inci bent) ve kısmi bölünme olmak üzere 2 türlü bölünme şekli vardır.

Tam bölünme bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmesi ve bilançosundaki tüm kalemlerin birden fazla sermaye şirketine devredilmesi suretiyle ortadan kalkmasıdır.

Kısmi bölünme ise, KVK nun 19/3-B maddesinde şöyle tanımlanmıştır.

"b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur."

Bölünme işlemine konu mallar, aynı sermaye konulan şirkete,

- KDV den istisna edilerek (ve indirim hakkı da devam ederek)
- Tapu harcı aranmaksızın

devredilebilmekte, bölünme ile ilgili kağıtlardan damga vergisi de alınmamaktadır. (KDV Kanunu Madde 17/4-c, Harçlar Kanunu Madde123, Damga Vergisi Kanunu, İstisnalara ilişkin 2 sayılı tablonun IV-17 nci pozisyonu)

Görüldüğü gibi, KVK nun 38/2 nci maddesi sayesinde, sadece kayıtlı değerleri korumak şartıyla TAMAMEN VERGİSİZ OLARAK aynı sermaye koyma işlemi yapılabilmektedir.

Başka bir anlatımla BİR ŞİRKETTEN DİĞER ŞİRKETE VERGİ ÇIKMAKSIZIN

- Gayrimenkul
- İştirak hisseleri

- Üretim tesisi ve
- Hizmet işletmesi

AKTARILABİLMEKTEDİR.

2 no.lu fıkrada, aynı sermaye koyma işlemi sonucunda oluşan, aynı sermaye konulan şirkete ait yeni hisselerin, aynı sermayeyi koyan şirkete verilebileceği gibi, istenirse **aynı sermayeyi koyan şirketin ortaklarına da verilebileceği** hükmü sayesinde ise, bilahare bu hisselerin satışı suretiyle,

- Şirkete ait malların, önce kayıtlı değerleri ile başka bir şirket içine alınması, böylelikle oluşan yeni hisselerin ortaklara verilmesi ve gerçek kişi ortakların da bu hisseleri vergisizlik süresi dolduktan sonra satması yoluyla tamamen vergisiz olarak elden çıkarılması veya
- Bölünme sonucu ortaklara verilen hisselerin ortaklar arasında paylaşımı suretiyle bir şirkete ait malların birden fazla şirketlere dağıtılabilmesi ve bu şirketlere ait hisselerin ilgili ortaklara verilmesi suretiyle, tamamen vergisiz olarak ortakların mal paylaşabilmesi ve ortaklığın sona erdirilebilmesi

mümkün olabilmektedir.

Bu vergisizlik hiç garipsenmemelidir. Aslında vergisizlik değil, verginin ertelenmesi söz konusudur. Zira kayıtlı değerler korunmaktadır. Kaldı ki bu yöntemle satışta veya paylaşımında, mallar bir şirketten diğerine geçerek vergi potansiyelleri muhafaza edilmekte, buna mukabil ekonomiyi rahatlatan bir akışkanlık ve yabancı sermaye girişine müsait bir ortam sağlanmaktadır. Kaldı ki, birden fazla şirketin mal varlığı bu şirketlerin birleştirilmesi suretiyle vergisiz olarak tek şirket çatısı altına alınabildiğine göre, bir şirket çatısı altındaki mal varlıkları yine vergisiz olarak birden fazla şirkete bölünebilmektedir. Avrupa Topluluğu Konseyi'nin kurum bölünmeleri ile ilgili altıncı yönergesi, kurum bölünmelerinin esaslarını ve koruma altına alınması gereğini düzenlemektedir.

Ne var ki bazı inceleme elemanları bölünme sonucu elde edilen hisselerin satışını muvazaalı işlem sayarak vergi tarhiyatı önermektedirler. Böyle bir iddia bölünmeye ilişkin Kanun hükümlerine ve Tebliğe karşı gelmek demektir. Nitekim KDV Genel Uygulama Tebliğinin aşağıda metnini verdiğimiz 2/F-4.3. no.lu bölümünde böyle bir hususa yer verilmemiştir.

Aşağıdaki iki örnek, mekanizmanın daha iyi anlaşılabilmesini sağlamak amacıyla verilmiştir :

ÖRNEK 1 :

Bir kuruma ait olan iplik fabrikası satılmak istenmektedir. Ancak satış, bölünme hükmü uygulanmaksızın yapıldığında, satıştan doğan kazancın kurumlar vergisi ve kâr dağıtımına bağlı olarak doğan vergiler, satışta ortaya çıkan KDV, tapu harcı, damga vergisi gibi diğer vergiler öylesine yüksektir ki, bu vergiler yüzünden satış işlemi yapılamamaktadır.

Söz konusu satışın vergisiz yapılabilmesi için KVK nun kısmi bölünme hükmü (md. 19/3-b) şu şekilde işletilebilir :

- İplik fabrikasına ait bina, makineler, hammadde, yarı mamul, mamul, malzemeler isim hakkı, alacak, borç gibi işletme ile ilgili sair mal varlıkları, kayıtlı değerleri üzerinden yeni kurulacak bir şirkete aynı sermaye olarak konulur.
- Bu yeni şirketin hisseleri, aynı sermayeyi koyan şirketin ortaklarına verilir.
- Hisseleri alan ortaklar, bu hisseleri fabrikayı almak isteyenlere satarlar. Böylelikle fabrikayı almak isteyenler bu fabrikayı, bir şirket ambalajı içinde ve şirketin hisselerini edinmek suretiyle dolaylı olarak ele geçirmiş olurlar.

ÖRNEK 2 :

Bir kurumun, biri konserve fabrikası, diğeri tatil köyü olmak üzere iki adet işletmesi vardır. Bu kurumun iki grup ortağı mevcut olup, birinci grup ortaklar fabrikayı, ikinci grup ortaklar ise tatil köyünü almak ve bu iki ortak grubu birbirinden ayırmak istemektedir. Bu mal paylaşımının KVK nun 38/2 nci maddesi uygulanmaksızın yapılması da mümkün olmakla beraber, böyle bir paylaşım, altından kalkılamayacak vergiler doğurmaktadır.

Söz konusu mal paylaşımının KVK nun 38/2 nci maddesi işletilmek suretiyle tamamen vergisiz olarak yapılması mümkündür. Bunun için ;

- Fabrika veya tatil köyüne ilişkin tüm mal varlıkları yeni kurulan bir şirkete kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulur. Böylelikle işletmelerden biri ilk şirkette, diğer işletme ise ikinci şirkette yer almış olur.
- Yeni şirketin hisseleri eski şirketin ortaklarına verilir.
- Ortak grupları kendi aralarında hisse devirleri yapmak suretiyle, fabrikayı isteyen ortaklar fabrikaya sahip şirketin hisselerini, tatil köyünü isteyen ortaklar ise tatil köyüne sahip şirketin hisselerini alırlar.

Böylelikle eski şirket, yeni bir şirket doğurmak suretiyle bölünerek iki ayrı şirket haline gelmiş ve ilgili ortaklar da istedikleri mal varlığına sahip şirketin ortağı olmak suretiyle, vergisiz mal paylaşımı temin edilmiş olur.

Aynı paylaşımın tam bölünme yoluyla vergisiz olarak yapılması mümkündür.

Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere son derece isabetli ve yararlı olan bölünme hükümleri tarafımızca çok sayıda şirket için uygulanmış ve başarılı sonuçlar elde edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin devir ve bölünmelerdeki istisnaları konu alan II/F-4.3. no.lu bölümü şöyledir:

“ 4.3. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci Maddesi Kapsamındaki İşlemler, Adi Ortaklıkların Sermaye Şirketine Dönüşmesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Yapılan Devir ve Bölünme İşlemleri:

3065 sayılı Kanunun (17/4-c) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılan devir ve bölünme işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde gelir vergisine tabi tutulmayacak değer artış kazançları kapsamında yer alan ve mükellefiyeti sona eren işletme tarafından yeni işletme veya şirkete devredilen bütün mal ve haklar için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin devir ve bölünmelerinde KDV hesaplanmaması için bu devir ve bölünme işlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılması şarttır. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılmayan devir ve bölünme işlemlerinde yeni şirkete düzenlenecek faturada devre konu bütün mal ve hakların bedeli üzerinden, bedel bilinmiyor bulunamıyor ya da emsaline göre düşük tespit edilmiş ise 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedeli veyahut emsal ücreti üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağı için önceki işletme veya şirketlere ait devreden KDV tutarları yeni işletme veya şirketler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.”

5.3.4. Ticari İşletme Devirlerine İlişkin İstisna Uygulanmasında Girdi Vergilerin Durumu:

Bilindiği üzere 16 ve 17 nci maddelere göre uygulanan KDV istisnaları kısmi istisnalardır. Yani bu istisnaya konu olan mal ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV ler indirilmez, duruma göre maliyet veya gider unsuru olarak işlem görür. Madde 17/4-c uyarınca yapılan işlemlerde de istisna kapsamında sahip değiştiren işletme mevcutlarının iktisabında yüklenmiş olan KDV istisnayı uygulayan (devrolunan) firma tarafından indirim iptaline tabi tutulması ve olayın mahiyeti gereği bu KDV lerin gider yazılması gerekmektedir. Kısmi istisna uygulaması özellikle 17/4-c maddesi açısından istisnayı anlamsız kılmakta ve istisnanın konuluşundaki gerçek amaca aykırı düşmekteydi.

Dolayısıyla yasa değişikliği yapılarak, bu işlemlerin ya tam istisna kapsamına alınması ya da istisna kapsamına giren devre konu aktif değerlerin iktisabında yüklenilen KDV lerin indirim iptaline konu edilmesi mecburiyetini kaldıracak bir düzenleme yapılması gereğini her vesile ile ifade etmiştik. Zira özellikle devirlerde şeklen bir mülkiyet geçişi yani teslim varmış gibi görünmekle beraber devrolan şirketin ortakları devralan şirkete, devrettikleri servet nisbetinde hissedar oldukları için gerçek manada bir mülkiyet geçişi yoktur. Devre konu mallar ticarî çerçeve dışına çıkarılmadığı için, indirim iptali yapılmaması nihai manada vergi kaybına yol açmayacaktır.

Danıştay 7'nci Dairesi, 17/4-c maddesi kapsamında yapılan işlemlerde, istisna kapsamında devrolunan mallara ilişkin olarak daha önce yüklenilmiş olan KDV'lerin indirilebileceği, indirim iptaline gerek bulunmadığı yolunda bir karar vermiş ise de (6.12.1994, E:1993/2950, K:1994/6081 sayılı karar) yasa değişikliği yapılmasına, gereksiz tarhiyat ve ihtilafların önlenmesi bakımından ihtiyaç bulunmaktaydı. (Söz konusu karar 97/18-20 no.lu Mevzuat Platformunda yayınlanmıştır.)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, bir kollektif şirketin anonim şirkete dönüşmesi işlemini ünvan değişikliği gibi yorumlamış ve bu işlemde mülkiyet geçişi olmadığı dolayısıyla işlemin KDV kapsamına girmediği görüşünü benimsemiştir.

Nihayet, 17/4-c metninde 4684 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bu bent kapsamında yapılan tüm işlemler bakımından KDV Kanununun 30/a maddesinin uygulanmayacağı (indirim iptaline gerek olmadığı) devir veya bölünme yoluyla ortadan kalkan şirketlerin devrolan KDV haklarının devralan şirkete intikal edeceği hükme bağlanmıştır. Bu gibi durumlarda infisah eden şirketlerin KDV iade hakları da devralan şirket tarafından kullanılabilir.

Maliye Bakanlığı'nın 25.11.1993 tarih ve 73517 sayılı muktezası şöyledir :

"Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39. maddelerinde belirtilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilen devir işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükme göre, müessesesinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39. maddeleri kapsamında Teşekkülünüze devri işlemi, katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, devralınan Müessesesinin yüklediği vergiler, devralan Teşekkülünüz tarafından da indirim konusu yapılabilecektir.

Bu durumda, devralınan Müessese tarafından indirilemediği için sonraki döneme devreden katma değer vergisi, Teşekkülünüz tarafından indirim konusu yapılabileceği gibi, ihracata ilişkin iade, mahsup ve terkin işlemleri açısından da Teşekkülünüz muhatap alınabilecektir."

NOT : Yukarıdaki özgelge metninde atıfta bulunulan Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 yılında yürürlükten kaldırılarak yerine 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Devir ve bölünme ilgili hükümler Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

5.3.5. Yurtdışından Alınan Roaming Hizmetleri ile Bu Hizmetlerin Türkiye'deki Müşterilere Yansıtılması:

7061 sayılı Kanun'un 42. maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4. maddesine (ç) bendi eklenmiş olup yeni bendin metni şöyledir:

"ç) Uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması,"

Ülkelerarası telefon görüşmeleri, ilgili ülkelerdeki mobil telefon işletmelerinin birbirlerine sundukları roaming hizmetleri ile mümkün olabilmektedir.

Türk telekomünikasyon firmaları tarafından yurtdışına sunulan roaming hizmetleri KDV Kanunu'nun 11. maddesi ile KDV'den istisna edilmiştir.

Ancak roaming hizmetlerinin yurtdışından sağlanması ve Türkiye'de yararlanılmasına yönelik bir istisna hükmü bulunmadığı için, yurtdışından sağlanıp Türkiye'de faydalanılan roaming hizmetleri, 2. no.lu KDV beyannamesi verilerek sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektirmektedir.

Yukarıdaki yeni istisna hükmü uyarınca yurtdışından sağlanan roaming hizmetleri için KDV sorumluluğu ortadan kalkmış bulunmaktadır. Keza bu hüküm uyarınca yurtdışından sağlanan roaming hizmetinin Türkiye'deki kullanıcılara yansıtılmasında da KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

Yansıtmanın da istisna edileceği hükmü haşivdir. Çünkü işlem yansıtma işlemi ise ve yansıtılan bedel KDV'den istisna ise, ayrıca bir istisna hükmüne gerek kalmaksızın KDV'siz yansıtma yapılabilmektedir.

17 No.lu KDV Tebliği'nin konu ile ilgili 8 inci maddesi şöyledir:

"MADDE 8 – Aynı Tebliğin (II/F) kısmının (4.24.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"4.25. Yurt Dışından Alınan Roaming Hizmetlerinde İstisna

3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen (ç) bendi ile uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye'deki müşterilere yansıtılması KDV'den istisna tutulmuştur.

Buna göre, 1/1/2018 tarihinden itibaren yurt dışında mobil telefon kullanımına ilişkin olarak yurt dışındaki GSM operatörleri tarafından Türkiye'de yerleşik GSM operatörüne verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna olup, bu hizmetler nedeniyle Türkiye'de yerleşik GSM operatörü sorumlu sıfatıyla KDV beyanında bulunmayacaktır.

Ayrıca, bu hizmetlerin GSM operatörleri tarafından müşterilerine yansıtılması da KDV'den istisna olduğundan, GSM operatörleri tarafından müşterilerine düzenlenecek faturalarda yurt dışındaki kullanımlara ilişkin yansıtılan roaming bedelleri KDV matrahına dahil edilmez."

5.4. İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması (17/4-d) :

KDV Kanununun 1/3-f maddesinde, GVK nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın KDV nin konusuna alınmıştır. Bu düzenleme şahsi kiralama işlemlerini de KDV kapsamına almaktadır.

Şahsi mahiyetteki kiraya verme işlemlerini KDV uygulamasından uzak tutabilmek için KDV Kanununun 17/4-d maddesinde **"İktisadi işletmelere dahil olmayan"** yani herhangi bir işletmenin bilançosunda yer almayan yahut herhangi bir işletme defterinde veya serbest meslek kazanç defterinde kayıtlı olmayan gayrimenkullerin kiraya verilmesi işlemleri KDV den istisna edilmiştir.

Kamu mülkiyetinde olup tahsisli veya idari hizmetler için kiralanmış yerlerde, ihtiyaca göre çay ocağı, kantin gibi amaçlarla yapılan kiraya verme işlemleri, **gayrimenkulün değil işletme hakkının kiraya verilmesi olarak kabul edilmek suretiyle 17/4-d kapsamı dışına çıkarılmakta** ve bu kiralar üzerinden alınacak KDV lerin saymanlıklarca beyan edilip yatırılacağı ifade edilmektedir. (9.11.1998 tarih ve 40043 sayılı Bakanlık yazısı)

Katılmadığımız bu görüş, 60 nolu KDV Sirkülerinde tekrarlanmıştır. Bize göre bu kiralar işletme hakkı kirası olsa bile KDV nin konusuna girmez.

İstanbul İl Özel İdaresi, genel bütçeli idareye ait metruk haldeki (yanmış) bir gayrimenkulü restore edilip otel olarak işletilmek üzere 25 yıllığına kiraya vermiş, kiraya ilaveten KDV istemiştir. Harabe haldeki bu bina hiçbir işletmenin aktifinde değildir ve kiraya verildiği anda işletme vasfı yoktur. Bu gibi kiralama işlemlerinin "başlı başına iktisadi bir işletme oluşturduğu" (işletme hakkının kiraya verildiği) şeklindeki gerçeğe aykırı iddia ile (KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesine karşı gelerek) Kanunsuz KDV tahsil edilmesi şeklindeki bu ve buna benzer idari tasarruflar ya sonlandırılmalı ya da bu gibi kiralamalarda KDV alınmak isteniyorsa, KDV Kanunu'na açık hüküm konulmalıdır.

Nitekim,

- ANAYASA MAHKEMESİ 12.05.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 2013/3245 sayılı Kararında iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işleminin **"işletme hakkı kirası"** olarak nitelenmek suretiyle KDV'ye tabi tutulmasını kanuna aykırı bulmuştur.
- DANIŞTAY 4. DAİRESİ mülkiyeti Hazine'ye ait olan Milli Eğitim Bakanlığı'na tahsisli bir okul binasındaki herhangi bir iktisadi işletmeye dahil olmayan mekanın Okul Aile Birliği tarafından kantin olarak işletilmek üzere kiraya verilmesi işleminin 17/4-d maddesi uyarınca KDV'den istisna olduğunu hükme bağlamıştır. (23.02.2015 tarih ve E : 2013/8877, K: 2015/487 sayılı Karar)

Bir doktor, kira ile tuttuğu işyerinin bir kısmını bir vakfa kiraya vermiş ve bu doktora verilen muktezada, aldığı kira üzerinden KDV hesaplaması gerektiği belirtilmiştir. (İstanbul Defterdarlığının 10.05.2000 tarih ve 2848 nolu muktezası) Bu muktezaya katılmıyoruz.

Bu konu 1 inci madde ile ilgili 4.6. nolu bölümde yeterince açıklandığı için burada tekrarına gerek görülmemiştir.

Maliye İdaresi'nin bu tür zorlama yorumlarla kanuna aykırı vergi almaya kalkışması kabul edilebilir bir durum değildir.

KDV Kanunu 17/4-d maddesine ilişkin açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.4. no.lu bölümü şöyledir:

“4.4. İktisadi İşletmeye Dâhil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması

3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiye tabi tutulmuştur. Buna mukabil Kanunun (17/4-d) maddesi ile iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazlar girmekte olup, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

İktisadi bir işletmeye dâhil olup olmama açısından şirketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu değildir. Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilanço'ya alınmış olacaktır. Kurumlar ile bilanço esasına tabi olan işletmelerde, bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dâhil sayılır. Bilançonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 187 nci maddesi, ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında bir takım özel hükümler getirmiştir.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi; fabrika, ambar, atölye, dükkân, mağaza ve arazinin işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsın değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağıdır. Yükümlünün sahip olduğu gayrimenkulün bir bölümünü işletme ihtiyaçları için kullanması, bu gayrimenkulün değerinin tamamı üzerinden envantere alınmasına engel değildir. Sahip olunan gayrimenkulün işletmede kullanılan kısmı için kira tahakkuk ettirilemeyeceği gibi diğer kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında elde edilen gelir, ticari kazancın bir unsuru olacak ve ayrıca bu kiralama işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen ikinci esas; ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceğidir. Bu durumda işletme ihtiyacı dışında kalan kısımların üçüncü şahıslara kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli ticari kazancın bir unsuru sayıldığından, bu kiralama işlemi KDV'ye tabi olacaktır. Ancak yukarıda sözü edilen ve oda oda veya kısım kısım kullanılabilen gayrimenkullerin yarısından azının işletmede kullanılması halinde bu gayrimenkuller iktisadi işletmeye dâhil sayılmadığından envantere ithal edilmez. Dolayısıyla elde edilen kira bedeli de KDV'ye tabi değildir.

İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanın mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen hakların) kiralanması işlemleri KDV'ye tabi değildir; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralanması işlemi KDV'ye tabidir.

Yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer hakların) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, aynı maddede Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Örnek: Sağlık Bakanlığına bağlı bir hastane bünyesindeki otoparkın ya da kantin işletmesinin kiraya verilmesi KDV'den istisnadır.”

“Ayrıca Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsamda, Milli Eğitim Bakanlığı Okul-Aile Birliği Yönetmeliğine göre kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri KDV'den istisnadır.” (NOT: Bu paragraf, 18 no.lu KDV Tebliği ile eklenmiş olup, 7103 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesine eklenen hükmün yansımasıdır.)

Maliye İdaresi, kooperatiflerin gayrimenkul kiraya verme işlemlerinin ortak dışı işlem oluşturduğu (kurumlar vergisi muafiyetinin ortadan kalktığı) gerekçesiyle, bu gayrimenkulleri iktisadi işletmeye dahil varlıklar olarak kabul etmek suretiyle söz konusu kiralar üzerinden KDV hesaplanmasını istemektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21.07.2011 tarih ve 1053 sayılı özeldesesi)

Buna mukabil Maliye İdaresi, Belediyelerin ATM cihazlarının konulması nedeniyle bankalardan aldığı kiralaların 17/4-d maddesi kapsamında KDV istisnasına konu olduğu yönünde özelve vermiştir. (Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 04.11.2010 tarih ve 34 sayılı özeldesesi)

60 no.lu KDV Sirkülerinin 1.4. no.lu bölümü kiralama işlemleri ile ilgili olup, bu bölümün metni 1 inci maddeye ilişkin 4.6.6. no.lu kısmındadır.

7103 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 17/4-d bendinde değişiklik yapılmak suretiyle (Yürürlük 27.03.2018);

“Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri”

ibaresinin eklenmiş olması kamuya ait gayrimenkullerin işyeri olarak kiralanması konusuna KDV açısından yeni bir boyut getirmiştir.

Bu hüküm ile yoğun tartışmalara konu olan okul aile birliklerinin okullardaki kantin işleticilerinden aldığı kiralara KDV'den müstesna olup olmadığı hususu, netlik kazanmış olmakla beraber, kamuya ait taşınmazların ticari işletmeler tarafından kiralanmasına ilişkin KDV kargaşası diğer kiralama alanlarında devam etmektedir.

5.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kapsamına Giren İşlemler ile Acentelerin Sigorta İşlemleri ve KVK nun 7/24 üncü Maddesindeki Kurumların Kredi Teminatı Sağlama İşlemleri (17/4-e) :

KDV Kanunu'nun 61/a maddesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) haricindeki hükümleri yürürlükten kaldırılmış, böylelikle B.S.M.V. (28-33 maddeler) yürürlükte kalmıştır.

BSMV kapsamına giren işlemler (Md.28) aynı zamanda KDV Kanunu'nun 1/1 inci maddesi uyarınca KDV ye de tabidir.

Aynı muamele üzerinden aynı karakterde iki ayrı vergi alınmaması amacıyla KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesi ile, BSMV kapsamına giren işlemlerin tümü KDV den istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu işlemlerde sadece BSMV alınmakta, bu işlemler mutlak surette KDV'den istisna edilmektedir. Mutlak diyoruz, çünkü 18/2 nci maddedeki özel hüküm uyarınca BSMV mükelleflerinin bu istisnadan vazgeçmeleri ve BSMV'ne tabi işlemlerinde KDV hesaplamaları mümkün değildir.

Tüketici finansmanı ile uğraşan şirketlerin bu faaliyeti BSMV kapsamındadır. Böyle bir şirketin yaptığı, operasyon, kredi izleme ve idari hizmetlerin BSMV kapsamında olmadığı (KDV hesaplanmasını gerektirdiği) yönünde mukteza vardır.(İstanbul Defterdarlığı'nın 4.4.2000 tarih ve 2190 sayılı Muktezası)

Konu ile ilgili diğer hususlar şöyle sıralanabilir:

- KDV istisnasının kapsamı, aynı zamanda BSMV'nin kapsamıdır. Bu itibarla hangi muamelelerin BSMV'ne tabi olacağı ve dolayısıyla KDV den istisna edileceğini tesbit için 6802 sayılı Kanun'un 28 inci maddesine bakılmalıdır.

Özetle ifade etmek gerekirse;

Bankalarca ve sigorta şirketlerince (finansal kiralama haricindeki) bilcümle işlemler,

Bankerler ve banker sayılanlarca yapılan banka muamele ve hizmetleri (Factoring şirketleri banker sayılanlar arasındadır),

Sürekli olarak menkul kıymet alım-satım ve tavassut işi yapanların bu faaliyetleri,

Sürekli olarak faiz karşılığı borç para alıp verenlerin bu faaliyetleri

nedeniyle lehlerine aldıkları paralar BSMV'ne tabidir ve KDV den müstesnadır.

Dolayısıyla bankalar ve sigorta şirketleri KDV mükellefiyeti tesis ettirmezler. Finansal kiralama işlemleri de yapan yatırım bankaları, sadece finansal kiralama işlemleri bakımından KDV mükellefi olurlar.

- Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında bankalarca yapılan muamele veya hizmetlerden bir veya birkaçı ile işgal edenlerin banker sayılacağı dolayısıyla bu işlemlerinin BSMV kapsamında olacağı hükmü mevcuttu. Uygulamada ana faaliyet konusu bu işlemler olmamakla beraber, birden fazla defa veya çok kereler borç verme işlemi yapan firmaların bu işlemlerinin, işlemi yapan banka banker sayılmak suretiyle BSMV'ye mi tabi olacağı, yoksa bu işlemlerin BSMV'ye değil, KDV'ye mi tabi olacağı, uzun yıllar tartışma konusu olmuştur.

01.08.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanun ile Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrası değiştirilerek, bahsi geçen işlemleri ESAS İŞTİGAL KONUSU OLARAK YAPANLARIN BANKER SAYILACAĞI hükme bağlanmıştır. Buna göre, esas işgal konusu 28'inci madde kapsamında bulunmayan KDV mükelleflerinin birden çok kereler de olsa borç para vermeleri veya 28'inci maddede yazılan diğer işleri çok kereler yapmaları, bunların banker sayılmasını dolayısıyla BSMV mükellefi olmasını gerektirmeyecek, söz konusu işlemler KDV'ye tabi tutulacaktır.

- Yurt dışından temin edilen kredilerin faizleri, diğer bankacılık hizmetlerinin bedelleri ve sigorta primlerine ilişkin KDV nin, 9 uncu madde uyarınca (sorumlu sıfatıyla) ödenmesi gerekir. Bu gerek, çoğu firma tarafından yerine getirilmemiştir. Zaten böyle bir KDV ödemesi burada detayına girmek istemediğimiz kabul edilemez sonuçlar doğurmaktadır. Firmaların ve özellikle bankaların bu konuda uğradığı baskı üzerine Maliye Bakanlığı, eskisine göre farklı bir yorumda bulunmuş ve 46 nolu Tebliğle, yurtdışından temin edilen kredilere ilişkin komisyonların, kur farklarının ve faizlerin Md.17/4-e uyarınca KDV den müstesna olduğunu (KDV sorumluluğuna konu edilemeyeceğini) duyurmuştur. (Detay bilgi için 9 uncu maddeye bakınız.) Bakanlık KDV Genel Uygulama Tebliği ile de bu yorumunu sürdürmüştür. (II/F-4.5.1. no.lu bölümü)
- İşlem BSMV'ne tabi olmakla beraber bu vergiye ilişkin istisnaların yer aldığı 29 uncu madde kapsamında bulunması, KDV istisnasının uygulanmasına engel değildir. Konu ile ilgili bir mukteza şöyledir:

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4/e fıkrasında, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatiflerinin ortaklarına verdiği kefaletten dolayı masraf karşılığı adıyla aldıkları paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna girmektedir. Ancak alınan bu paralar 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin 29 uncu maddesinin (m) fıkrası hükmü gereğince söz konusu vergiden istisna edilmiştir.

Bu bakımdan Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatiflerinin ortaklarına verdiği kefaletten dolayı, kendi masraflarını karşılamak üzere aldıkları paraların ve aday soruşturma ücreti olarak alınacak kuruluş hisselerinin katma değer vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir."

- 17 nci maddenin bir kısmı istisna hükmü olması nedeniyle, BSMV mükellefleri, bu mükellefiyete giren işlemleri ile ilgili olarak yüklendikleri KDV'yi indiremezler, duruma göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alırlar.
- Factoring şirketlerinin faaliyetleri BSMV kapsamındadır. Bir factoring şirketinin sabit kıymet satışının BSMV ye değil KDV ye tabi olduğu yolunda Bakanlık muktezası vardır. (13.3.1997 tarih ve 10440 sayılı mukteza)
- İstisna hükmü konusundaki görüşümüz özetle şöyledir:

BSMV nin yürürlükte bırakılması bize göre hatalıdır ve birçok aksaklığa sebep olmuştur. BSMV yürürlükten kaldırılmalı, BSMV kapsamındaki işlemlerden de KDV kapsamına alınmalıdır. Bu işlemlerde KDV'nin, halen geçerli BSMV oranı olan %5 nisbette uygulanması isabetli olur. Söz konusu işlemlerde KDV yüklenimi kısıtlı olduğu için oran düşüklüğü sorun yaratmaz. Böyle bir düzenleme, BSMV mükelleflerince gider yazılmakta olan girdi KDV lerini indirilebilir KDV haline getireceği için, Hazinesinin bir miktar vergi kaybına uğramasına yol açar. Ancak unutulmamalıdır ki KDV nin gider yazdırılması KDV nin ana prensiplerine ve ruhuna zaten aykırıdır. İstenirse oran % 8 gibi bir seviyede tutularak Hazine kaybının önlenmesi mümkündür. Öte yandan teklif ettiğimiz değişiklik, hem mükelleflerin hem de İdarenin, çok problemlili bir vergi olan BSMV den kurtulmasını sağlayacak, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinin KDV mekanizmasına dahil olmasını böylelikle birçok aksaklığın kendiliğinden sona ermesini temin edecektir. KDV Kanunu'nun gerekçesini incelediğimizde, Gider Vergisi Kanunu'nun kaldırılmasına mukabil, niçin BSMV'nin yürürlükte bırakıldığı bu iki sektörün niçin KDV dışında tutulmak istendiği konusunda hiçbir açıklamaya yer verilmediğini görüyoruz. Bize göre de hem KDV'nin hem de BSMV'nin bir arada uygulamaya devam edilmesinin yeterli gerekçesi yoktur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konuya ilişkin II/F-4.5.1. no.lu bölümü şöyledir:

“4.5.1. Banka ve Bankerlik İşlemleri

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu, banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar oluşturmakta; bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine almış oldukları paralar da aynı verginin kapsamına girmektedir. Bu işlemler Kanunun (17/4-e) maddesi ile KDV'den istisna edilmiştir.

Ayrıca, Türkiye'de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurt dışı kredi işlemlerinin mahiyet itibarıyla banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan yurt içi bankacılık hizmetlerinden farksız olduğu açıktır. Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinde de Kanunun (17/4-e) maddesi hükmü uyarınca KDV hesaplanmaz.”

Tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri KDV den müstesnadır.

Konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.5.2. ve II/F-4.5.3. no.lu bölümlerinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

“4.5.2. Sigorta Aracılık İşlemleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun⁶¹ "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde, sigorta acenteleri ve brokerleri aracı olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, sözleşme yapma ve prim tahsil etme yetkisi bulunan veya bulunmayan sigorta acenteleri ile sigorta brokerlerinin sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri karşılığı aldığı komisyon bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, faaliyetleri Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olan sigorta araçları (sigorta acentesi ve brokerler) tarafından işletmelerine ait taşınır ve taşınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri KDV'ye tabidir.

Bu nedenle, sözü edilen sigorta araçlarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arazi işlemlerinin bulunması halinde, bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

4.5.3. Reasürans İşlemleri

Mükerrer sigorta olarak da tanımlanan reasürans işlemlerinde sigorta şirketi, müşteriden aldığı primin bir kısmını reasürans şirketine devretmekte ve rizikoyu paylaşmaktadır. Bunun sonucu olarak, sigortaya konu rizikonun gerçekleşmesi halinde, reasürans şirketi kendi üstlendiği riziko ile sınırlı olmak üzere sigorta şirketine ödemede bulunmaktadır. Bu işlemler sigorta işleminin devamı mahiyetinde olduğundan 3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır. “

Yine 17/4-e bendinde eski KVK nun 7/24 üncü maddesinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri KDV den istisna edilmiştir.

Eski KVK nun 7/24 üncü maddesi şöyledir :

“(4108 sayılı Kanunun 29'uncü maddesiyle eklenen bent) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.”

Eski Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 5520 Sayılı yeni KVK'nun Geçici 1/5 inci maddesinde diğer Kanunlarla, 5422 Sayılı eski KVK'na yapılmış olan atıflar ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanun'a yapılmış sayılır. Buna benzer bir hükümle 6009 sayılı kanunla yeni KVK'nun 4/1-I bölümüne konulmuştur.

5.6. Darphane ve Damga Matbaası Tarafından Yapılan Teslim ve Hizmetler (17/4-f):

Darphane ve damga matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler 17 nci maddenin 4/f bendi hükmü ile vergiden istisna edilmiştir.

5.7. Külçe Altın, Külçe Gümüş, Kıymetli Taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zeberec, inci) Döviz, Para, Damga Pulu, Harç Pulu, Değerli Kağıtlar, Hisse Senedi ve Tahvil, Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikaları ve sermaye piyasası araçları ile Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt, Cam, Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırıntılarının Teslimi (17/4-g):

Bu teslimler 17 nci maddenin 4/g bendi ile istisna kapsamına alınmıştır. Esasen bunlardan bazıları mal veya hizmet olarak nitelenmek ve KDV kapsamında düşünmek mümkün değildir. Dolayısıyla istisna hükmü, söz konusu teslimlerde KDV aranmayacağına teyidi mahiyetindedir. Mesela bize göre ortaklık payları sermayeyi temsil ettiği (mal veya hizmet olmadığı) için bu payların satışı KDV nin konusuna girmez.

Bu bentte yer alan döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kağıt teslimlerinin de KDV kapsamına girmediği peşinen belli olduğu halde istisnalar arasında sayılması da kötü şekilde yapılmış bir yasal düzenleme olup, hisse senetleri ve TAHVİLLER de bu kötü düzenlemeden nasibini almıştır. Tahvilli borçlanmalara ilişkin faizlerin KDV'ye tabi tutulmasına engel olabilecek yasal bir düzenleme olmadığı halde, bu faizlerde KDV uygulaması hiç yapılmamış, Maliye İdaresinin verdiği tahvil faizlerinin KDV'ye tabi olduğu şeklindeki görüş ciddi karışıklığa sebebiyet vermiş, idare bu görüşünü geri çekerek 17 nci maddenin 4-g bendine "**(elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil)**" ibaresinin eklenmesini sağlayarak soruna yasal çözüm getirmiştir. Konu hakkındaki detaylı görüşlerimiz 1 inci maddeye ilişkin 6.3.2. no.lu bölümde.

Uygulamada, anonim şirket hisse senetleri ve hisse senetlerinin yerine geçen geçici ilmühaberlerin teslimi, iki yıl elde tutulmuş olsun olmasın bu madde kapsamında KDV den istisna edilmektedir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 07.11.2001 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.17.5361 sayılı muktezası. Mehaz: Lebib Yalkın Dergisi Ekim 2009 sayısı-Danıştay 4. Dairesinin 28.06.2021 tarih ve E.2016/20966, K.2021/3619 sayılı kararında da geçici ilmühaber üzerinden yapılan iştirak hissesi devrinin 17/4-g maddesi kapsamında istisnaya konu olabileceği kabul edilmiştir.)

Kurumlara ait limited şirket hisseleri ve sair ortaklık payları ise iki yıl elde tutulmuş olmak ve diğer istisna şartları sağlanmak kaydıyla 17/4-r maddesi uyarınca istisna kapsamında teslim edilebilmektedir.

Altındaki ve gümüşteki istisna sadece külçe ile sınırlı olduğundan, altından ve gümüşten mamul eşya tesliminde KDV matrahı olarak, eşyanın külçe değerinin eşyanın teslim bedelinden indirilmesi suretiyle bulunan meblağ dikkate alınmaktadır. (Md 23/e). Külçe gümüşten gümüş nitrat tuzu imal eden bir firma % 65 oranında gümüş ihtiva eden bu tuzun satışında KDV yi nasıl hesaplayacağını sormuş, tuz içindeki has gümüş değeri düşüldükten sonra kalan meblağın KDV matrahı olduğu yönünde cevap almıştır. (İstanbul Defterdarlığının 21.2.2001 tarih ve 747 sayılı muktezası)

Söz konusu istisnalar ile ilgili açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.7.1. no.lu bölümü şöyledir:

"4.7.1. Değerli Maden, Değerli Kağıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi ile külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçlarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Külçe altın, külçe gümüş, döviz, para teslimleri KDV'den istisna olup, hisse senedi ve tahvil teslimleri yanında, aynı mahiyette olan kâr ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı belgesi gibi faiz veya temettü getiren kıymetli evrak teslimleri de vergiden müstesnadır.

Ancak, altın ve gümüş sikkeler ile altından ve gümüşten mamul eşya teslimlerinde, Tebliğin (III/A-4.2.) bölümünde açıklandığı üzere, külçe miktarına isabet eden bedel düşüldükten sonraki tutar üzerinden KDV hesaplanır.

Ayrıca, madde ile 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanununda⁹¹ düzenlenen değerli kağıtlar istisna kapsamına alınmıştır. Buna göre 210 sayılı Kanuna ekli tabloda yer alan değerli kağıtların teslimlerinde de KDV uygulanmaz."

Bu bentteki **kıymetli taş teslimlerine ilişkin istisna** konusunda KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.7.3. no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

"4.7.3. Kıymetli Taş Teslimleri

"6552 sayılı Kanunun 26 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesinde 11/9/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zeberec, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi KDV'den istisna tutulmuştur.

Söz konusu istisna, kıymetli taşların Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasasında işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa içinde veya ilgili mevzuatına göre borsaya bildirmek kaydıyla borsa üyeleri arasında borsa dışında el değiştirmesini kapsamaktadır.

Bu taşların, yukarıda belirtilenler dışındaki teslim, ithal ve el değiştirmeleri 11/9/2014 tarihinden itibaren KDV istisnası kapsamına girmediğinden genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.”

Tebliğde kübik virconia (zircoina) tabirine yer verilmiş ise de 6552 sayılı Kanun ile bu kıymetli taş bend metninden çıkarılmıştır. (Yürürlük 11.09.2014) Aynı Kanun ile söz konusu kıymetli taşların KDV'den istisna edilebilmesi için **Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi** şeklinde işlem görmesi gerekmektedir.

Bu bentte yapılan en önemli değişiklik, bazı kıymetli taşların yanı sıra ;

Hurda veya atık metal,
Hurda veya atık plastik,
Hurda veya atık lastik,
Hurda veya atık kauçuk,
Hurda veya atık kağıt,
Hurda veya atık cam.

teslimlerinin KDV den istisna edilmesi konusunda KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.7.2. no.lu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır:

“4.7.2. Metal, Plastik, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırıntılarının Teslimi:

Hurda veya atık metal, plastik, kâğıt ve cam ile konfeksiyon kırıntılarının tesliminde KDV uygulanmaz.

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve talaşların teslimi de bu kapsamda vergiden müstesnadır.

Ancak hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithali istisna kapsamında değerlendirilmez. “

7104 sayılı Kanun ile bu istisnanın kapsamına **“konfeksiyon kırıntıları”** da dahil edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak dikkatimizi çeken 3 adet özelge hakkındaki bilgiler aşağıdadır:

- İş makinelerinin kullanım amaçlarına uygun özelliklerini kaybetmiş olmaları koşuluyla hurda halinde teslimi KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi kapsamında (metal hurdası olarak) KDV'den müstesnadır. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 03.05.2011 tarih ve 51 sayılı özelgesi)
- Atık değerlendirme faaliyeti ile işgal eden firmaya yapılan hurda akü teslimleri KDV'den müstesnadır.
- Doğrudan imalat sektöründe ham madde olarak kullanılmaya müsait bulunmayan plastik hurdaları KDV'den müstesnadır. Buna mukabil hurda kökenli olsa plastik malzeme imalatında doğrudan ham madde olarak kullanılabilen plastikler KDV istisnası kapsamında değildir ve bunların satışı KDV tevkifatına tabidir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.08.2011 tarih ve 1258 sayılı özelgesi)

KDV Kanununun 17/4-g maddesine 6111 sayılı Kanunla **“varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları”** tabiri eklenerek bu sertifikalar söz konusu madde kapsamında KDV den istisna edilmiştir. 6322 sayılı Kanun ile, **“Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları”** tabiri bu bende eklenmiştir.

5.8. Zirai Amaçlı Su Teslimleri, Köy Tüzelkişilerinin Köylerde Yapılan Perakende İçme Suyu Teslimleri Kamu Kuruluşları, Tarımsal Kooperatifler ve Çiftçi Birliklerince Yapılan Arazi İslahına Ait Hizmetler (17/4-h):

17 nci maddenin 4/h bendinde zirai amaçlı su teslimleri, teslimde bulunanın hüviyetine ve teslim tarzına bakılmaksızın KDV den istisna edilmiş, daha sonra bu bende köy tüzel kişiliklerince, köyde ikamet edenlere yapılan ve ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri de dahil edilmiştir.

Arazi ıslahına ilişkin hizmetler ise, bu hizmetlerin kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılması kaydıyla KDV den müstesnadır.

Kamu kuruluşlarıncı yapılan arazi ıslahına ilişkin hizmetlerin istisnalar arasında yer alması, bu hizmetlerin Kanun'un 1/3-g maddesi uyarınca KDV kapsamında bulunduğu ve bu nedenle istisna hükmüne ihtiyaç gösterdiği anlamına gelir. Halbuki 1 inci madde ile ilgili 4.7. nolu bölümde açıkladığımız gibi, arazi ıslahına nazaran çok daha öncelikli olarak KDV kapsamına girmesi gereken ve kamu kuruluşlarıncı yapılan bir çok işlemin KDV kapsamına girmediği hususu muhtelif gerekçelere dayanılarak ileri sürülmekte olup, söz konusu istisna hükmü bu gerekçelerin yetersizliğini, kamu kurumlarıncı yapılan teslim ve hizmetler konusunda açık ve tutarlı yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunduğunu göstermektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu bende ilişkin II/F-4.8. no.lu bölümü şöyledir:

“4.8. Zirai Amaçlı Su Teslimleri ile Arazi İslahına Ait Hizmetler

Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler KDV'den müstesnadır. Dolayısıyla söz konusu teslim ve hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaz.

Zirai amaçlı su teslimlerinde, istisnanın uygulanması açısından suyu teslim edenin statüsünün bir önemi yoktur.

Perakende içme suyu teslimlerinde ise istisnanın uygulanabilmesi için teslimin köy tüzel kişiliği tarafından ve köyde ikamet edenlere yapılması şarttır. Köylere hizmet götürme birlikleri tarafından içme suyu teslimlerinde istisna uygulanması söz konusu olmaz.

Arazi ıslahına ait hizmetlerde ise istisnanın uygulanabilmesi için, hizmetin, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birlikleri tarafından yapılması gerekir. “

5.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Serbest Bölgelere veya Bu Bölgelerden Yapılan İhraç Amaçlı Yük Taşıma İşleri (17/4-ı) :

5.9.1. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler :

Serbest bölgelerde verilen hizmetler öteden beri KDV den müstesnadır. Bu istisna daha önce 16 ncı maddenin 1-c bendinde yer almaktaydı. Söz konusu bentte değişiklik yapılarak hizmetlerin bu bent kapsamından çıkarılması üzerine serbest bölgelerdeki hizmetlerin istisna olmaya devam edebilmesi için 17 nci maddenin 4-ı bendine “serbest bölgelerde verilen hizmetler” ibaresi konulmuştur.

Münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren dolayısıyla tüm işlemleri KDV den istisna edilmiş olan işletmelerin KDV açısından mükellefiyet tesis ettirmelerine gerek yoktur.

İstisnanın uygulanması için hizmeti yapanın serbest bölgede faaliyet ruhsatı almış bir firma olması gerekmekte, hizmetin fiziken serbest bölge sınırları içinde cereyan etmiş olması istisna uygulanması için yeterli bulunmaktadır.(60 nolu KDV Sirküleri. Bölüm 3.6.2)

Serbest bölgelere elektrik verilmesi ihracattır. (15.7.1998 tarih ve 26452 sayılı Bakanlık muktezası) Dolayısıyla bu elektrik teslimi 11 inci madde uyarınca tam istisna kapsamında olup 17/4-ı ile ilgisi yoktur. Serbest bölgelere mal gönderilmesi ihracat sayılmaktadır. Elektrik teslimi de mal teslimi olarak kabul edildiği için (KDVK Md. 2/3) bu mukteza doğrudur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konuya ilişkin II/F-4.9. no.lu bölümü şöyledir:

“4.9.Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır. Ancak yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurt içine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

İstisnanın kapsamına yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler girmektedir.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) şirketinin serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Örnek 2: İthalat ve ihracat konusu malların (B) firmasınca serbest bölgelerden limanlara, limanlardan serbest bölgelere karayolu ile taşınması işleminin 3065 sayılı Kanunun genel hükümleri çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

NOT :

Burada yer alan aşağıdaki örnek 6 no.lu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Örnek 3: Hazır betonun imal edilerek transmikserle dökülmesi işi, KDV uygulamasında inşaat taahhüt işleri kapsamında "hizmet" olarak değerlendirilmektedir. Bu hizmetin yurtiçinden serbest bölgedeki inşaatlar için verilmesi de mal teslimi olarak kabul edilemeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.”

Zaten Tebliğdeki bu örneğin iptali amacıyla açılan davada Danıştay 4. Dairesi 20.11.2014 tarih ve 2014/4833 sayılı kararıyla bahsi geçen örnek hakkında YÜRÜTMENİN DURDURULMASI kararı vermişti.

Söz konusu örneğin Tebliğ metninden çıkarılması ile, Danıştay'da açılan bu iptal davası konusunu kaybetmiş olmakta ve Maliye İdaresi, Serbest Bölgeye hazır beton tesliminin KDV'li hizmet sunulması değil, KDV'siz mal ihracı olduğunu kabul etmiş bulunmaktadır.

NOT:

Serbest Bölgeye hizmet sunulması, bizim anlayışımıza göre hizmet ihracıdır. (KDV'siz olmalıdır)

Bu görüşümüz uzun süre (39 no.lu KDV Genel Tebliği ile) Maliye İdaresi tarafından da kabul edilmiş olmasına rağmen İdare görüş değiştirerek, önce mukteza bazında daha sonra, KDV Genel Uygulama Tebliği ile değiştirerek Serbest Bölgelere sunulan hizmetlerin hizmet ihracı olmadığı (KDV'li olması gerektiği) görüşünü

ifade etmiştir.

(23. No.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf :) *"1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez."*

Serbest bölge çıkışlı veya serbest bölge varışlı taşımaların KDV istisnasına konu olup olmayacağı hakkındaki açıklamalarımız için 14'üncü maddeye ilişkin 2 no.lu bölümün sonuna bakınız.

60 no.lu KDV Sirkülerinin, konuya ilişkin bölümü şöyledir:

"3.6.2. Serbest Bölgelerde İfa Edilen Hizmetler

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.

Öte yandan, Serbest Bölgeler Kanununun, 5810 sayılı Kanunla değişik, 6 ncı maddesinde, serbest bölgeler; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçası olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmış ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 8 inci maddesinde de serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu, serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifaları KDV'den müstesnadır. Hizmet ifa edenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Buna göre,

- Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır.

- Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.

- Serbest bölgeden yurtdışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'den müstesnadır.

- Serbest bölgeden Türkiye'ye, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen mallara ilişkin Türkiye'deki firmalarca serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'ye tabidir.

- Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri KDV'ye tabidir. Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen hizmetler ise KDV'den müstesnadır.

- Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme v.b. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır."

Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile ilgili olarak dikkatimizi çeken birkaç özelge aşağıda sunulmuştur:

- Tamir, bakım, onarım, servis gibi hizmetlerin serbest bölgeye gidilerek, serbest bölge içinde ifa edilmesi halinde KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV istisnası tatbik edilir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 02.12.2010 tarih ve 119 sayılı özelgesi)
- Maliye İdaresince "Giriş izin belgesi" ibraz edilerek serbest bölgeye girmek suretiyle bu bölgede verilen muhasebe ve müşavirlik hizmetleri KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında görülmektedir. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 13.07.2011 tarih ve 62 sayılı özelgesi)

Söz konusu Özelge metni şöyledir:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği kapsamında ... Serbest Bölge Müdürlüğünden aldığınız "Giriş İzin Belgesi"ne istinaden serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (ı) bendine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa ilişkin yayımlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 4/n maddesinde, giriş izin belgesinin tanımı yapılmış, 50 nci maddesinde ise, bölgede, sigortacılık, nakliye acenteliği, gümrük müşavirliği, yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebeci mali müşavirlik, serbest muhasebecilik ve eksperlik gibi hizmet faaliyetleri ile Genel Müdürlükçe uygun görülecek diğer hizmet faaliyetlerinin, "Faaliyet Ruhsatı" alınarak yürütülebileceği gibi, Bölge Müdürlüğünden temin edilecek "Giriş İzin Belgesi" ile de yerine getirilebileceği ifade edilmiştir.

Esas itibariyle rapor, görüş, yazı, onay gibi çeşitli şekillerde sunulan müşavirlik, danışmanlık, denetim vb. hizmetlerin serbest bölge dışında, fakat Türkiye içinde hazırlanıp sunulmasının mümkün olması nedeniyle bahse konu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidilip firma hesaplarında inceleme, kontrol, denetleme vb. yapılması, söz konusu hizmetlerle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetinde çalışmalar olup, hizmetin serbest bölgede edildiği anlamına gelmemektedir.

Bu açıklamalara göre, serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara, Bölge Müdürlüğünden temin edilecek "Giriş İzin Belgesi" ne dayanılarak verilen muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekir.

- Serbest bölgede ifa edilen bilgisayar programları ile ilgili eğitim ve destek hizmetleri istisna kapsamındadır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 15.06.2011 tarih ve 247 sayılı özelgesi)
- Münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların KDV mükellefiyeti yoktur. KDV mükellefiyeti olmayan böyle bir serbest bölge firmasının KDV'li olarak aldığı malı iade etmesi halinde ne işlemler yapacağı, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 17.07.2014 tarih ve 430 sayılı Özelgesinde şöyle açıklanmıştır :

"397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3 üncü bölümünde de belirtildiği üzere, e-fatura uygulamasına geçilmesi yeni veya farklı bir hukuki durum oluşturmamakta, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip bulunmaktadır.

Buna göre;

-Münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmenizin fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettiği malların kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde, iade amaçlı bir belge (fatura vb.) düzenlenerek bu belgede; malın alış faturasının tarih ve numarasının belirtilerek, iade edilen kısma ilişkin tutarın KDV dâhil olarak gösterilmesi ve "% ... KDV dâhildir" açıklamasına yer verilmesi,

-Malın iadesine ilişkin bu belgede toplam bedel içerisinde gösterilen KDV'nin firmanız tarafından KDV beyannamesi ile beyan edilmemesi,

-Malın iade edildiği firma tarafından ise mal bedeli içindeki KDV tutarının iç yüzde yoluyla hesaplanarak genel hükümler çerçevesinde "İndirilecek KDV" olarak dikkate alınması,

gerekmektedir."

Serbest bölge firmaları da herhangi bir firma gibi e-fatura usullerine tabidir. Yukarıdaki özelgeye göre iade işlemi yapacak olan serbest bölge firması "KDV dahil" notuyla faturasını kesecek, fakat alış faturasındaki KDV'yi indirmedeği gibi iade faturasındaki KDV'yi de beyan etmeyecektir.

5.9.2. Serbest Bölgelere veya Bu Bölgelerden Yapılan İhraç Amaçlı Yük Taşıma İşleri :

6761 sayılı Kanun'un 5. Maddesiyle KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine hüküm eklenmek suretiyle serbest bölge varışlı veya serbest bölge çıkışlı ve İHRAÇ AMAÇLI taşıma işleri, kısmi KDV istisnası kapsamına alınmıştır.

Bu yeni istisna hükmü hakkındaki açıklamalar 11 no.lu KDV Tebliğinin 8. Maddesinde şu şekilde yapılmıştır:

"4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den müstesnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilen mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti

verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Örnek 2: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne taşıttırıştır. (A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihraç etmiş, ihraç edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne yaptırmıştır. Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.'ne taşıttırıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV'den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihraç amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV'ye tabi olacaktır."

Dikkat edilirse, istisna hükmünde "İHRAÇ AMAÇLI" olma şartı aranmakta iken, Tebliğde istisnanın uygulanması için taşınacak olan malın, "SERBEST BÖLGEDE ÜRETİLECEK MAMULÜN ÜRETİMİNDE KULLANILACAK" olma şeklinde Kanunda yer almayan bir şart ileri sürülmüştür. Yukarıdaki Tebliğ hükmünün, Kanun ile bu uyumsuzluğu ciddi tereddüt yaratmıştır.

Serbest bölge varışlı veya çıkışlı nakliye hizmetlerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin görüşlerimiz, Yaklaşım Dergisinin Nisan 2017 sayısında yayınlanan "SERBEST BÖLGE ÇIKIŞLI VEYA VARIŞLI VE İHRAÇ AMAÇLI MAL TAŞIMA HİZMETLERİ İÇİN KISMİ KDV İSTİSNASI GETİRİLMİŞTİR" başlıklı yazımızda yer almaktadır.

5.10. Varlık ve Hakların, Türkiye Varlık Fonu Ve Alt Fonlara Devri İle Bu Varlık Ve Hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi Tarafından Yönetilmesi Suretiyle Yapılan Teslim ve Hizmetler, Bu Bent Kapsamında İstisna Edilen İşlemler Bakımından, 30 uncu Maddenin Birinci Fıkrasının (A) Bendi Hükmü Uygulanmaz (17/4-i)

6741 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesiyle eklenen yukarıdaki bent ile ilgili açıklamalar, 7 no.lu KDV değişiklik Tebliğinin 8 inci maddesi ile, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.23. bölümünden sonra gelmek üzere eklenen ve aşağıda sunduğumuz bölümde şöyle açıklanmıştır:

"4.24. Varlık ve Hakların Türkiye Varlık Fonu ve Alt Fonlara Devri ile Bu Varlık ve Hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi Tarafından Yönetilmesi Suretiyle Yapılan Teslim ve Hizmetler

26/8/2016 tarihli ve 29813 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 1 inci maddesi uyarınca, sermaye piyasalarında araç çeşitliliği ve derinliğine katkı sağlamak, yurtiçinde kamuya ait olan varlıkları ekonomiye kazandırmak, dış kaynak temin etmek, stratejik, büyük ölçekli yatırımlara iştirak etmek için Türkiye Varlık Fonu ve bu fona bağlı alt fonları kurmak ve yönetmek üzere Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi kurulmuştur.

3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına 6741 sayılı Kanun ile (i) bendi eklenerek, varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile bu varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Öte yandan, aynı maddeye göre, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanununun (30/a) maddesi hükmü uygulanmaz. Buna göre, KDV mükellefiyeti olanlar bu istisna kapsamındaki işlemleri dolayısıyla yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabilirler, ancak indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'nin iadesini talep edemezler."

5.11. Boru Hattı İle Yapılan Yabancı Ham Petrol, Gaz ve Bunların Ürünlerinin Taşınması Hizmetleri (17/4-j) :

Bu hizmetler 3297 sayılı Kanunla istisna kapsamına alınmış olup, Kanununun gerekçesinde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. 23 no.lu KDV Genel Uygulama Tebliğindeki konuya ilişkin açıklama II/F-4.10. no.lu bölümde şöyle yapılmıştır:

"4.10. Boru Hattı ile Yapılan Akaryakıt Taşımaları

3065 sayılı Kanununun (17/4-j) maddesine göre, boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri KDV'den müstesnadır.

İstisna serbest dolaşıma girmemiş (millileşmemiş) ham petrol, gaz ve ürünlerin boru hattı ile taşınmasında uygulanır. Serbest dolaşıma girmiş ürünlerin Türkiye içerisinde taşınması ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulur."

5.12. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin Kurulması Amacıyla Oluşturulan İktisadi İşletmelerin Arsa ve İşyeri Teslimleri (17/4-k):

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.23. no.lu bölümünde bu istisnaya ilgili olarak aşağıdaki (1 no.lu Tebliğ ile değişik olan) açıklamalar yapılmıştır:

"4.23. Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerine Tanınan İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/4-k) maddesine göre; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV'den istisnadır.

Organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla, müteşebbis heyet, kooperatif veya diğer isimler altında iktisadi işletmeler oluşturulmaktadır. Bu organizasyonlar, arsayı temin etme, altyapıyı tamamlama, işyerlerini inşa etme gibi hizmetlerin tamamını veya bir kısmını yürütmek üzere kurulmaktadır.

Sözü edilen organizasyonların sadece arsa teslimleri ile işyeri teslimleri istisna kapsamına alınmıştır. Bu organizasyonların yapacakları her türlü hizmetler ile arsa ve işyeri dışındaki teslimlerinin yanı sıra bölge ve site dışındaki arsa ve işyeri teslimleri de genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-k) maddesinde yer alan istisna kapsamındaki arsa teslimine, söz konusu arsa için organize sanayi bölgeleri tarafından yapılan ve parsel birim maliyeti içinde yer alan harcamalar da dahil edilir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.09.2011 tarih ve 1463 sayılı özelgede şöyle denilmiştir:

“.....Organize sanayi bölgesinin oluşturulması için tarafınızca yerine getirilen hafriyat, yol, asfaltlama, parsel belirleme, kanalizasyon, gaz, elektrik, su gibi alt yapı faaliyetlerinin, üyelere teslim edilen arsa ve işyerlerinin mütemmim cüzü sayılması mümkün olmadığından, bu hizmetler dolayısıyla üyelere düzenleyeceğiniz faturalarda KDV hesaplanması ve genel esaslar çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.”

5.13. Varlık Yönetim Şirketlerinin Bazı Teslimleri ile Finansal Yeniden Yapılandırma Hükümleri Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi (17/4-l) :

4842 sayılı Kanun'un 23 üncü maddesine, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere KDV Kanunu 17/4 üncü maddesine I bendi eklenmiştir. Bu bent ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.11. no.lu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır:

“4.11.Varlık Yönetim Şirketlerinin Bazı Teslimleri ile Finansal Yeniden Yapılandırma Hükümleri Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi

4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Örnek:(A)Varlık Yönetim Şirketi tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satışı işleminde, bu mal ve hakların alacağa mahsuben (A) tarafından satın alınması ve (A) tarafından alacağa mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı KDV'den istisna tutulacaktır.

Varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim şirketine ödenmesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.”

5.14. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ile İlgili Bazı İşlemlere Yönelik İstisnalar (17/4-m) :

Bu bent ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.12. no.lu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır:

“4.12.Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devredilen Mal ve Hakların Teslimi

Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonutarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Bu istisna, işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı olarak uygulanır.

Örnek: TMSF'nin,(D) Şirketinin yönetim kurulu üyesinden olan alacağının tahsili amacıyla, bu alacağın teminatını oluşturan Şirket aktifindeki taşınmazların TMSF'ye veya üçüncü kişilere teslimi, Kanunun (17/4-m) maddesi kapsamında gerçekleştirilmesi kaydıyla işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla sınırlı olmak üzere KDV'den istisna tutulur.

Öte yandan, söz konusu taşınmazların satış bedelinden TMSF'ye intikal eden kısım düşüldükten sonra kalan bir tutar olması halinde, bu tutar üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplanması gerekir.”

5.15. Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne Verilen Haber Hizmetleri (17/4-n) :

5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle KDV Kanunu'nun 17/4 üncü maddesine eklenen n bendi ile Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü'ne verilen haber hizmetleri 2.1.2004 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konuya ilişkin II/F-4.13. no.lu bölümü şöyledir:

“4.13. Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne Verilen Haber Hizmetleri

Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri KDV'den müstesnadır.

İstisna uygulaması adı geçen Genel Müdürlüğe verilen haber hizmetleri ile sınırlı olup, Genel Müdürlüğün diğer mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.”

5.16. Vergisiz Satış Yapılan İşyerlerine Yönelik Kiralamalarda İstisna (17/4-o) :

7104 sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile, KDV Kanunu'nun 17/4-o bendinin kapsamı daraltılarak bu bendin metni;

“Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması”

şekline dönüştürülmüştür.

Daha önce bu bentte yer alan diğer istisnalar, yeni ihdas edilen ve aşağıda açıkladığımız (ö) bendine taşınmıştır.

Buna göre 17/4-o maddesinin kapsamı sadece duty- free mağazalarının ve bu mağazalara ait depolama mekanlarının kiraları ile sınırlı hale gelmiştir.

Söz konusu yerlerin kira faturaları KDV'siz olarak düzenlenecek bu kira gelirleri ile ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Bu bent kapsamındaki kira gelirleri hakkında KDV Kanunu'nun 18. maddesine göre istisnadan vazgeçme imkanı mevcut olup istisnadan vazgeçildiği takdirde kiralar KDV'li hale gelir, kiralarla ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirilmesi imkanı doğar. Ancak bu takdirde, duty-free işletmecisi maruz kaldığı KDV'yi indirim konusu yapamayacağı için sorun doğabilir.

5.17. Gümrük Antrepoları ve Geçici Depolama Yerleri ile Gümrük Hizmetlerinin Verildiği Gümrüklü Sahalarda, İthalat ve İhracat İşlemlerine Konu Mallar İle Transit Rejim Kapsamında İşlem Gören Mallar İçin Verilen Ardiye, Depolama ve Terminal Hizmetleri (17/4-ö) :

Bilindiği üzere eskiden KDV Kanununun 16/1-c maddesinde yazılı gümrük rejimlerinin uygulandığı sahalarda cereyan eden tüm hizmetler kısmî istisna kapsamında idi. Bu hizmetler 5035 sayılı Kanunla 02.01.2004 tarihinden itibaren istisna olmaktan çıkarılmıştır. 5228 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 17 nci maddesine eklenen (o) bendi ile söz konusu hizmetlerin önemli bir bölümü, 31.07.2004 tarihinden itibaren yeniden kısmî istisna kapsamına alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 17/4 üncü maddesine, 7104 sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile (ö) bendi olarak eklenen;

“Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ARDIYE, DEPOLAMA VE TERMINAL HİZMETLERİ,”

hükmü daha önce, 17/4-o bendinin içinde bir bölüm olarak yer almaktaydı.

7104 sayılı Kanun'la bu bölüm, yeni ihdas edilen (ö) bendine ayrıştırılmış, aynı Kanun'un 9 uncu maddesi ile KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesine hüküm eklenmek suretiyle, 01.01.2019 dan itibaren (ö) bendi kapsamındaki işlemler hakkında KDV indirim yasağı uygulanmayacağı kuralı getirilmiştir.

Böylelikle söz konusu ardiye, depolama ve terminal hizmetleri eskiden kısmi istisna kapsamında iken 9 uncu maddenin yürürlüğe girdiği 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren tam istisna kapsamına alınmıştır.

Bu istisnayı uygulayan mükellefler 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren ilgili KDV yüklenimlerini indirim konusu yapabileceklerdir. Fakat bu istisna türünde KDV iade imkanı yoktur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konuya ilişkin II/F-4.14. no.lu bölümü şöyledir:

“4.14.Gümrüklü Alanlarda Yapılan Bazı Hizmetler

Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması, (17/4-ö) maddesine göre ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri KDV'den müstesnadır.

Ancak, istisna kapsamındaki hizmetlerin ifasını gerçekleştirmek için (etiketleme, paketleme, istifleme, taşıtlara yükleme vb.) üçüncü kişilerden alınan işçilik, iş makinesi kiralanması ve vinç hizmetleri ile iş makineleri ve taşıtlar için alınan akaryakıt vb. teslimleri, istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) maddesi hem de (17/4-ö) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

Liman ve hava meydanlarında verilmekle beraber 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulur.

(23 no.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf) *“3065 sayılı Kanunun (17/4-o) maddesine göre, vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanmasına ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz.*

(23 no.lu KDV Tebliği ile eklenen paragraf) *3065 sayılı Kanunun (17/4-ö) maddesine göre, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için 1/1/2019 tarihinden itibaren verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.”*

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1:*İthalat işlemine konu bir malın gümrük antreposu içerisinde bir yerden bir yere taşınması hizmeti, 3065 sayılı Kanunun (17/4-ö) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. (NOT: Bu cümledeki 17/4-o ibaresi 17/4-ö olarak anlaşılmalıdır.)*

Örnek 2: *Gümrüklü sahada işletme belgesi bulunan antrepo işleticisinden yapılacak olan antrepo kiralama işlemi 3065 sayılı Kanunun (17/4-o) ve (17/4-ö) maddeleri kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.*

Örnek 3: *Gümrük antrepolarında ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen YÜKLEME, BOŞALTIMA hizmetleri ile ithalat ve ihracat işlemlerine konu olması ya da transit rejim kapsamında işlem görmesi kaydıyla dökme bakliyat ürünlerinin söz konusu yerlerde kepçe ile İSTİFİ, kamyonlara yüklenmesi, MANİPÜLASYONU hizmetleri KDV'den İSTİSNADIR.”*

Ardiye ve depolamanın farkını anlayabilmiş değiliz. Terminal hizmeti de bu bent açısından tarife muhtaçtır. (60 no.lu KDV Sirkülerindeki terminal hizmeti tarifini yetersiz buluyoruz. Mesela gümrüklü sahalardaki tartı hizmetleri tarifte yoktur. Bize göre bu sahalardaki tüm hizmetler istisna kapsamında olmalıdır.)

60 no.lu KDV Sirkülerinde bu istisna türü ile ilgili bazı açıklamalar bulunmakla beraber bu açıklamalarda yukarıdaki Tebliği hükmünden farklı bir husus bulunmamaktadır.

Sayın Dr. M. Meftun CANBEK, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Ekim 2013 sayısındaki yazısında 17/4-o maddesi hakkında geniş izahatta bulunmuştur.

İSTİSNANIN KAPSAMI HAKKINDAKİ ÖZELGELER:

➤ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına verilen 10.08.2012 tarih ve 180 sayılı özelgede;

- Konteyner içi bağlama/çözme hizmeti,
- Konteyner dolum hizmeti,
- Konteyner boşaltma hizmeti,
- Konteyner içi aktarma hizmeti,
- Konteyner tam tespit hizmeti,
- Konteyner muayene/numune alma hizmeti,
- Konteyner tamir hizmeti,
- Konteyner temizleme (yıkama-kurutma) hizmeti,
- Konteyner nakliye hizmeti,
- Konteyner tartı hizmeti,
- Konteynere elektrik verilmesi,

Gümrük antreposu geçici depo veya gümrüklü sahada cereyan etmiş olsa bile, KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesi kapsamında görülmemiştir.

Bu özelgedeki bazı hizmet türlerinin istisna kapsamında görülmemesini doğru bulmuyoruz. Kaldı ki bunlardan bir kısmı Maliye İdaresi'nin tebliğ ile belirlediği görüşüne dahi ters düşmektedir.

➤ Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.07.2013 tarih ve 41 sayılı Özelgede ;

"...ardiye ve terminal hizmetleri (Kamyonların depoya boşalttığı ürünlerin depo içerisine kepçe ile istiflenmesi/yüklenmesi, geçici depolama ve antreponun kiralama/depolama bedeli, antrepo veya geçici depolama alanlarında elleçleme (dökme ürünün çuvallanması gibi) denilen işçilik bedeli hizmetleri) Kanununun 17/4-o maddesine göre KDV'den istisna olup, bu istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili yüklenilen KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır."

denilmiştir.

➤ İstisna kapsamındaki hizmetlerin sunulduğu gümrük antrepoların, geçici depolama yerlerinin veya gümrüklü sahaların işletici tarafından kiraya verilmesi istisna kapsamında değildir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.11.2010 tarih ve 511 sayılı özelgesi.)

➤ Bir bina veya sahanın istisna kapsamında işletilmek üzere gümrük antreposu veya geçici depolama yeri işleticisine kiraya verilmesi istisna kapsamında değildir. (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2014 tarih ve 60 sayılı özelgesi.)

➤ İthal mallarına yönelik olarak verilen depolama hizmeti, malın ithalinin tescilinden sonra devam etse dahi bu durum istisna uygulamasının devamına engel değildir. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.05.2016 tarih ve 55031 sayılı özelgesinde *"ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin istisnanın uygulanması açısından gümrük beyannamesinin tescil tarihi kısıtlayıcı bir unsur teşkil etmemektedir. söz konusu hizmetlerin gümrük beyannamesi tescil edildikten sonra da verilmeye devam edilmesi halinde istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır."*

➤ Yine bir özelgede, 17/4-ı uygulamasının yapıldığı yerlerde depolanan malların;

- kepçe ile istifinin,
- kamyonlara yüklenmesinin ve
- bu mallara yönelik manipulasyon hizmetlerinin

istisna kapsamında olduğu kabul edilmiştir. (Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.09.2011 tarih ve 701-98-63 sayılı özelgesi.)

➤ Önemli olan hizmetin istisna kapsamında olup olmadığıdır. Bu hizmetin asıl ilgilisi yerine onun lojistik firmasına fatura edilmesi istisnaya engel teşkil etmemektedir. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.01.2012 tarih ve 148-18 sayılı özelgesi.)

➤ İstisna kapsamında sunulacak olan hizmetin, hizmeti sunan tarafından üçüncü kişilerden temininin KDV'ye tabi olduğu yönünde özelge mevcuttur. (Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.01.2012 tarih ve KDV-5-12-14 sayılı özelgesi.) Bu özelge

tartışılmaya açıktır. Çünkü istisna uygulamasında önemli olan işin niteliği yani istisna kapsamında olup olmadığıdır. Bize göre işin kim adına fatura edildiğinin önemi bulunmadığı gibi işi yapanın antrepo veya depo işleticisi konumunda olup olmadığının da önemi yoktur.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 34 üncü maddesinde;

"Serbest Bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın, Bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya götürülmesi durumunda Bölge ile olan bağlantısı, Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğüne tescilli ve Bölge Müdürlüğüne tanzim ve tescilli "Serbest Bölge İşlem Formu" na istinaden ve "Transit Beyannamesi" düzenlenmesine gerek kalmadan, Gümrük İdaresince görevlendirilecek memurun refakatinde gemiden doğrudan Bölgeye alınmasıyla veya Bölgeden gemiye götürülmesiyle sağlanır. Geminin bulunduğu yer ile Bölge arasındaki KORİDOR, SERBEST BÖLGE OLARAK ADDEDİLİR."

ifadesine yer verilmiştir.

Bu mevzuata rağmen Maliye İdaresi bu mevzuatı tanımamakta, söz konusu koridorda cereyan eden hizmetleri serbest bölgede sunulan hizmet olarak kabul etmemektedir. Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.06.2016 tarih ve 10555 sayılı özelgede şu ifadelere yer verilmiştir;

“ bir serbest bölge ile liman sahası arasında koridor **serbest bölge olarak değerlendirilmemektedir.**

*Bu çerçevede, Şirketinizce serbest bölge koridoru uygulaması çerçevesinde, **serbest bölge ve limen arasında verilen terminal hizmetlerinin 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-ı ve 17/4-o maddeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu hizmetlerin genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.***

İNDİRİM VE İADE HAKLARI BAKIMINDAN DURUM:

KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamındaki hizmetler ile ilgili yüklenilen KDV'ler 31.12.2018 tarihine kadar indirilemeyecektir.

7104 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesi ile KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesine eklenen hüküm uyarınca bu hükmün yürürlüğe gireceği 01.01.2019 TARİHİNDEN SONRA SÖZ KONUSU HİZMETLERLE İLGİLİ OLARAK YÜKLENİLEN KDV'LER İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEKTİR.

Ancak bu istisna türü için KDV İADE HAKKI YOKTUR.

5.18. Hazinesin Taşınmaz Teslimi ve Kiralamaları, İrtifak Hakkı Tesisi, Kullanma İzni ve Ön İzin Verilmesi İşlemleri, Toplu Konut İdaresi (TOKİ) Başkanlığının Arsa ve Arazi Teslimleri ile Belediye ve İl Özel İdarelerinin Taşınmaz Satışları (17/4-p) :

Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü'nce yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı tesisi işlemleri 1.8.2004 tarihinden itibaren KDV den istisna edilmiştir. Bilindiği üzere Hazinece yapılan taşınmaz mal satışlarında KDV aranmayacağı hükmü daha önce (4706 sayılı Kanunla) KDV Kanununun 1/3-d bendinde yapılan değişiklikle konulmuştu. Bu hüküm kanun tekniğine daha uygun olduğu için 17 nci maddeye taşınmıştır.

Eskiden Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü'nce yapılan gayrimenkul teslimlerinde KDV aranmaktaydı. Yukarıdaki değişiklikle bu teslimler KDV den istisna edilmiştir.

Aslında yukarıdaki her iki istisna hükmü de bize göre gereksizdir ve KDV nin sistematüğini bozmaktadır. Zira gerek Hazinesin gerekse Arsa Ofisi'nin arsa teslimleri ticari karakter taşımadığı için KDV nin konusuna girmez. (Ne Hazine ne de Arsa Ofisi arsa tüccarı değildir.) KDV kapsamında olmayan bir işlem için istisna hükmü getirilmesi kapsam maddesini zedelemektedir.

Daha sonra Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü'nün görevlerinin Toplu Konut İdaresi Başkanlığına verilmesine bağlı olarak (5273 sayılı Kanun) bu bentteki Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü ibaresinin yerine Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ibaresi ikame edilmiş bent metnine Hazinece yapılan kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri de eklenmiştir.

Kamusal yetki ile yapılan izin verme işleminin KDV'nin konusuna girmediği açıktır. Böyle bir işlem sonucunda izin verilen kişiden para alınıyor dahi olsa, KDV gerektirmediği halde bu işlem sanki KDV'nin konusuna giriyormuş gibi istisna hükmüne konu edilmesi KDV Kanunundaki anlam bütünlüğünü bozmaktadır.

Hazine tarafından yapılan teslimler aslında KDV'nin konusuna girmemektedir. Çünkü Hazine, ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında faaliyette bulunan bir kuruluş değildir. Bu istisna hükmü Hazineye ait taşınmazları müzayede mahallerinde satılması durumunda ortaya çıkabilecek KDV'yi önleme amaçlı olarak konulmuş bir istisna olarak düşünülmelidir.

Nitekim daha sonra çıkarılan 6770 sayılı Kanun ile, Belediyeler ve İl Özel İdareleri tarafından yapılan taşınmaz satışları, 17/4-r maddesi kapsamından çıkarılıp, 17/4-p maddesine monte edilmiş, aynı Kanun ile, geçmişte (27.01.2017'den önce) bu kuruluşlar tarafından yapılan taşınmaz satışlarında KDV aranmayacağı, yapılan tarhiyatların kaldırılacağı yönünde hüküm getirilmiştir. (KDV Kanunu'na eklenen geçici 36. Madde)

Bu hükümdeki "*Hazine*" ibaresinin ne anlama geldiği konusunda belirsizlikler bulunmaktaydı.

Maliye İdaresi söz konusu Hazine ibaresinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ekindeki I sayılı cetvelde yer alan kuruluşlar olduğu görüşündedir. (60 nolu KDV Sirkülerininin 1.4.2. nolu bölümü) Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından yapılan taşınmaz satışlarının da bu madde kapsamında KDV'den müstesna olacağı belirtilmektedir.

58 No.lu KDV Sirkülerine paralel olarak 60 no.lu KDV Sirkülerinde, aynı Kanunun;

- II sayılı cetvelindeki özel bütçeli idareler,
- III sayılı cetvelindeki düzenleyici ve denetleyici kurumlar,
- IV sayılı cetvelindeki sosyal güvenlik kurumları

tarafından müzayede yoluyla yapılacak taşınmaz satışlarında, KDV Kanunu'nun 17/4-p maddesindeki istisna hükmü uygulanmayarak bu satışlarda, satışa konu gayrimenkulün tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanacağı belirtilmekte ve örnekler verilmektedir.

60 No.lu KDV Sirküleri'nin konuya ilişkin bölümü şöyledir:

"8.2.3. Hazine Tarafından Yapılan Taşınmaz Satışları

KDV Kanununun 17/4-p maddesine göre, Hazinece yapılan taşınmaz teslimleri ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV'den müstesnadır. Bu hükümdeki "Hazine" ibaresi, 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 kurum ve kuruluşlar 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 Millî 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, KDV Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve genel hükümler dahilinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

Hazinenin taşınmaz satışlarının yanı sıra taşınmaz kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri de KDV'den müstesnadır.

Örnek 3:

Maliye Bakanlığı Millî 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.

5018 sayılı Kanunun eki (II) sayılı cetveldeki özel bütçeli idareler arasında sayılan ve madde metnindeki Hazine kapsamına girmeyen Orman Genel Müdürlüğü tarafından yapılacak bu satış işlemi, Kanunun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve KDV Kanununun oran ve diğer istisna hükümleri de dikkate alınarak işlem yapılacaktır."

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.15. no.lu bölümünde bu istisna ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"4.15. Hazinenin Taşınmaz Teslimi ve Kiralamaları, İrtifak Hakkı Tesisi, Kullanma İzni ve Ön İzin Verilmesi İşlemleri, Toplu Konut İdaresi (TOKİ) Başkanlığının Arsa ve Arazi Teslimleri ile Belediye ve İl Özel İdarelerinin Taşınmaz Satışları

Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile TOKİ Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri KDV'den müstesnadır.

Hazine ibaresi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı cetvelde sayılan kamu idarelerini kapsamakta olup, örneğin söz konusu cetvelde sayılmayan Üniversiteler "Hazine" kavramı içerisinde yer almamaktadır. Dolayısıyla bunlar tarafından yapılacak taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri verginin konusuna girmesi halinde bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

TOKİ'ye tanınan istisna ise bu kurumun yapacağı arsa ve arazi teslimleri ile sınırlıdır. TOKİ tarafından arazi ve arsa dışında yapılacak taşınmaz teslimleri (konut, bina, işyeri, sosyal tesis vb.) ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır."

6770 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesine "belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler" ibaresi eklenmiştir.

3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesine göre, belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışı (belediye ve il özel idarelerinin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmelerin taşınmaz satışları hariç) KDV'den istisnadır.

Diğer taraftan, bölge sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan belediyelerin bu amaçları kapsamında yapmış oldukları işlemler KDV'nin konusuna girmemekle birlikte, belediyelerin ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesi uyarınca KDV'ye tabidir.

Belediyelerin veya il özel idarelerinin bünyesinde bir iktisadi işletme oluşması halinde KDV mükellefiyetinin, belediye veya il özel idarelerinin adına değil, bunların bünyesinde oluşan iktisadi işletme adına tesis edilmesi gerekmektedir. Belediye veya il özel idarelerine ilişkin mükellefiyet tesisinde, söz konusu iktisadi işletmelerin faaliyet konuları dikkate alınacak ve unvanında faaliyet konusuna yer verilecektir.

Buna göre, belediye ve il özel idarelerinin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmelerin taşınmaz satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-p) maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, söz konusu iktisadi işletmelerin taşınmaz satışlarında genel hükümlere göre KDV uygulanacaktır."

Niğde Defterdarlığı tarafından verilen 22.12.2010 tarih ve 12 sayılı özeldede, İl Özel İdaresi tarafından, kaynak suyu çıkarılmak üzere kiraya verilen taşınmaz için ödenen kiralardan KDV istisnası kapsamında olmadığı görüşü yer almaktadır. Bunun için gösterilen gerekçeler İl Özel İdarelerinin "Hazine" kavramı içinde yer almadığı ve kiraya verilen su kaynağı çıkan taşınmazın başlı başına bir iktisadi işletme oluşturduğudur.

Bizim görüşümüz gerek Kanun hükümleriyle gerekse yorum yoluyla, ticari kapsamda olmayan kamuya ait malların satışında, kiralanmasında ve bu mallara ait hak tesisleri ve izin işlemlerinde KDV uygulanmasının fevkalade yanlış olduğu yönündedir. Mesela Emekli Sandığının bina satışında KDV hesaplanması yanlıştır. Bu satış ve diğer tüm kamu kurumlarınca yapılan ve ticari vasıf taşımayan tüm satışların, bu satış müzayede mahallinde yapılsa bile KDV'nin konusuna girmemesini sağlayacak yasal düzenleme yapılmalıdır.

5.19. Kurumlarca İki Yıldan Fazla Aktifte Kalmış, Emtia Niteliği Taşımayan İştirak Hisseleri ile Gayrimenkullerin Satışı ile İki Yıllık Süre Aranmaksızın Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Olarak Taşınmaz ve İştirak Hissesi Devirleri, Bunların Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerince Devir ve Teslimi (17/4-r) :

KDV Kanunu'nun Geçici 10 uncu maddesi kapsamında uygulanmakta olan istisnanın süresi, KVK'nun Geçici 28/a ve Geçici 29 uncu maddelerinin yürürlük sürelerinin dolmuş olmasına bağlı olarak fiilen 31.12.2004'te sona ermiş olduğundan, 5281 sayılı Kanunun 33 üncü maddesiyle KDV'nun 17/4 maddesine eklenen (r) bendiyle; Geç. 10 uncu madde yerine geçmek ve 01.01.2005'ten itibaren uygulanmak üzere kurumların iştirak hissesi ve gayrimenkul satışlarında KDV istisnası öngörülmüştür.

7061 sayılı Kanun'un 42. maddesi ile, KDV Kanunu'nun 17/4. maddesindeki (r) bendinde genişletici bir değişiklik yapılmış ve 6728 sayılı Kanunun 43/b maddesi ile bu bende bir fıkra eklenmiştir.

Son olarak 7456 sayılı Kanunla kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan "taşınmazların" satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinde uygulanan KDV istisnası 15.07.2023 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Öte yandan, aynı Kanunla 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların tesliminde KDV istisnası uygulamasının devam ettirileceğine dair düzenleme yapılmak suretiyle kazanılmış hakların korunması sağlanmıştır. (KDV'nin Geçici Madde 43).

Söz konusu bendin son metni şöyledir;

"r) Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan (7456 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.07.2023) iştirak hisselerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları (7456 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle metinden çıkarılan ibare; Yürürlük 15.07.2023) iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen (7456 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle metinden çıkarılan ibare; Yürürlük 15.07.2023) iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

5.19.1. Bu İstisna Hükümü İle İlgili Tebliğ, Sirküler ve Rehber Bölümleri :

5.19.1.1. KDV Genel Uygulama Tebliğinin 17/4-r maddesinde yer alan bu istisna ile ilgili bölümü (II/F-4.16.):

"4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı

15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması kaldırılmıştır. (47 Seri No.lu Tebliğ ile eklenmiştir).

Öte yandan, 3065 sayılı Kanuna 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü madde uyarınca, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir. (47 Seri No.lu Tebliğ ile eklenmiştir).

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi ile geçici 43 üncü maddesi uyarınca, kurumların aktifinde 317 en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde 318 KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları söz konusu taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır. (47 Seri No.lu Tebliğ ile paragrafta yer alan "(17/4-r) maddesi" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile geçici 43 üncü maddesi" ibaresi, "iştirak hisseleri ile" ibaresinden sonra gelmek üzere "15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan" ibaresi, "aktiflerinde bulundukları" ibaresinden sonra gelmek üzere "söz konusu" ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük: 7/9/2023))

3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (17/4-y) maddesi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen iştirak hisseleri ile 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki

tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, iştirak hisseleri ile bu taşınmazların varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır. (47 Seri No.lu Tebliğ ile paragrafta yer alan “devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin” ibaresi “devredilen iştirak hisseleri ile 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların” olarak, “bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin” ibaresi “iştirak hisseleri ile bu taşınmazların” olarak değiştirilmiştir. (Yürürlük: 7/9/2023)).

Diğer taraftan madde hükmüne göre, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indiriminde ise aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- İşlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.

- Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise 322 “İlave Edilecek KDV” olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması

4.16.1.1. 15/7/2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması

3065 sayılı Kanuna 15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü maddede,

“Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır.”

hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir. (47 Seri No.lu Tebliğ ile eklenmiştir).

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde 324 asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Gayrimenkul kiralaması faaliyeti ile iştigal eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan taşınmazı satışa çıkarmıştır. Söz konusu satış işlemi şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV’den istisnadır. Ancak taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabidir.

Örnek 2: Bilgisayar parçalarının alım-satım faaliyeti ile iştigal eden (A) firması, İzmir’de 2006/Temmuz ayında bir arsa satın almıştır. Söz konusu arsa üzerinde 2007/Haziran ayında ofis ve depodan oluşan tek binanın inşaatına başlamış, 2011/Kasım ayında yapı kullanma izin belgesini almış, 14/12/2011 tarihinde tapuda cins tashihi yapılmıştır. Tapuda cins tashihi yapılan binanın satış işleminin 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV’den istisna tutulabilmesi için söz konusu binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması yanında, en az iki tam yıl şirket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup, aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da bütün bölümleri ile birlikte inşaatın tamamlanıp bina olarak aktife alındığı tarihin (14/12/2011) esas alınması gerekmektedir.

Örnek 3: (K) Şirketinin 15/10/2003 tarihinde satın almış olduğu 5.000 m²’lik arsanın (L) Belediyesince kamulaştırılması işlemi sonucu söz konusu arsa yerine 13/4/2009 tarihinde verilen 3.000 m²’lik başka bir arsa şirket tarafından satılacaktır. Satışı yapılacak 3.000 m²’lik arsanın satışında (17/4-r) maddesindeki istisnadan yararlanılabilmesi için gereken “en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma” şartının tespitinde, kamulaştırılan taşınmazın iktisap tarihi esas alınacaktır.

Örnek 4: Tarım ürünleri ticareti ile iştigal eden (Ş) işletmesi aktifinde kayıtlı olan (A) Bankasından satın aldığı antreponun deposunu satışa çıkarmıştır. Kanunun (17/4-r) maddesinde yer alan istisna kurumlara 326 yönelik olup şahsi işletmelerin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulaması mümkün değildir.

Örnek 5: (P) Kooperatifine 9/7/1998 tarihinde tahsis edilen ancak üst birlik ile Hazine arasındaki ihtilaftan dolayı 4/5/2011 tarihinde Kooperatif adına tapuya tescil edilen arsanın satışı yapılacaktır. Satışı yapılacak arsanın en az iki yıl aktifte kalma süresi hesaplanırken kooperatifin üst birlik tarafından tahsisin yapıldığı tarih (9/7/1998) esas alınacak ve bu satış işlemi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV’den istisna olacaktır.

Örnek 6: İki tam yıldan fazla süredir (Z) şirketinin aktifinde yer alan arsa, bina, taşıtlar, makine ve teçhizatlardan ibaret üretim tesisinin komple tek bir bedelle satışı gerçekleştirilecektir. 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesindeki istisnaya konu olan taşınmazlar Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. İki tam yıldan fazla bir süredir şirketin aktifinde yer alan arsa, fabrika binası ve mütemmim cüzlerinin birlikte tek bir bedelle satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca

KDV'den istisna olacaktır. Ancak, eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatın satılması halinde bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizatın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacaktır.

Örnek 7: 5910 sayılı Kanun ile kurulan (A) Ticaret ve Sanayi Odasının mülkiyetinde bulunan, hizmet binası olarak kullandığı taşınmazın 5. ve 6. katlarının kapalı zarf usulü ile satışı yapılacaktır. 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde bahsi geçen "kurum" ibaresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir. Bu itibarla, Odanın hizmet binası olarak kullandığı taşınmazların müzayede yoluyla satışında, satışa konu taşınmazlar iki yıldan fazla süredir Odanın mülkiyetinde bulursa dahi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 8: (Y) şirketince 09/10/2008 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 2.000 m² 'lik arsa ile 11/11/2010 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 450 m² 'lik bitişik arsa tevhit edilmiş (tek tapuya dönüştürülmüş) ve satışa sunulmuştur. Taşınmazlar üzerinde tevhit yoluyla yapılan değişiklikler sonrasında yeni oluşan birimin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılmasında 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi iktisap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrıştırılabiliyorsa, iktisap tarihlerinin ayrı ayrı dikkate alınması ve bu suretle iki yıllık sürenin hesaplanması mümkündür.

Örnek 9: (Z) Kolektif şirketinin aktifinde kayıtlı ve bir akaryakıt şirketince akaryakıt istasyonu olarak kullanılan binaların, şirketin nev'i değiştirerek limited şirkete dönüşmesi sonrasında satışı yapılacaktır.

Söz konusu satış işleminde iki tam yıllık sürenin hesabında, bu binaların limited şirkete dönüşen kolektif şirketin bilançosunun aktifine kaydedildiği tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 10: Altından ve gümüşten mamul mücevherat imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan (M) şirketi 2005 yılının Ağustos ayında finansal kiralama yoluyla satın aldığı ve ödemeleri halen devam eden aktifinde kayıtlı arsayı, 2010 yılı içerisinde kalan borç bakiyesini leasing şirketine ödeyerek şirket adına tapuya tescil ettirmiştir. 2005 yılında finansal kiralamaya konu edilen arsa, finansal kiralama süresi sonunda şirketin mülkiyetine geçerek aktife kaydolacağından ve şirket adına tapuda tescil işlemi 2010 yılında yapıldığından, 2010 yılındaki tescil tarihinden itibaren en az iki tam yılı geçmeden satılması halinde, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

Örnek 11: (F) Bankasının borçlularından (A) Ltd. Şti.'ye ait taşının, icra yoluyla satışı yapılacaktır. Taşınmaz olarak değerlendirilmeyen taşının satışının 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Örnek 12: (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.nden 20/7/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanunun (17/4-y) maddesi kapsamında (D) finansal kiralama şirketine devretmiş ve 31/12/2015 tarihinde geri almıştır. (A) Ltd. Şti. bu taşınmazı 5/5/2016 tarihinde satmıştır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre taşınmazın (A) Ltd. Şti.nin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın (D) finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, taşınmazın (A) Ltd. Şti. tarafından satın alındığı 20/7/2013 tarihi ile satıldığı 5/5/2016 tarihi arasında iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır.

Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan taşınmazların satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

4.16.1.2. 15/7/2023 Tarihinden İtibaren Kurumların Aktifine Kaydedilen Taşınmazların Satışı

15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması **15/7/2023 tarihi itibarıyla kaldırılmış olup**, bu tarihten itibaren kurumların aktifine kaydedilen taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır. (47 Seri No.lu Tebliğ ile başlığı ile birlikte eklenen bölüm).

4.16.2. İştirak Hisselerinin Satışında İstisna Uygulaması

İştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında istisna uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde 46 asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların 47 bu amaçla aktiflerinde bulundukları iştirak hisselerinin tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. 48

4.16.3. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması

Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) 43 7 Seri No.lu Tebliğ ile "Örnek:12" eklenmiştir. 44 10 Seri No.lu Tebliğ ile bölümün son dört paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır. 45 10 Seri No.lu Tebliğ ile paragraf eklenmiştir. 46 10 Seri No.lu Tebliğ ile ", belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. 47 10 Seri No.lu Tebliğ ile parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. 48 10 Seri No.lu Tebliğ ile paragraf eklenmiştir. 49 17 Seri No.lu Tebliğ ile bölüm başlığı ile birlikte değiştirilmiştir. (Yürürlük tarihi: 1/1/2018) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve teslimi KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez.

İstisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.

Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 1/1/2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1/1/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.

İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslim konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Öte yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz.

Örnek: (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna karşılık İcra Müdürlüğü tarafından bankaya satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır”

5.19.1.2. 60 nolu Sirkülerdeki Bu İstisnaya İlişkin Açıklamalar:

“8.2.4. 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 müstesnadır. Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır.

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 müstesnadır.

Örnek 6:

İl Özel İdaresi, 1975 yılında inşa ettirdiği ve o tarihten bu yana da bölümler halinde kiraya verdiği bir işhanının 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 ticareti yapılan taşınmazların satışı, müzayede yoluyla yapılsa dahi Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü kapsamında değerlendirilmeyecek ve genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Finansal kiralamaya konu taşınmazların mülkiyetinin, sözleşme süresi sonunda kiracı şirket tarafından iktisap edilmesinin öngörülmüş olması halinde, bu taşınmazın kiracı şirket tarafından satışında Kanunun 17/4-r maddesindeki "kurumların aktifinde iki tam yıl süreyle bulunma" koşulunun gerçekleşmesinde taşınmazın kiracı şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır.

8.2.5. 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 m² ye kadar konut satışları %1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır. 150 m² nin üzerindeki konutlar ile m² sınırlaması olmaksızın iş yeri, arsa ve arazi gibi diğer taşınmaz satışları ise genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır.

- 5018 sayılı Kanunun 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, m² 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 m² ye kadar konut teslimleri %1, diğer tüm taşınmaz teslimleri ile 150 m² 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 KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den müstesnadır. Ancak, bu kapsamdaki

kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazlar için bu istisnadan faydalanamayacaklardır.”

5.19.1.3. Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hisselerin Satışında İstisna Konulu Rehberin İlgili Bölümleri:

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde yer alan ve (www.gib.gov.tr) Ekim 2022 ayında revize edilen söz konusu rehberin KDV ile ilgili bölümleri aşağıdadır:

“II. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI (Taşınmazlar Açısından)

1. Taşınmaz Satışına Uygulanan KDV İstisnasının Kapsamı

Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den istisnadır.

2. KDV İstisnasına Konu Olan Taşınmazlar

Bu istisnaya konu olan taşınmazlar Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

3. Mütemmim Cüzleri ve Eklentilerin Durumu

İki tam yıldan fazla bir süredir kurumların aktifinde yer alan arsa, fabrika binası ve mütemmim cüzlerinin birlikte tek bir bedelle satışı KDV'den istisnadır. Ancak, eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatın satılması halinde bunların bedeli üzerinden KDV hesaplanır.

Örnek 7: İki tam yıldan fazla süredir (C) şirketinin aktifinde yer alan arsa, bina, taşıtlar, makine ve teçhizatlardan oluşan üretim tesisinin komple tek bir bedelle satışının gerçekleştirilmesi halinde;

- Arsa, fabrika binası ve mütemmim cüzlerinin birlikte tek bir bedelle satışı KDV'den istisnadır.
- Eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatın satılması halinde bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizatın tabi olduğu oranda KDV hesaplanır.

4. İstisnadan Yararlanabilen Kurumlar

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde bahsi geçen "kurum" ibaresi, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir.

Örnek 8: (D) Ticaret ve Sanayi Odasının mülkiyetinde bulunan, hizmet binası olarak kullandığı taşınmazın müzayede yoluyla satışında, satışa konu taşınmazlar iki yıldan fazla süredir bu Odanın mülkiyetinde bulursa dahi KDV istisnası uygulanması mümkün değildir.

5. İstisnadan Yararlanamayan Kurumlar İstisna

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutaat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

Örnek 9: Gayrimenkul kiralaması faaliyeti ile işigal eden (E) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan taşınmazı satışa çıkarmıştır. Söz konusu satış işlemi şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması kaydıyla KDV'den istisna tutulabilir. Ancak, taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, bu taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi KDV'ye tabidir.

6. Şahsi İşletmelerin Taşınmazları

Söz konusu istisna uygulamasında bahsi geçen "kurum" ibaresi, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini ifade ettiğinden, şahsi işletmelerin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulanması mümkün değildir.

Örnek 10: Gıda ürünleri ticareti ile işigal eden (F) şahıs işletmesi aktifinde kayıtlı olan (A) Bankasından satın aldığı antreponun deposunu satışa çıkarmıştır. Bu istisna kurumlara yönelik olup şahsi işletmelerin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulanması mümkün değildir.”

“II. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI (İştirak hisseleri açısından)

1. İştirak Hisselerinin Satışında Uygulanan KDV İstisnasının Kapsamı

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisselerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den istisna tutulmuştur.

2. İstisnadan Yararlanamayan Kurumlar

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

3. İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurma

İştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında istisna uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir.

4. Aktifte Bulundurma Sürelerinin Hesabında Özellik Arz Eden Durumlar

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-u maddesi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve 17/4-y maddesi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır süreler de dikkate alınır.

5. Alış ve Giderlere Ait KDV'nin İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indiriminde aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- İşlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.
- Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

6. Bağış ve Hibe Şeklinde Yapılan Devir ve Teslimler

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır. 7. Belediyeler ve İl Özel İdarelerinin Bünyesinde Bulunan İktisadi

7. Belediyeler ve İl Özel İdarelerinin Bünyesinde Bulunan İktisadi İşletmelerin İştirak Hissesi Satışları

Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesine göre KDV'den istisna olacaktır."

5.19.2. Görüşlerimiz ve Özelgeler :

Yukarıda metinlerini verdiğimiz gerek Tebliğ gerekse Sirküler hükümlerinin bir kısmına katılmıyoruz. Zaten Maliye Bakanlığı öteden beri, bu ve benzeri istisnaları uygulamamak için türlü bahaneler üretmiş hatta çoğu zaman yasa dışı yaklaşımlarla kısıtlamalar getirme gayreti içinde olmuştur.

17/4-r maddesi ile ilgili bazı özelgeler:

- Tasfiye halindeki Kooperatifin 2 yıldan fazla süre mülkiyetinde kalan tarlanın satışından sağlanan kazanç KVK'nun 5/1-e maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilemez, fakat 17/4-r uyarınca bu satış KDV'den istisna edilebilir. (Bayburt Defterdarlığı'nın 19.08.2011 tarih ve 4 sayılı özelgesi)
- Fiilen taşınmaz ticareti yapmıyor olsa da işgal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunan kurum KV ve KDV istisnasından yararlanamaz. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 tarih ve 102 sayılı özelgesi) Bu özelgeye katılmıyoruz.
- Tapuya tescilin muhtelif nedenlerle geç yapıldığı durumlarda, fiilen iki yıldan fazla süreyle sahip olduğunun, yapı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından biri ile tevsik edilen gayrimenkullerin satışında KDV istisnası uygulanabilir. (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2011 tarih ve 66 sayılı özelgesi)
- Üst hakkı satışları, 17/4-r maddesinde aranan şartları sağlamak kaydıyla KDV'den müstesnadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.07.2011 tarih ve 1041 sayılı özelgesi)
- 17/4-r maddesindeki "*istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları "taşınmaz" ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.*" hükmü Maliye İdaresi'nce farklı şekillerde ve genellikle kısıtlayıcı tarzda yorumlanmaktadır. Örnek vermek gerekirse, Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.10.2013 tarih ve 36 sayılı Özelgede ;

“...şirketinizce soğuk hava deposu inşa edilmekte olan bahse konu taşınmazın en az iki tam yıl süre ile aktifinizde yer alması şartıyla, ŞİRKETİNİZİN SATMAK AMACIYLA ALMADIĞI VE FAALİYETİN YÜRÜTÜLMESİNE TAHSİS etmek üzere inşa edilmekte olan söz konusu taşınmazın satış işlemi katma değer vergisinden istisna olacaktır. “

denilmektedir.

Bu özgelge olumlu gibi görünmekle beraber özgelgedeki ifadeler tersten okunduğunda SATMAK AMACIYLA alınmış olan FAALİYETİN YÜRÜTÜLMESİNE TAHSİS EDİLMEMİŞ bulunan gayrimenkullerin diğer tüm şartları sağlasa bile, ticaret amacıyla aktifte bulundurulmuş gayrimenkul sayılarak istisnaya kapalı tutulacağı anlaşılmaktadır. Kanun koyucu gayrimenkul alım-satımını veya yapıp-satımını mutad faaliyet konusu haline getirmemiş kurumların iki yıl aktiflerinde tuttıkları gayrimenkulleri (bu iki yıllık süreyi ticari amaç açısından ölçü almak suretiyle) istisna etmiş olup, böyle bir anlayış kanuna aykırı kısıtlama anlamına gelmektedir.

- Yatırım amacıyla 2 adet arsa satın almış olan unvanında ve faaliyet konuları arasında taşınmaz ticaretine ilişkin ibare ve ifadeler bulunan bir şirket statü tadili suretiyle unvanını ve faaliyet konusunu gayrimenkul ticaretini içermeyecek şekilde değiştirmiştir. Bu şirket söz konusu arsaları KDV istisnası kapsamında satıp satamayacağı sorusuna olumsuz cevap almıştır. İstanbul Vergi Dairesi tarafından 31.07.2014 tarih ve 1975 sayılı özgelge ile verilen cevapta şöyle denilmektedir:

“..... arsaların satışının yapıldığı tarihte şirketin ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konuları arasından taşınmaz ticaretinin çıkarılmış olması fiilen taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunulduğu hususunu değiştirmedikten söz konusu taşınmazların satış KDV'ye tabi olacaktır.”

- 2 yıl aktifte kalmış gayrimenkullerin kira getiriyor olması kurumlar vergisi açısından istisnayı engelleyen bir husus olarak değerlendirilebilmektedir. Çünkü, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/e maddesinde bu hususu açıkça belirleyen hüküm sonradan eklenmiştir. Halbuki KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde gayrimenkulün kira getirmekte oluşunun istisnaya engel teşkil ettiği hakkında hüküm yoktur.

Buna mukabil Maliye İdaresi, yukarıdaki Tebliğ metninde görüleceği üzere bir gayrimenkulün kira getirmekte oluşunu “GAYRİMENKUL TİCARETİ” saymaktadır. Gayrimenkul kiraya vermek “gayrimenkul ticareti” olarak nitelendirilemez. Gayrimenkul ticareti mutad olarak gayrimenkul yapıp satmak veya alıp satmaktır. Gayrimenkul kiraya vermek, gayrimenkul ticareti olsaydı, gayrimenkul sermaye iradı geliri elde edenlerin defter tutması, aldıkları kira için KDV'li fatura kesmesi ve ticari gelir beyanında bulunması gerekirdi.

Her ne kadar İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.08.2014 tarih ve 482 sayılı özgelgede;

“Buna göre; esas faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti veya kiralınması bulunmayan şirketinizin satmak amacıyla satın almadığı, belli bir süre atıl durumda bekletildikten sonra masraflarının karşılanması ve faaliyetinizin yürütülmesi için kiraya verdiği ½ hisseli taşınmazın (deponun), 2 tam yıl süreyle şirketiniz aktifinde kalması şartıyla söz konusu satış işlemi katma değer vergisinden istisna olacaktır.”

denilmiş ise de, bu özgelgeye bel bağlamak mümkün değildir. Çünkü sırf kira geliri getirmekte olduğu gerekçesi ile satışta KDV istisnası uygulanamayacağı yönünde özgelge mevcuttur. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 28.05.2013 tarih ve 787 sayılı özgelgesinde;

“..... taşınmazların kiraya verilmesi, bunların ticari amaçla aktifte bulundurulması olarak değerlendirileceğinden” ibaresi kullanılmak suretiyle, sırf kira getiriyor olduğu gerekçesine dayanarak bu gayrimenkulün satışında KDV istisnası uygulanamayacağı ileri sürülmüştür.)

- Şirket aktifine kayıtlı arsaların parselenerek satışının ticari faaliyet sayılması suretiyle bu satışların KDV istisnasından yararlanamayacağı yönünde özgelge verilmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.12.2016 tarih ve 257391 sayılı özgelgesi.) GVK'nun 37/6 ncı maddesinde şahsi arsaların parselenerek satışının ticari faaliyet sayılması karşısında bu özgelge doğru görünmektedir.

Ancak bir başka özgelgede şehir içinde kalan fabrika arazisinin belediye tarafından re'sen konut ve ticari imara dönüştürülerek ifraza tabi tutulması ve ifraz suretiyle oluşan parsellerin satışında KDV istisnası uygulanabileceği görüşünü içeren yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.10.2017 tarih ve 335325 sayılı özgelge isabetlidir.

- Bir şirket organize sanayi bölgesi içinde gayri faal bir boya fabrikasını bina, depo, trafo ve arazisi ile birlikte satın almış, bu fabrikayı faaliyete geçirmeksizin ve 2 yıllık süreden sonra satmıştır. Bu satışta KDV istisnası uygulanamayacağına dair özgelge verilmiş olup, şirketin faaliyet konuları arasında gayrimenkul ticaretinin bulunması, bu görüşün gerekçesi olarak ileri sürülmüştür. Aynı özgelgede tarımsal faaliyete tahsis edilmiş olan arazinin satışında bu tahsis nedeniyle KDV istisnası uygulanabileceği belirtilmiştir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.11.2015 tarih ve 1115 sayılı özgelgesi.)
- Arsanın nakit karşılığı olarak satılmayıp, arsa karşılığı inşaat sözleşmesine konu edilmesi durumunda diğer şartlar sağlanmış olmak kaydıyla KDV istisnası uygulanabilmektedir.

(Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.10.2013 tarih ve 125-57 sayılı özelgesi. Aynı görüşü içeren İzmir ve Sivas teşkilatları tarafından verilmiş 2 adet özelge daha vardır.)

- Arsanın hasılat payı karşılığında satışı, KDV istisnasına engel teşkil etmemektedir. Bu husus 60 No.lu KDV Sirküleri'nin 1.8.2. no.lu bölümünde belirtilmiştir. Bu açık Sirküler hükmüne rağmen, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2012 tarih ve 102 sayılı özelgesinde arsanın satışında hasılat payı usulünün uygulanması istisnaya engel olarak gösterilmiş olup, Sirkülere aykırılığı nedeniyle bu özelgeye itibar edilmemesi gerektiği görüşündeyiz.
- Anonim şirket iştirak hisseleri hisse senedi ile temsil edilmekte bu hisseler için geçici ilmühaber de düzenlenebilmektedir. Danıştay 4. Dairesi 28.6.2021 tarih ve E.2016/20966, K.2021/3619 sayılı kararında ile geçici ilmühaber ile teslim edilen anonim şirket iştirak hisselerinin de bu istisnaya konu olabileceğini kabul etmiş olup, Maliye İdaresi'nin görüşü de aynı yöndedir.

17/4-r maddesiyle ilgili çok sayıda özelge mevcuttur. Diğer özelgeler için www.gib.gov.tr adresli sitedeki mevzuat bölümünde bulunan KDV Md:17 ile ilgili kısma bakınız.

5.19.3. İstisna İçin Aranan 2 Yıllık Sürenin Başlangıç Tarihi :

5.19.3.1. Genel Açıdan 2 Yıllık Sürenin Başlangıcı :

Madde metninde görüleceği üzere, iştirak hissesi ve gayrimenkul satışlarında, 17/4-r maddesi uyarınca KDV istisnası tatbik edilebilmesi için, teslim konu iştirak hissesini veya gayrimenkulün 2 yıldan (en az 365 x 2 = 730 günden) fazla süre ile kurumun aktifinde kalmış olması, istisna için aranan şartlardan biridir.

Söz konusu 2 yıl aktifte kalma şartının sağlanıp sağlanmadığı açısından SÜRENİN HANGİ TARİHTE BAŞLADIĞI bilgisine ihtiyaç vardır.

Normal olarak süre başlangıcı teslim konu iştirak hissesi veya gayrimenkulün EDİNİM tarihidir. Ancak bazı özellikli durumlar nedeniyle daha önceki veya daha sonraki bir tarihin 2 yıllık sürenin başlangıç tarihi olarak VARSAYILMASI söz konusu olabilmektedir.

Yine 2 yıl aktifte kalma şartı ile uygulanan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki iştirak hisseleri için $\frac{3}{4}$ oranında taşınmazlar için $\frac{1}{2}$ oranında uygulanan istisna kapsamında 2 yıllık sürenin başlangıç tarihi açısından dikkate alınan varsayımlar KDV açısından da geçerlidir.

KDV istisnası için aranan 2 yıllık süreler ile ilgili görüşlerimiz aşağıdaki yazılarımızda yer almaktadır:

Yaklaşım Dergisi Eylül 2011 sayısında yayımlanan "2 YILLIK SÜRELERİN HESABI AÇISINDAN İŞTİRAK HİSSELERİNİN ELDE EDİLME TARİHİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN MEVZUAT VE İDARİ GÖRÜŞLER" başlıklı yazımız.

Yaklaşım Dergisi Eylül 2018 sayısında yayımlanan "2 YILLIK SÜRE HESABI AÇISINDAN HİSSE SENETLERİNİN EDİNİM TARİHİNİN TESPİTİ KONUSUNDAKİ İDARİ GÖRÜŞ DEĞİŞMİŞTİR" başlıklı yazımız.

Yaklaşım Dergisi Ocak 2012 sayısında yayımlanan "2 VE 5 YILLIK SÜRELERİN HESABI AÇISINDAN GAYRİMENKULLERİN EDİNİM TARİHLERİNİN TESPİTİ " başlıklı yazımız.

5.19.3.2 17/4-u ve 17/4-y Bendleri Kapsamında İşlem Gören Mallar Açısından 2 Yıllık Sürenin Başlangıcı :

6728 sayılı Kanun'un (R.G. 9.8.2016) 43 üncü maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine hüküm eklenerek, aynı maddenin **4-u ve 4-y bendi kapsamında devre konu edilip geri alınan taşınmaz ve iştirak hisselerinin üçüncü kişilere satışında, iki yıllık sürenin hesabı açısından bu malların devralanlarda kaldığı sürelerin de dikkate alınması öngörülmüştür.**

Bu hükmün 17/4-u ve 17/4-y maddeleri yürürlüğe konulduğunda getirilmiş olması gerekirdi. Çünkü bu maddeler kapsamındaki işlemlerde mülkiyet geçişi olmakla beraber, bu geçiş gerçek anlamda bir satışı değil teminatlama (emanet) mahiyeti arz etmektedir.

5.20. Engelliler için Özel Olarak Üretilmiş Her Türlü Araç-Gereç ve Bilgisayar Programlarının Teslimine İlişkin İstisna (17/4-s)

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun 07.05.2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanunun 32 nci maddesi ile KDV Kanununun 17/4 üncü maddesine (s) bendi eklenmiş olup, bendin metni :

"Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları" şeklindedir.

Eğitim, meslek ve günlük yaşam kavramları engellilerin tüm hayatını kapsadığından, engellilere yönelik olarak özel şekilde üretilmiş araç veya gereçler ile yine engellilere yönelik bilgisayar programları bu bent uyarınca KDV siz olarak teslim edilecektir.

Bu istisna indirim hakkı tanınmayan bir istisna olduğu için söz konusu malların üretiminde, tanıtımında, nakliyesinde yüklenilen KDV'ler indirilemediği için bu KDV'ler fiyatın içinde gizlenmiş olarak özürliye yük olmaktadır.

5766 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 32 ci maddesine hüküm eklemek suretiyle söz konusu engelli araç ve gereçlerinin teslimi ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'lerin indirilmesi, indirimle giderilememe halinde iadesinin talep edilmesi mümkün kılınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/E-1 no.lu bölümünde, 17/4-s maddesiyle ilgili şu açıklamalar yapılmıştır:

"E. İNDİRİM VE İADE HAKKI TANINAN DİĞER İSTİSNALAR

1. Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna

3065 sayılı Kanunun (17/4-s) maddesi uyarınca, engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den müstesnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1. Kapsam

Münhasıran engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilir. Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Engelliler dışında engelli olmayanlar tarafından da kullanılması mümkün olan araç ve gereçlerin teslimi, bu istisna kapsamında değildir.

İstisna, münhasıran engellilere yapılan teslimlerle sınırlı olmayıp, kapsama giren araç ve gereçlerin her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

İstisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler mükellefler tarafından indirim konusu yapılır, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ise iade konusu yapılır. Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iade talepleri, Tebliğin (IV/A) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılır.

1.2. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 317 kod numaralı "Engellilerin eğitimleri, meslekleri ve günlük yaşamlarına ilişkin araç-gereç ve bilgisayar programları" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

1.3. İade

Engellilerin kullanımına mahsus araç-gereç teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi

1.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür."

Özürülere mahsus araç ve gereçlerin ithalatında "KKD17S" no.lu muafiyet kodu GTİP numarası sınırlaması olmaksızın kullanılabilen, ancak bu kod kullanıldığında çıkan uyarı mesajı çerçevesinde muayene memurları tarafından gerekli değerlendirme yapılmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.09.2010 tarih ve 377 sayılı özgelgesi)

5.21. Mortgage Kanunu Kapsamındaki Konut Teslimleri : (17/4-ş)

Halk arasında Morgiç Kanunu olarak anılan ve uzun bir hazırlık süresinden sonra 6.3.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren konut finansmanı sistemine ilişkin 5582 sayılı Kanunun KDV Kanunu'nun 17 inci maddesine eklediği (ş) bendi ile ;

SPK Kanununda tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutların,

- Konut finansman kuruluşlarına,
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'na,
- İpotek finansmanı kuruluşlarına,
- Yahut üçüncü kişilere teslimi,

ve bu şekilde alınan konutların,

- konut finansman kuruluşlarınca,
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nca ve
- İpotek finansmanı kuruluşlarınca,

üçüncü kişilere teslimi,

KDV'den istisna edilmiştir.

Söz konusu teslimlerin müzayede mahallinde yapılan satış suretiyle gerçekleşmesi istisna uygulamasına engel değildir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu istisnanın kısmi istisna olması yani bu istisna kapsamında teslim edilen konutların satın alınmasında veya inşa edilmesinde yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesinin yasak oluşudur.

Dikkat edilirse, bu istisna kapsamında teslim edilebilecek konutlarda metre kare sınırlaması yoktur.

Net alanı 150 m² altında olan bazı konutlarda KDV oranı % 1 veya %8'dir. Bu oranlarla satışı yapılan konutların inşası ve alımında yüklenilen KDV'lerin indirimi mümkün olup bu KDV'lerin söz konusu % 1 teslim KDV'sini aşan kısmı geri alınabilmektedir. Bu durumda net 150 m² nin altındaki konutlar için yukarıdaki (ş) bendinde yazılı istisnanın uygulanması inşaat müteahhitlerine zarar verecektir. Bu zararın önlenmesi için 18'inci maddedeki istisnadan vazgeçme işlemi yapılabilir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu konudaki II/F-4.17 no.lu bölümü şöyledir:

"4.17. Konut Finansmanı Amacıyla Teminat Gösterilen veya İpotek Konulan Konutların Teslimi (Mortgage-Tutsat)

3065 sayılı Kanunun (17/4-ş) maddesi uyarınca, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun (38/A) maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) KDV'den istisna edilmiştir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve 2499 sayılı Kanuna yapılan atıfların, 6362 sayılı Kanunun ilgili maddelerine yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla buradaki atfın da 6362 sayılı Kanuna yapılmış sayılması gerekir.

İstisna sadece konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun tesliminde uygulanır.

Bu kapsamdaki konutların, finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi de KDV'den istisnadır. Bu durumda bu kuruluşların söz konusu konutu hem alışlarında hem de satışlarında KDV istisnası uygulanır. Örneğin, konut finansmanına konu üzerinde ipotek tesis edilmiş olan konutların, ipotek alacaklısı banka tarafından ipoteğin paraya çevrilmesi yoluyla satışı (müzayede mahallinde yapılan satışlar dâhil) KDV'den istisnadır."

5.22. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Teslimi (17/4-t):

KDVK'nun 1/3-d maddesinde 5904 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, "5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi" KDV'ne tabi kılınmıştır. Bu düzenlemeye göre anılan ürün senetlerinin, ürünü depodan çekecek olanlara teslimi; ticari, sınai ve zirai faaliyet çerçevesinde yapılmaya dahi KDV'ne tabi olacaktır.

Ayrıca KDVK'nun 9'uncu maddesinde yapılan değişiklikle ürün senetlerinin tesliminde KDV sorumluluğu uygulaması getirilmiş ve "ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden, lisanslı depo işleticileri sorumlu" tutulmuştur. Bu durumda, lisanslı depo işleticileri, senet karşılığında ürünü teslim etmeleri durumunda, ürün bedelinin tamamı üzerinden KDV tevkifatı yapacaklardır.

Bununla birlikte, KDVK'nun 10'uncu maddesinde yapılan değişiklikle, KDV açısından vergiyi doğuran olay, "ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi" anında gerçekleşmiş sayılacaktır.

5907 Sayılı Kanun ile KDVK'nun 23'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde KDV matrahı, özel matrah şekline tabi tutulmuş ve senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri olarak belirlenmiştir.

KDVK'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 1 no.lu bendi uyarınca Türkiye'de yapılan, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslimler KDV'ne tabi olduğundan, depodan ürününün çekilmesinden bağımsız olarak ürün senetlerinin ticari ve zirai faaliyet kapsamında teslimi, KDV'ne tabi olacaktır. Zira ürün senedi tarımsal ürünün mülkiyetini temsil etmekte olup bu senedin teslimi de ürün mülkiyetinin intikali anlamına gelmektedir. Dolayısıyla fiziken bir teslim olmasa da malın tasarruf hakkının devredilmesi söz konusu olduğundan, ürün senedinin tesliminin de ilgili tarımsal ürünün tabi olduğu oranda KDV'ne tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak KDVK'nun 13'üncü maddesine eklenen (ğ) bendi ile "5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla **ilk teslimi**" KDV'nden istisna edilmiştir..

5904 Sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile KDVK'nun 17'inci maddesine aşağıdaki (t) fıkrası eklenmiştir.

"5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz)."

Yukarıda yer verilen madde hükmü ile ürün senetlerinin ürün ihtisas borsaları ile yetkili ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri, KDV'nden istisna edilmiştir. (İlk teslimden kasıt, tarım ürününün lisanslı depo işletmecisine teslim edilmesi karşılığında ürünü teslim edilene ürün senedi verilmesi olmayıp, bu şekilde ürün senedi alan kişi yahut kurumlar tarafından söz konusu senedin ilk kez devredilmesidir. Zira 5300 Sayılı Kanun'un 15'inci maddesi uyarınca; ürün senedinin lisanslı depo işleticisi tarafından teslimi (satış değil) vedia hükmünde olup, bu işlem KDV'nin konusuna girmemektedir.)

5300 Sayılı Kanun'un 22'nci maddesi uyarınca; ürün senetlerinin güven içinde ticaretinin ve takibinin yapılabilmesini teminen lisanslı depo işletmesi ile borsa arasında sözleşme yapılır. Sözleşmede; ürün senetlerinin borsaya kota ettirilmesi, hareketlerinin kontrol ve takibi, teyidi, iptali, bilgi akışının düzenli olarak sağlanması, lisanslı depodaki ürünlerin gerektiğinde borsaca incelenmesi ve kontrolü ile aralarındaki bilgi iletişim sistemi ve diğer hususlar düzenlenir.

Anılan Kanunun 3/m maddesi uyarınca "Borsa"; aralarındaki sözleşme çerçevesinde lisanslı depo işletmesince düzenlenen ürün senetlerinin kota ettirildiği, alım satımının yapıldığı ve hareketlerinin kontrol ve takip edildiği ürün ihtisas borsasını veya Bakanlıktan ürün senedi alım satımı konusunda izin alan ticaret borsasını ifade etmektedir.

Dolayısıyla 5300 Sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ürün senetleri, kanuni bir zorunluluk olarak ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslim edilebilecek olup, bu şartlar altında gerçekleştirilen tüm ürün senedi teslimleri, KDV'nden müstesna olacaktır.

Ayrıca KDVK'nun 17/t maddesi uyarınca, KDV'nden istisna edilen söz konusu teslimlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirimi de mümkündür. Diğer taraftan KDVK'nun 32'nci maddesi uyarınca, anılan Kanunun 13'üncü maddesi uyarınca vergiden istisna edilen işlemlere ilişkin KDV indirim konusu yapılabilmekte, indirim yoluyla giderilemeyen KDV de iadeye konu edilmektedir. Bu nedenle ürün senetlerinin borsalar aracılığıyla ilk teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen KDV tutarları da indirim ve iadeye konu edilebilecektir.

5907 Sayılı Kanun'un 20'nci maddesi ile Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümüne eklenen fıkra ile "10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen mukavelenameler ve ürün senedi" Damga Vergisi'nden istisna edilmiştir.

17/4-t maddesi ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F-4.18. no.lu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır:

"4.18. Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İşlemler

4.18.1. Kapsam ve İşleyiş

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ile tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak, depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanslı depo işleticilerinin kişiler arasında ayırım yapmaksızın tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satışını ve teslimini sağlayan ürün senedi düzenlemek ve standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere, tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

5300 sayılı Kanun kapsamında yapılan işlemlerde KDV uygulaması, aşağıda açıklandığı şekilde yapılır.

5300 sayılı Kanun kapsamındaki ürün senetlerinin, Ürün İhtisas Borsaları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsalarında (Her iki borsa kısaca "ihtisas/ticaret borsaları" olarak anılacaktır.) tesliminde KDV uygulamasına yönelik olup, bu açıklamalar anılan Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak yayımlanan Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliği kapsamında basılı ürün senedi hükmünde olmak üzere söz konusu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak elektronik ortamda oluşturulan elektronik ürün senedi (ELÜS) teslimleri için de geçerlidir.

3065 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde, teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi de teslim olarak nitelendirilmiş ve bu durumda her bir safhanın ayrı ayrı vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, ürün sahiplerinin kendi ürünlerini lisanslı depolara koyması işlemi KDV'ye tabi değildir.

Ayrıca, depoya konulan ve ürün senedi çıkarılan bir ürünün, bu ürüne ait ürün senedi ihtisas/ticaret borsalarında herhangi bir işlem görmeden (satılmadan) ürünü depoya koyanlar tarafından çekilmesi halinde de tasarruf hakkı el değiştirmeden KDV'nin konusuna giren bir işlem bulunmamaktadır. Ancak, ürünü depoya koyan kişinin bu ürüne ait ürün senedini ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla teslim ettikten sonra aynı ürün senedi ile ürünü çekmek istemesi halinde bu işlem Kanunun (1/3-d) maddesine göre KDV'ye tabi tutulur.

Öte yandan, lisanslı depoculukta kullanılan ve depoya konulan ürünü temsil eden ürün senetlerinin her el değiştirme aşaması ayrı bir teslim olup, bu teslimler ticari, sınai, zirai faaliyet ya da mesleki faaliyet kapsamında ifa edilmek şartıyla KDV'nin konusuna girmekle birlikte söz konusu teslimler 3065 sayılı Kanunun (13/ğ) ve (17/4-t) maddeleri ile KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla, ürün senedini elinde bulunduran KDV mükellefleri (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç) ürün senedi teslimlerinde alıcı adına fatura ve benzeri vesikaları düzenlerler ancak söz konusu belgelerde KDV göstermezler.

Ürün senedinin KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından KDV mükelleflerine tesliminde ise KDV mükelleflerince gider pusulası düzenlenir.

Alım-satıma taraf olanların KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde fatura ve benzeri vesikaların düzenlenmesine gerek yoktur. Bu işlemlerin tarafların kendi aralarında düzenleyeceği teslim tutanağı, taahhütname veya bir yazı ile tevsiki mümkündür.

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, ürün senetlerini ticari nitelik arz edecek şekilde teslimi durumunda, işlemlerin yalnızca ürün senedi teslimlerinden oluşması halinde KDV'den istisna tutulan bu işlemleri nedeniyle bunlar adına KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek yoktur.

4.18.2. Ürün Senetlerinin, İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi

3065 sayılı Kanunun (13/ğ) maddesi ile 5300 sayılı Kanuna göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Söz konusu istisna tam istisna mahiyetinde olup, bu istisna uygulamasından kaynaklanan ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarları, mükelleflere Tebliğin (II/B-9.) bölümündeki açıklamalara göre iade edilir.

4.18.3. Ürün Senetlerinin İlk Tesliminden Sonraki Teslimleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-t) maddesinde ürün senetlerinin ilk teslimi ile ürünü depodan çekecek olanlara teslimi arasındaki teslimler, kısmi istisna kapsamına alınmıştır.

Buna göre, ürün senedinin ilk tesliminden sonra KDV mükellefleri tarafından tesliminde de (ürünü depodan çekecek olanlara teslimi hariç) KDV hesaplanmaz.

Öte yandan, aynı maddeye göre, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmaz. Buna göre, KDV mükellefiyeti olanlar kısmi istisna kapsamına giren bu teslimleri dolayısıyla yükledikleri vergileri indirim konusu yapabilirler, ancak iade olarak talep edemezler.

4.18.4. Ürün Senetlerinin Ürünü Depodan Çekecek Olanlara Teslimi ve Sorumluluk Uygulaması

3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesi uyarınca 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, bu teslimin ticari, sınai, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılar yapılmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmakta olup, Kanunun (10/k) maddesine göre bu işlemde vergiyi doğuran olay, ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana gelmektedir. Kanunun (23/d) maddesi uyarınca söz konusu işlemde KDV matrahını, ürün senedinin en son işlem gördüğü borsa değeri oluşturmaktadır.

Bu hükümlere göre, ürün senetlerini ürünü depodan çekecek olanlara teslim edenler, KDV mükellefi olmasalar dahi bu teslim KDV'ye tabidir. Bu işlemde vergiyi doğuran olay ise ürün senedinin temsil ettiği ürünün depodan çekilmesi anında meydana gelir.

Diğer taraftan, Kanunun (9/3)üncü maddesinde, 5300 sayılı Kanuna göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticilerinin sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Malın depodan çekilmek istenmesi halinde, ürün senedi ile fatura ya da alıma ait diğer belgelerle birlikte lisanslı depo işleticisine başvurulur. İşletici, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri tespit eder. KDV tutarını bu değer üzerinden hesaplar ve alıcıdan tahsil eder. Karşılığında bir örneği (EK: 16)'da yer alan "Lisanslı Depo İşleticileri İçin Katma Değer Vergisi Tahsilat Belgesi"ni en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenleyip asıl nüshayı alıcıya verir. Belgede gösterilen KDV tutarı, lisanslı depo işleticisi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir. KDV mükellefi olan alıcılar işleme ait KDV tutarını bu belgeye dayanarak indirim konusu yapabilirler.

Lisanslı depo işleticileri, bu işlemlere ait KDV'yi, aylık vergilendirme dönemi içerisindeki ürün çekişlerinin tamamını kapsayacak şekilde 2 No.lu KDV beyannamesi ile bağlı oldukları vergi dairesine beyan edip öderler.

Örnek: Buğday alım satımı faaliyetinde bulunan mükellef (A), vergiden muaf çiftçiden müstahsil makbuzu düzenlemek suretiyle satın aldığı 100 ton buğdayı, lisanslı depo işleticisine tevdi etmiş (lisanslı depoya koymuş), söz konusu ürüne ilişkin olarak lisanslı depo işleticisi tarafından düzenlenen ürün senedini yetkili ticaret borsasına 10.04.2013 tarihinde kayıt ve tescil ettirmiştir.

Mükellef (A) söz konusu ürün senedini, 14.05.2013 tarihinde 56.000 TL'ye mükellef (B)'ye satmıştır. Mükellef (B) bu ürün senedini 30.05.2013 tarihinde özel bir bankada ücretli olarak çalışan (D)'ye 60.500 TL'ye satmıştır. Söz konusu ürün senedi (D) tarafından 15.06.2013 tarihinde 59.000 TL'ye fırıncılık faaliyetinde bulunan mükellef (F)'ye satılmıştır.

(F), bu ürünü çekmek için 25.06.2013 tarihinde ürün senedi ve gider pusulası ile birlikte lisanslı depo işletmesine başvurmuş, ürün senedi lisanslı depo işleticisi tarafından bu tarihte iptal edilerek senedin temsil ettiği 100 ton buğday aynı gün mükellef (F) tarafından depodan çekilmiştir. Depodan çekilen ürünü temsil eden senedin borsadaki son işlem değeri 59.000 TL'dir.

Bu durumda söz konusu işlemle ilgili olarak aşağıdaki şekilde hareket edilecektir.

- Mükellef (A)'nın 100 ton buğdayı lisanslı depo işleticisine tevdi, teslim mahiyetinde olmadığından bu aşamada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

- Mükellef (A)'nın mükellef (B)'ye ürün senedini ticaret borsasında kayıt ve tescil ettirdikten sonraki ilk teslimi, Kanunun (13/ğ) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğundan mükellef (A) tarafından mükellef (B)'ye ürün senedinin satış bedeli olan 56.000 TL için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz.

(A), KDV mükellefi olduğundan, tam istisna kapsamına giren bu teslimi dolayısıyla yüklediği ve indirim yoluyla telafi edemediği KDV tutarlarının iadesini talep edebilir.

- KDV mükellefi (B)'nin ürün senedini özel bir bankada ücretli olarak çalışan (D)'ye 60.000 TL'ye teslimi Kanunun (17/4-t) maddesi gereğince KDV'den istisna olduğundan mükellef (B) söz konusu işleme ilişkin olarak düzenleyeceği faturada KDV hesaplamayacaktır. Kanunun (17/4-t) maddesinde düzenlenen istisna, kısmi istisna niteliğinde olmakla beraber mükellef (B) bu işlemle ilgili olarak (genel giderler vb. harcamalar dolayısıyla) yüklediği KDV tutarlarını indirim konusu yapabilecek ancak iade talep edemeyecektir.

- Özel bir bankada ücretli olarak çalışan (D)'nin ürün senedini fırıncılık faaliyetinde bulunan ve ürünü depodan çekecek olan mükellef (F)'ye tesliminde, (F) tarafından gider pusulası düzenlenecektir. (D) tarafından yapılan söz konusu teslim ticari, sınai, zirai faaliyet kapsamında olmasa dahi Kanunun (1/3-d) maddesi uyarınca KDV'ye tabi bulunmaktadır. Söz konusu işlemde vergiyi doğuran olay ürünün lisanslı depodan çekildiği anda meydana gelmektedir. Ürünün borsadaki son işlem değeri 59.000 TL olduğundan, KDV bu değer üzerinden hesaplanacaktır. Mükellef (F)'ye yapılan bu teslimde 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin (A) bölümünün 8 inci sırası uyarınca KDV oranı (%1) olarak uygulanacaktır. Hesaplanacak KDV lisanslı depo işleticisi tarafından sorumlu sıfatıyla verilecek beyannameye dahil edilecektir. (F) ise lisanslı depo işleticisinden alacağı "Lisanslı Depo İşleticileri İçin Katma Değer Vergisi Tahsilat Belgesi"ne istinaden indirim hakkından yararlanacaktır."

5.23. Varlık Kiralama Şirketlerine Mal Devrine Bu Malların Kiralanması ve Geri Verilmesine İlişkin İstisna (17/4-u):

Bu istisna hükmü 6728 sayılı Kanunun 43 üncü maddesiyle 09.08.2016 tarihinde değişikliğe uğramıştır.

Bendin eski ve yeni hali ile açıklamalarımız aşağıdadır:

BENDİN ESKİ HALİ	BENDİN YENİ HALİ
u) Menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların, varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri.	u) Her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri. İstisna kapsamında, varlık kiralama şirketlerine devredilen varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Görüldüğü gibi, hükmün içeriği ile ilgili lafız değişikliği var ise de, kapsamı esas itibarıyla etkileyen bir durum görülmemektedir.

Değişikliğin asıl önemli kısmı varlık kiralama şirketlerine devredilen malların ediniminde yüklenilen KDV'nin durumunu ele alan ve yeni getirilen ikinci paragraftır.

17 nci madde prensip olarak indirim hakkı vermeyen istisnaların bulunduğu bir maddedir. Aksine hüküm bulunmadığı takdirde bu madde kapsamında KDV istisnası uygulanarak teslim edilen mal ve hakların ediniminde yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmemesi, indirilmişse, indirim iptali gerekir. (KDV Kanunu'nun 30/a maddesi)

Bu güne kadar indirim yasağı altında uygulanan söz konusu maddeye eklenen parantez içi hükme göre, varlık kiralama şirketine devredilen mal veya hakkın ediniminde yüklenilmiş olan KDV devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilmişse herhangi bir düzeltme yapılmasına ihtiyaç olmayacaktır. Kısmen veya tamamen indirimle giderilemeyen hali varsa, indirimle giderilemeyen kısım KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle indirimden çekilip mal veya hakkın devredildiği hesap döneminde gider kaydedilecektir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi KDV Kanunu'nun 17 nci maddesinde de yer alan istisna kapsamındaki işlemler, bu işleme ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin tümünün indirilmemesini, daha önce indirilmiş ise indirim iptali yapılmasını gerektirmektedir (KDV Kanunu'nun 30/a maddesi).

17/4-u ve 17/4-y bendlerinde düzenlenmiş olan istisna kapsamındaki işlemler, nitelikleri itibarıyla GERÇEK BİR DEVİR TESLİM İŞLEMİ DEĞİL TEMİNATLAMA İŞLEMİ NİTELİĞİNDEDİR. Bu nedenle söz konusu işlemler için KDV indirim yasağı tatbik edilmesi başından beri uygun düşmemiştir.

Her ne kadar bu yeni hüküm indirim yasağını duruma göre kısmen veya tamamen ortadan kaldırmakta ise de, getirilmesi gereken hüküm, aynı maddedeki indirim yasağına tahammülü olmayan diğer bendlerde olduğu gibi BU İSTİSNA HAKKINDA KDV KANUNU'NUN 30/A MADDESİNİN UYGULANMAYACAĞI ŞEKLİNDE OLMALIYDI.

KDV Kanunu'nun 17/4-u maddesinde yapılan yukarıdaki değişiklikleri de içeren, Tebliğ bölümü (II/F-4.19.) şöyledir:

"4.19. Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Yapılan Devir ve Kiralama İşlemleri

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (u) bendi uyarınca her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri KDV'den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak varlık ve hakların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla devrinde, kaynak kuruluşlarca istisnaya konu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez. Ancak, kaynak kuruluşlarca bu varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım "ilave edilecek KDV" olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

5.24. Sigorta Tahkim Komisyonu Tarafından, Uyuşmazlıkların Çözümüne İlişkin Olarak Verilen Hizmetler (17/4-v) :

6327 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle KDV Kanunu'nun 17/4 üncü bendine eklenen (v) alt bendi ile 29.06.2012 tarihinden itibaren 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 30 uncu maddesi uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından verilen uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin hizmetler KDV istisnası kapsamına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.20. no.lu bölümü şöyledir :

"4.20. Sigorta Tahkim Komisyonu Tarafından Verilen Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (17/4-v) maddesine göre 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak verilen hizmetler, KDV'den müstesnadır. Dolayısıyla, Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından bu hizmetlere karşılık alınan bedeller üzerinden KDV tahsil edilmez."

5.25. 6361 Sayılı Kanun Kapsamında Mal Satışı, Geri Kiralanması ve Malın Tekrar Devralınması (17/4-y) :

Bilindiği üzere, eskiden bir malı finansal kiralama şirketine satan kişi veya firma tarafından bu finansal kiralama şirketine kiralanması (SAT-KİRALA işlemi) kabul görmeyen bir uygulama idi.

6311 Sayılı Kanun ile (R.G. 13.12.2012) 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu (ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında KHK) yürürlükten kaldırılmıştır. 6311 sayılı yeni Finansal Kiralama Kanunu ile getirilen önemli düzenlemelerden biri de finansal kiralama şirketinin kiracıdan satın aldığı malları yine aynı kiracıya finansal kiralama sözleşmesi kapsamında kiralamasının mümkün hale getirilmesidir. Başka bir anlatımla, uygulamada SAT-KİRALA olarak adlandırılan ve eski Finansal Kiralama Kanunu'na göre uygulanması kabul görmeyen bu yöntem uygulanabilir hale gelmiştir.

6495 sayılı Kanun (R.G. 02.08.2013) ile de (Md. 29) KDV Kanunu'nun 17/4 üncü maddesinin (y) alt bendi eklenerek; 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan SAT-KİRALA-GERİ AL türü işlemler için KDV istisnası getirilmiştir.

KDV Kanunu'nun 17/4-y maddesi 6728 sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Bendin eski ve yeni hali ile değişiklik hakkındaki görüşlerimiz aşağıdadır.

BENDİN ESKİ HALİ	BENDİN YENİ HALİ
y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara	y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu

<p>uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri.</p>	<p>kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralananan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri.</p> <p>İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.</p>
--	--

Görüldüğü gibi, bendin kapsamına;

- Katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınınca 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan mal devirleri de dahil edilmek,
- Eskiden sadece taşınmazlarla sınırlı olan kapsama taşınır mallar da eklenmek,

suretiyle hükmün uygulama alanı genişletilmiştir.

17/4-u maddesinde olduğu gibi, 17/4-y maddesindeki KDV istisnası da indirim yasağı altında uygulanmaktaydı. 17/4-y maddesine eklenen parantez içi hükme göre, finansal kiralama şirketlerine, katılım bankalarına, kalkınma ve yatırım bankalarına bu bend kapsamında devredilen taşınır veya taşınmazların ediniminde yüklenilmiş olan KDV devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilmişse, herhangi bir düzeltme yapılmasına ihtiyaç olmayacaktır. Kısmen veya tamamen indirimle giderilememe hali varsa, indirimle giderilemeyen kısım KDV beyannamesinin "*ilave edilecek KDV*" satırına yazılmak suretiyle indirimden çekilip taşınır veya taşınmaz malın devredildiği hesap döneminde gider kaydedilecektir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi KDV Kanunu'nu 17 nci maddesinde de yer alan istisna kapsamındaki işlemler, bu işleme ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin tümünün indirilmemesini, daha önce indirilmiş ise indirim iptali yapılmasını gerektirmektedir (KDV Kanunu'nun 30/a maddesi).

17/4-u ve 17/4-y bendlerinde düzenlenmiş olan istisna kapsamındaki işlemler, nitelikleri itibariyle GERÇEK BİR DEVİR TESLİM İŞLEMİ DEĞİL TEMİNATLAMA İŞLEMİ NİTELİĞİNDEDİR. Bu nedenle söz konusu işlemler için KDV indirim yasağı tatbik edilmesi başından beri uygun düşmemiştir.

Her ne kadar bu yeni hüküm indirim yasağını duruma göre kısmen veya tamamen ortadan kaldırmakta ise de, getirilmesi gereken hüküm, aynı maddedeki indirim yasağına tahammülü olmayan diğer bendlerde olduğu gibi BU İSTİSNA HAKKINDA KDV KANUNU'NUN 30/A MADDESİNİN UYGULANMAYACAĞI ŞEKLİNDE OLMALIYDI.

İSTİSNADAN VAZGEÇME BAKIMINDAN DURUM

Gelir İdaresi Başkanlığı, Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Birliği'ne verdiği 28.02.2014 tarih ve 23814 sayılı cevabi yazıda;

*"Buna göre, sat – geri kirala işlemi, kiralamaya konu malın finansal kiralama şirketine satılması, satan kişiye tekrar kiralanması ve sözleşme sonunda kiracıya devredilmesi şeklinde birbirini tamamlayıcı üç aşaması olan ve **bütünlük arz eden bir işlemdir**. Dolayısıyla sat – geri kirala işleminin tek bir aşamasına istisna uygulanması ya da tek bir aşamasında istisnadan vazgeçilmesi mümkün değildir.*

*Öte yandan, sat – geri kirala işleminde istisnadan vazgeçilmesi halinde, istisnadan vazgeçen **finansal kiralama şirketinin sat – geri kirala yöntemiyle yaptığı bütün işlemler genel hükümlere göre KDV'ye tabi olacaktır.**"*

Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü istisnadan vazgeçme (KDV Kanunu Md. 18) dilekçe verilerek yapılan ve sadece dilekçe veren mükellefi bağlayabilen bir uygulamadır. Taraflardan birinin istisnadan vazgeçme dilekçesi vermesi halinde diğer tarafın da istisnadan vazgeçtiğinin varsayılması mevzuatımıza uygun değildir. Bu madde kapsamındaki işlemin bütünlük arz ediyor olması böyle bir varsayımı haklı kılamaz.

Katılmadığımız bu İdari görüş 7 no.lu KDV Tebliğinde de yer almıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konuya ilişkin ve 7 no.lu Tebliğ ile değişik II/F-4.21. no.lu bölümü şöyledir:

“4.21. Finansal Kiralama Şirketleri, Katılım Bankaları ile Kalkınma ve Yatırım Bankalarının, 6361 sayılı Kanun Kapsamında, Taşınır veya Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi

3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (y) bendi uyarınca, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanana her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınır veya taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemine, söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

İstisna, kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların satın alınması, satan kişilere kiralanması ve tekrar kiralayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (y) bendinde 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle taşınırlar da istisna kapsamına dahil edilmiş olup, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, taşınırların sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemlerinde istisna, söz konusu değişikliğin Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten (9/8/2016) sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak her türlü taşınır ve taşınmazların kiracıları tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devrinde, kiracılarca istisnaya konu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılmaz. Ancak, kiracılarca bu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım “İlave edilecek KDV” olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

5.26. Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşa İlişkin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Devri veya Satılması İşlemleri (17/4-z) :

“4.22. Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşa İlişkin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Devri veya Satılması İşlemleri

3065 sayılı Kanununun (17/4-z) maddesine göre, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisnadır.

Söz konusu patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının KDV'den istisna tutulabilmesi için bunların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde elde edilmiş olması gerekmektedir.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanununun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmez.”