GEÇİCİ MADDE 10

MADDE METNİ :

"Geçici Madde 10- (4108 sayılı Kanunun 37. maddesiyle eklenen ve 2.6.1995 tarihinde yürürlüğe giren geçici madde) (4684 sayılı Kanunun 19/B maddesiyle değiştirilen ve 3.7.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra) 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesi ile geçici 29. maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentleri kapsamındaki teslimler vergiden müstesnadır.

Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı dönemde indirilemeyen katma değer vergisi, bu hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde satıştan doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

Tebliğ No	Bölüm
48	E

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

Eski KVK'nun Geçici 28 ve 29 uncu maddelerinde kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan işlemlerin KDV'den de istisna edilmesine ilişkin olan bu maddenin uygulama alanı kalmamıştır. Halen benzer konulu istisna kurumlar vergisinden bağımsız olarak devam etmektedir.

Ancak hükmün tarihi gelişiminin izlenebilmesi amacıyla aşağıdaki eski açıklamalarımızın silinmemesinde yarar görülmüştür.

İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından sağlanan kazançların sermayeye ilave edilmesi şartıyla (ve diğer bazı tali şartlarla) kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin hüküm ilk defa KVK nun geçici 10 uncu maddesi olarak mevzuatımıza girmiş ve 1987, 1988, 1989 yıllarında uygulanmıştır.

Bu maddenin yürürlük süresinin dolması üzerine aynı hüküm, geçici 18 inci madde olarak ve 1990, 1991, 1992 yılları için yeniden ihdas edilmiştir.

Daha sonra aynı hükmün yürürlüğü KVK nun 8 inci maddesinin 18 nolu bendi olarak ve biraz farklı bir metinle daimi istisna olarak devam ettirilmiştir.

3946 sayılı Kanunla KV istisnalarının ekseriyetinin kaldırılması meyanında 18 nolu bent hükmü de 1994 başından geçerli olmak üzere sona ermiştir.

İçinde bulunduğumuz yüksek oranlı enflasyon nedeniyle bu ve benzeri maddelere şiddetle ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim, 4108 sayılı Kanunla KVK na geçici 23 üncü madde eklenmek suretiyle bu istisna, 1994 başından geçerli olmak üzere, kısmen değişik bir metin olarak tekrar yürürlüğe konmuştur.

+

4108 sayılı Kanunla KV istisnası konulmakla yetinilmemiş, KDV Kanunu'na, konumuz olan geçici 10 uncu madde eklenmek suretiyle, bu Kanunun yayınlandığı 2 Haziran 1995 tarihinden geçerli olmak üzere KVK nun geçici 23 üncü maddesi kapsamında yapılan gayrimenkul satışlarında ve üretim tesislerinin sermaye olarak konulmasında KDV istisnası uygulanması öngörülmüştür.

(Hernekadar bu istisna KVK nun geçici 23 üncü maddesi kapsamında yapılan iştirak hissesi satışlarını da kapsamakta ise de bu satışlar bize göre zaten KDV kapsamı dışındadır. Bu konuda, 1 inci maddeye ilişkin 6.29.3. no.lu bölümde yer alan açıklamalarımıza bakınız.)

Konu ile ilgili olarak 15 Ağustos 1998 tarihli Mevzuat Formu Dergisi'nde yayınlanan bir mukteza şöyledir:

"İliniz Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerinden ..... A.Ş.'nin 13.5.1998 tarihli ve ..... A.Ş.'nin 28.5.1998 tarih ve 9846 sayılı bir örneği ilişik yazılarında Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23/1. Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. maddeleri kapsamına giren iştirak hisselerinin satışından doğan kur farklarının katma değer vergisine tabi olup olmadığının bildirilmesi istenmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 24. maddesi gereğince, adı geçen Şirketlerin Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 23/1. maddesi kapsamındaki iştirak hisselerinin satışı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. Maddesine göre katma değer vergisine tabi olmadığından bu satıştan doğan kur farkları da katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini gereğini ve durumun adı geçen şirketlere duyurulmasını rica ederim."

2. 48 NO.LU KDV GENEL TEBLİĞİNDEKİ AÇIKLAMALAR :

48 no.lu Tebliğin E bölümünde, KDV Kanunu'nun Geçici 10 uncu maddesi hakkında şu açıklamalar yer almaktadır :

"*E. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 23 ÜNCÜ MADDESİ KAPSAMINDAKİ TESLİMLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI UYGULAMASI :*

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 4108 sayılı Kanunla eklenen geçici 10 uncu madde ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesi kapsamındaki teslimler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnanın uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

1. Kapsam :

İstisna, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 4108 sayılı Kanunla eklenen geçici 23 üncü madde kapsamındaki teslimlerle sınırlıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesi uygulaması ile ilgili olarak 6.7.1995 tarihli ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 51 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesi hükmü ve bu maddeye ilişkin 51 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesindeki teslimlere katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

2. Yürürlük :

4108 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesi gereğince, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen geçici 10 uncu madde hükmü, 4108 sayılı Kanunun yayımlandığı tarih olan 2.6.1995 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

Bu nedenle katma değer vergisi istisnası, 2.6.1995 tarihinden itibaren yapılan teslimler için geçerli olup, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olması durumu değiştirmemektedir.

3. İndirim :

+

+

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a maddesine göre, aynı Kanunun 32 nci maddesinde sayılmayan istisnalar dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimi mümkün bulunmamakta, bu vergiler gelir veya kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.

Aynı Kanunun geçici 10 uncu maddesinde düzenlenen istisna da bu kapsama girmekle birlikte madde hükmü, yüklenilen vergiler konusunda bir ayrım ihtiva etmektedir. Buna göre, sözü edilen geçici 10 uncu madde kapsamında teslim edilen kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerin, teslimin yapıldığı döneme kadar vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerle telafi edilen kısmına indirim hakkı tanınmaktadır. Teslimin yapıldığı döneme kadar telafi edilemeyen kısmı ise, teslimin yapıldığı hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Gider olarak dikkate alınacak miktarın hesabında istisna kapsamında teslim edilen iktisadi kıymetin amortismana tabi olup olmaması önem taşımaktadır.

Amortismana tabi iktisadi kıymet niteliği taşımayan malların iktisabında yüklenilen vergilerin tamamı bir defada indirim konusu yapılabilmektedir.

Amortismana tabi iktisadi kıymetlere ait vergiler teşvikli yatırımlarda bir defada tümüyle, teşvikli olmayan yatırımlarda üç yılda üç eşit taksitte indirim konusu yapılabilmektedir.

Sözü edilen geçici 10 uncu madde kapsamında teslim edilen iktisadi kıymetin vergisi bir defada tümüyle indirim konusu yapılıyorsa, beyannameye indirim olarak ithal edilen dönem ile teslim tarihi arasındaki dönemlerin katma değer vergisi beyannameleri gözden geçirilecektir.

Bu beyannamelerde sonraki döneme devreden verginin yer almadığı bir dönem mevcutsa, teslimin bünyesine giren verginin tamamı indirim yoluyla telafi edilmiş olduğundan gider yazılacak bir miktar da söz konusu olmayacaktır.

İndirim dönemi ile teslim dönemi arasındaki beyannamelerin tamamında "sonraki döneme devreden" vergi yer alıyorsa, devreden verginin en az olduğu tutarla, teslimle ilgili indirim tutarı mukayese edilecektir. Bunlardan hangisi küçükse o miktar gider yazılacaktır.

Teslim edilen malın teşvikli olmaması halinde, yüklenilen vergi aralarında 12'şer aylık süreler bulunan üç eşit taksitte indirim konusu yapılabilmektedir. Bu tür malların geçici 10 uncu madde kapsamında teslim edilmesi halinde, teslim tarihinde henüz indirim zamanı gelmeyen taksitler doğrudan gider yazılacaktır. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacak kısmın hesabında; beyannameye indirim olarak ithal edlen taksitlerden, teslimin yapıldığı döneme kadar telafi edilemeyen kısmın hesabı ve mukayesesi yapılarak, yüklenilen vergilerin tamamı değil, indirim olarak beyannameye yazılan taksit tutarları esas alınacaktır.

4. Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 23 üncü Maddesinde Yer Alan Şartların Gerçekleşmemesi

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10 uncu maddesine göre vergiden istisna edilen teslimler nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, ödenmiş sermayeye dönüştürülemeyen kısma ilişkin olarak, teslimin yapıldığı tarihte geçerli katma değer vergisi oranı üzerinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre katma değer vergisi tarhiyatı yapılacaktır."

3. 11 NO.LU KDV SİRKÜLERİNDEKİ AÇIKLAMALAR :

Maliye Bakanlığı, 04.05.2004 tarih ve 11 no.lu KDV Sirkülerinde, bu madde ile ilgili olarak şu açıklamalara yer vermiştir :

"KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ / 11

Konusu	***:****Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. maddesi uygulaması hakkında.*
Tarihi	***:*** *04.05.2004*
Sayısı	***:*** *KDV-11 /2004-11*
İlgili olduğu maddeler	***:*** *Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 10. madde*

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesi ile geçici 29. maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentleri kapsamında gerçekleştirilen gayrimenkul satışlarına yönelik 51 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde düzenlenen sermaye artırımına ilişkin sürelere uyulmaması sonucu kurumlar vergisi istisnasından yararlanılamaması halinde Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. maddesi uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

+

+

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. maddesinde, "5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesi ile geçici 29. maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentleri kapsamındaki teslimler vergiden müstesnadır.

Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı dönemde indirilemeyen katma değer vergisi, bu hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, satıştan doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre;

1. Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28/a maddesi ile geçici 29. maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentlerinde yer alan istisna şartlarının ihlali halinde Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. maddesinde yer alan istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

2. Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. maddesinin son fıkrasında yer alan "sermayeye ilave süresi" konusundaki hüküm Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28/a maddesi ile geçici 29. maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentlerindeki hükümlerle paralellik arz etmekte olup herhangi bir farklılık öngörmemektedir.

Duyurulur."

4. GÖRÜŞLERİMİZ :

48 no.lu Tebliğle yapılan yukarıdaki düzenleme, yeterince açık olduğundan burada yeniden açıklamada bulunmaya gerek görmüyoruz.

Fakat istisna kapsamında teslim olunan gayrimenkul ve tesisler için daha önce yüklenilip indirilmiş olan KDV ler ile indirim bekleyen ATİK KDV taksitleri hakkındaki kanun ve tebliğ hükümlerini kısaca irdelemek istiyoruz.

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri dışındaki maddeler uyarınca tatbik olunan KDV istisnalarında, istisnaya konu mal veya hizmetin temininde yüklenilen KDV ler indirilemez (Md:30/a ve Md:32), şayet daha önce indirilmişse, indirilen meblağ, KDV beyannamesinin 47 no.lu satırında gösterilmek suretiyle indirim iptaline tabi tutulur.

Bazı istisnalar açısından söz konusu indirim yasağı, son derece mantıksız ve kabul edilemez sonuçlar doğurmaktadır. (Bunun en bariz örneği, 17/4-c maddesine göre uygulanan istisnalarda görülmüş olup daha sonra bu bende yönelik olarak indirim yasağı kaldırılmıştır. Detay bilgi için bu maddeye ilişkin 5.3.3. no.lu bölümde yaptığımız açıklamalara bakınız.)

Bu nedenle indirim yasağı hükmü, herbir istisna türü için ayrı irdelenerek, bu yasağa tahammülü olmayan istisna türleri için ve yasa değişikliği yoluyla indirim yasağına son verilmelidir.

Sözünü ettiğimiz indirim yasağı, KDV Kanunu'nun geçici 10 uncu maddesi açısından da geçerlidir. Bu maddenin tatbikinde indirim yasağı, istisna hükmünün amacına ters düşen, hatta istisnayı, avantaj olmaktan çıkarıp dezavantaj haline getiren bir yapıya sahiptir.

Bu aksaklığı farkeden Maliye Bakanlığı 48 nolu Tebliğle, şimdiye kadar görülmemiş bir düzenleme yaparak, indirim yasağını "*telafi edilemeyen KDV*" ile sınırlanmıştır. (Bu düzenleninin, indirim yasağına konu diğer istisna türleri açısından da dikkate alınabilmesi gerektiği kanaatindeyiz.)

+

+

Bu düzenleme, indirim yasağının yarattığı sorunu kısmen çözmüş olmakla beraber bu çözüm tarzı kısmî çözüm olmasının yanısıra yetki aşımı niteliği taşımakta ve KDV Kanunu'nun 30/a maddesine aykırı düşmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi yapılması gereken işlem, indirim yasağından kaynaklanan sorunların yasa değişikliği yoluyla giderilmesidir.

5. DAHA SONRAKİ GELİŞMELER :

KVK nun Geçici 23 üncü maddesinin yürürlük süresi 31.12.1998 tarihinde sona erecek KDV Kanunu'nun Geçici 10 uncu maddesinin hükmü de bu tarih itibariyle ortadan kalkacaktı. Fakat Geçici 23 üncü maddenin yürürlüğü 1999 yılı Bütçe Kanunu ile sürdürülünce bu iki madde bir süre daha yürürlükte kalmıştır.

Daha sonra benzer hükümler içeren KVK nun Geçici 28 inci maddesinin 14.08.1999 da yürürlüğe girmesine paralel olarak KDV Kanunu'nun Geçici 10 uncu maddesinde de değişiklik yapılarak, bu madde, Geçici 28 inci maddedeki işlemleri KDV den istisna eder hale getirilmiş. Daha sonra yeni bir değişiklikle (03.07.2001 tarihinden itibaren) KVK nun Geçici 29 uncu maddesinin (6) ve (7) nolu bentlerindeki işlemleri de kapsar hale getirilmiştir.

Bu yasal durum 2004 yılının sonuna kadar devam etmiştir.

KVK nun Geçici 28 ve 29 uncu maddesinin yürürlük süresinin 31.12.2004 tarihinde bitmesine bağlı olarak, 5281 Sayılı Kanunla KVK nun 8 inci maddesine (12) nolu bent eklenmek suretiyle, bu iki geçici maddedeki istisnaların bir kısmı devam ettirilmiş, aynı Kanunla, KDV Kanunu'nun 17/4 üncü maddesine eklenen (r) bendi ile, KVK nun 8/12 nci maddesinden bağımsız bir istisna hükmü haline getirilmek suretiyle 2004 yılı sonuna kadar süren uygulama bazı daralma ve değişikliklerle sürdürülmüştür.

Hükmü kalmayan bu (Geçici 10 uncu) maddenin işlevini halen 17/4-r maddesi yerine getirmektedir.

+