

**ALTINCI BÖLÜM**  
**Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar**

**MADDE 17 : SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR**

**MADDE METNİ :**

**1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan istisnalar :**

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

- 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 sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun (6009 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük ; 01.08.2010) teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler (\*\*\*\*),
- b) (5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük : 01.05.2007) 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tabi (5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük ; 03.07.2009) 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 Milli 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<sup>(25)</sup> (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük : 31.7.2004) 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 (5281 sayılı Kanunun 43/14-a maddesiyle değişen ibare; Geçerlilik ; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin<sup>(26)</sup> teslimi,<sup>(27)</sup>

c) (4605 sayılı Kanunun 6. Maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 30.11.2000) 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.

d) (5226 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 27.7.2004) 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 asgarî standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar (5281 sayılı Kanunun 43/14-b maddesiyle değişen ibare; Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) Maliye Bakanlığınca<sup>(28)</sup> belirlenir.

e) (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 31.7.2004) 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),

### 3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar:

- a) Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler,
- b) (3297 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle bent kaldırılmıştır.)
- c) (3099 sayılı Kanunun Geçici Maddesi ile yürürlükten kalkmıştır.)

### 4. Diğer İstisnalar:

a) (4842 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.07.2003) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,<sup>(29)</sup>

b) (3297 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle değişen bent) Gelir Vergisi Kanununa göre (4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 29.07.1998) gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,<sup>(30)</sup>

c) (4684 sayılı Kanunun 19/A maddesiyle değişen bent Yürürlük; 03.07.2001) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile 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 mükelleflerce 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.),<sup>(31)</sup>

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (6225 sayılı Kanunun 6 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 26.04.2011) kiralınması işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemleri (41),

e) (4842 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.07.2003) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve (5766 sayılı Kanunun 12/a maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01/08/2008) sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı<sup>(32)</sup> sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,

f) (5602 sayılı Kanunun 10/5-c maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.04.2007) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler, <sup>(33)</sup>

g) (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük 01/08/2004) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları (\*\*\*\*\*) Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları (6322 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 15/06/2012) ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve (5766 sayılı Kanunun 12/b inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 07/06/2008) atıklarının teslimi, <sup>(34)</sup>

h) (4697 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 10.07.2001) Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri <sup>(35)</sup>, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,

ı) (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 1.8.2004) Serbest bölgelerde verilen hizmetler, <sup>(36)</sup>

j) (3297 sayılı Kanunun 6’ncı maddesiyle eklenen bent) Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,

k) (4369 sayılı Kanunun 60’ncı maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 1.8.1998) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri(\*\*\*\*)(5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle kaldırılan ibare. Yürürlük; 03.07.2009).

l) (4842 sayılı Kanunun 23’üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 24.04.2003) 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,

m) (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 31.7.2004) 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. <sup>(37)</sup>

n) (5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 2.1.2004) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri.

o) (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31.7.2004) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat (5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 04.04.2007) işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar <sup>(38)</sup> için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,

p) (5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 06.08.2008) 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. <sup>(39)</sup>

r) (5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 04.04.2007) Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri

ile (5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008) taşınmazların<sup>(39)</sup> satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık (5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008) taşınmaz<sup>(40)</sup> ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları (5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008) taşınmaz<sup>(40)</sup> ve 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.<sup>(40)</sup>

s) (5378 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle eklenen bent; Yürürlük Tarihi : 07.07.2005) Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları.

ş) (5582 sayılı Kanunun 35 inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük Tarihi; 06.03.2007) 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 satışı dahil).

t) (5904 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 03.07.2009) 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.).

u)(6111 Sayılı Kanunun85 inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 25.02.2011) Menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların, varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince kiralınması ve devralınan kuruma devri.

v) (6327 Sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük ; 29.06.2012) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak verilen hizmetler.”

y) (6495 Sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle eklenen bent Yürürlük : 02.08.2013) 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

(22) (Değişmeden önceki şekli) b) (3297 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişen bent) Gümrük Kanununun 7'inci maddesinin 3, 4, 5, 6, 7 numaralı bentleri ile 8, 9, 10, 12, 13, 119 ve 132'inci maddelerinde yazılı olup, Gümrük Vergisinden muaf ve müstesna olarak ithal edilen eşyanın mezkûr maddelerindeki kayıt ve şartlarla ithali, (Bu Kanunun 11'inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 132'inci maddesinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın, ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.

(4008 sayılı Kanunun 32'inci maddesiyle eklenen paragraf Yürürlük; 1.8.1994) Gümrük Kanununun 10 uncu maddesinin 7 ve 8 numaralı bentleri kapsamında ithal edilen ev eşyasının, katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmesi için, bu eşyanın naklihaneye sahibine ait olduğunun anlaşılması ve her cinsten bir adet olması şarttır. Muaf olarak ev eşyası ithal hakkı Yurtiçi Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarından eşya satın alınarak kullanıldığında, bu eşyanın satın alındığı tarihten itibaren bir yıl içinde dahili ticarete konu edildiği tespit edilirse bu Kanuna göre ödenmesi gereken vergi, devreden ve devralandan ayrı ayrı aranır ve Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanır.

(23) (Değişmeden önceki şekli) c) (4503 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 5.2.2000) Transit ve gümrük antreposu rejimleri ile serbest bölgeler, geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler.(+) (+) (Değişmeden önceki şekli) c) Transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler,

(24) (Değişmeden önceki şekli) 2. Gümrük Kanununun 132'inci maddesine göre geri gelen eşya dışarıda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya aslı kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir.

(25) (Değişmeden önceki şekli) Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarih ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu

(26) (Değişmeden önceki şekli) gıda maddelerinin

(27) (Değişmeden önceki şekli) (5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen bent) b) (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,)

(28) (Değişmeden önceki şekli) Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle

(29) (4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki bent) a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

(30) (Değişmeden önceki ibare) "vergiden muaf olan küçük çiftçiler ile kazançları götürü gider usulüne göre tespit edilen çiftçiler."

(31) (4684 sayılı Kanunla değişmeden önceki bent) c) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39 uncu maddelerinde belirtilen işlemler,

(32) (5766 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli) tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin,(+)

(+)(4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki bent) e) (3297 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle değişen bent) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri,

(33) (5602 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli) f) (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük): Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün şans oyunlarına ilişkin işletme hakkını devrettiği işletici firmanın sözleşme ile belirlenen şans oyunlarını fiilen oynatmaya başladığı tarih) 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, (+)

(+) (Değişmeden önceki şekli) f) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler, (34) (5766 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli) atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi (+)

(+) g) (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 1.8.2004) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları(hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi, (++)

(++) (Değişmeden önceki şekli) (5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen bent) g) 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,

(35) (4697 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli) Ziraî sulama amaçlı su teslimleri,

(36) (Değişmeden önceki şekli) (5035 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle yeniden düzenlenen bent) Serbest bölgelerde verilen hizmetler, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, (3393 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılan bent.) (+)

(+) (Kaldırılmadan önceki şekli) ı) (3099 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle eklenen bent) Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

(37) (Değişmeden önceki şekli) m)(4842 sayılı Kanunun 23 üncü maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 24.04.2003) 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve kiralanması. (5020 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 26.12.2003) 18.6.1999 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 yürütölen müflis bankaların iflas idarelerine ait mal ve hakların (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi ve kiralanması.

(38) (Değişmeden önceki şekli) işlemlerine konu mallar

(39) (Değişmeden önceki şekli) (5766 sayılı Kanunun 12/b inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 07.06.2008) p)Hazinece yapılan; gayrimenkul teslim ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri.(+)

(+) (Değişmeden önceki şekli)(5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 1.8.2004) Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünce yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı tesisi işlemi.

(40) (Değişmeden önceki şekli) (5281 sayılı Kanunun 33 üncü maddesiyle eklenen bent; Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) 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 bulundurdıkları 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.*

(41) (Değişmeden önceki ibare) kiralanması işlemleri

(\*) (Değişmeden önceki ibare) gayrimenkullerin

(\*\*) (Değişmeden önceki ibare) gayrimenkul

(\*\*\*) (Değişmeden önceki ibare) özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu

(\*\*\*\*) (Kaldırılmadan önceki ibare) ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri.

(\*\*\*\*\*)(6009 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli)teslim ve hizmetleri

(\*\*\*\*\*)(6111 sayılı Kanunla değişmeden önceki ibare)

#### **MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞ HÜKÜMLERİ :**

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	VI-F
9	1,2/a
18	E
23	F
26	G
69	2,3
88	A
93	2,4
96	1
97	6,2
100	B1
110	A-2,3,4
113	A-4

#### **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 yüklenilen KDV'ler bu maddenin 4/c bendindeki işlemlere ilişkin olanlar ile 4/g ve 4/r bendindeki özel durumlar hariç olmak üzere indirilemez, daha önce indirilmişse indirim iptali gerekir. Bu maddede belirtilen işlemler tam değil, kısmi istisnaya konu olan yani indirim hakkı tanınmayan (Md.30/a, 32,33) işlemlerdir. Dolayısıyla istisnanın etkinliği sınırlıdır.

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  $(15 \times 0,18 =)$  2,70 TL değildir. Çünkü 15 TL bedel, malın satıcı tarafından alınmasında yüklenilen 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.  
 $(3,20 \times 0,18 = 0,576)$

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 yüklendiği 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 olacaktı.

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

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

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

17 nci maddenin 1 nolu bendinde yazılı istisnanın uygulanabilmesi için işlemi yapanın :

- 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 dernek,
- Tarımsal amaçlı kooperatif,
- Veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf

veya bunlar tarafından kurulmuş bulunan kendi tüzel kişilikleri altındaki iktisadi işletme olması, ve işlemin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak ıslah ve teşvik etmek amacını taşıması gerekmektedir.

Söz konusu kurum ve kuruluşlarca, kültür ve eğitim amacıyla;

- Tiyatro,
- Konser salonu,
- Kütüphane,
- Sergi,



- Okuma ve konferans salonu,
- Spor tesisi

İşletilmesi veya yönetilmesi çerçevesindeki teslim ve hizmetler istisna kapsamındadır.

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 uyumsuzluk yoktur.*

*Mevcut uyumsuzluğun 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 önerge'nin 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 ucuza, yerinde ve zamanında ve kaliteli olarak sağlanması olduğu bu nedenle; sözü edilen kooperatiflerin gerekli teşviki ve desteği görmek durumunda bulundukları katma değer vergisinin bu kooperatiflerden alınması halinde olumsuz bir faktörün yaratılmış olacağının 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 ihtilaflı 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, ihtilaflı 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 uygulaması 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."*

- 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 muktezadaki 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 düzenlenme 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 dernek,
- 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 aševleri, 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 faaliyet"* 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)

### **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):**

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

Bu değişikliklikle ilgili olarak 23 nolu Tebliğin F bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

*"Maddede yapılan değişiklik ile Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler de muhatabına bakılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır.*

*Bu değişikliği göre mesela, 625 sayılı Özel Okullar Kanununa 3035 sayılı Kanunla eklenen ek 4 üncü madde gereğince özel okullarda öğrenci sayısının belli bir oranında ücretsiz olarak okutulan öğrencilere verilen eğitim hizmeti vergiye tabi tutulmayacaktır."*

*Keza 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 178 inci maddesi uyarınca adli müzaharet bürolarınca yoksul ve aciz kişilerin işlerini takiple görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri de istisna kapsamında yer alacaktır"*

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)

17 nci maddenin 2-b bendinde ard arda dört değişiklik yapılmıştır.

- Bunlardan birincisi, 5035 sayılı Kanunla, (2.1.2004 den geçerli olmak üzere) ;

*“... fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi”*

ibaresinin eklenmesidir.

Maliye Bakanlığı, bu ibareye yönelik düzenlemeyi 251 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğı ile yapmıştır.

- İkinci değişiklik ise, bendin başlangıcına,

*“Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri”*

ibaresinin eklenmesidir.

Eskiden bu istisna %2 lik zorunlu ücretsiz öğrenci okutma hükmüne ve “*Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları*” hükmüne istinaden sadece %2 oranla sınırlı olmak üzere bu zorunluluk kapsamında bedelsiz okutulan öğrenciler için uygulanabilmekteydi. Okul işleticilerinin bu sınırlama dışında muhtelif nedenlerle bedelsiz okuttukları öğrenciler için, KDV Kanununun 27'nci maddesi uyarınca emsal eğitim ücreti üzerinden KDV hesaplamaları gerektiği iddiası ile tarhiyatlar yapılmaktaydı. Esasen bu tarhiyatların çoğu yersizdi. Çünkü okul işletmelerinin %2'lik sınır dışındaki bedelsiz öğrenci okutma işlemlerinin önemli bir kısmı ticarî amaç taşımaktaydı. Bu değişikle okul işletmelerinin %10'a kadar ve KDV hesaplanmaksızın bedelsiz öğrenci okutma imkanı getirilerek, bu tarhiyatlar önlenmiş bulunmaktadır. Bizim anlayışımıza göre söz konusu %10 okul işletmesine tanınmış bir haktır. 625 sayılı Kanundan kaynaklanan %2 zorunluluk, bu %10 un dışında olması gerekir. Çünkü 17. maddenin bu kanunla değişik (b) bendinde % 10'luk hak müstakilen zikredilmiş olup, % 2 zorunlulukla ilgili olarak “*kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları*” şeklinde ikinci bir ibare vardır. Ancak gerekçeye bakıldığında, bu değişiklik yapılırken % 10 oranının % 2'yi de kapsadığının düşünüldüğü anlaşılmaktadır. (Söz konusu istisna kısmî nitelikte olduğundan, gerek %2 gerekse %10 kapsamında bedelsiz okutulan öğrencilere isabet eden KDV yüklenimlerinin indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.)

Bu değişikliğin yürürlük tarihi 31.07.2004 dür.

Yapılan bu düzenleme, üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler tarafından açılan okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim kurumları ve bu düzeyde haberleşme ile öğretim yapan kuruluşları kapsamaktadır. Sayılan eğitim kurumları tarafından ilgili dönemde kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri istisnadan yararlanabilecektir. Bu eğitim kurumları tarafından ve çeşitli adlar altında faaliyette bulunan kuruluşlar tarafından verilen kursların bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

- Üçüncü değişiklik, 5615 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi ile yapılmış ve üniversitelere ile yüksek okullarda KDV aranmaksızın bedelsiz okutulabilecek öğrenci sayısı % 10'dan % 50'ye çıkarılmıştır.
- 5904 sayılı Kanun'la belli vasıftaki öğrenci yurtları tarafından, kapasitelerinin % 10'unu geçmemek kaydıyla bedelsiz yurt hizmeti verilmesi işlemleri de KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisna ile ilgili açıklamalar 113 no.lu KDV Genel Tebliği'nin A-3 bölümünde açıklanmış olup, Tebliğin ilgili bölümü aşağıdadır.

**“3. Öğrenci Yurtları Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Yurt Hizmetlerinde İstisna**

KDV Kanununun 17/2-b maddesinde 5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (a) bendi ile yapılan değişiklikle, 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 Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere bedelsiz verilen yurt hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, 5661 ve 3797 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından, ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere bedelsiz olarak verilen yurt hizmetleri 3/7/2009 tarihinden itibaren KDV'den istisna olacaktır. Söz konusu Kanunlar kapsamında faaliyette bulunmayan diğer yurt işletmelerinin bu istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, istisnaya ilişkin Kanun hükmünde geçen “ilgili dönemdeki kapasiteleri” ibaresinden, öğrenci yurtlarına Milli Eğitim Bakanlığı (veya ilgili Valilik) tarafından verilen yurt açma izin belgesinde (tadil ve değişiklik hallerinde yeni belgede) gösterilen kapasitenin anlaşılması gerekmektedir.

Düzenleme kısmi istisna mahiyetinde olduğundan, yukarıda belirtildiği şekilde verilen yurt hizmetleri ile ilgili olarak yüklenilen vergiler, KDV Kanununun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılamayacak, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.”

17 inci maddenin 1 inci fıkrasında yazılı olan ve yukarıda sıralanan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz teslim ve hizmetler (bağışlar) ise kanuni zorunluluk olup olmadığına bakılmaksızın KDV den istisna edilir. Hernekadar 17 inci maddenin 2 nolu fıkrasının maksadı “sosyal amaç taşıyan istisnalar” şeklinde ise de istisnanın uygulanması için bedelsiz işlemin ne amaçla yapıldığına bakılmaz. Nitekim bir Anonim Şirketin Millî Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı'na ilkökul bağışlaması işleminin 17 nci maddenin 2/b bendi uyarınca KDV den müstesna olduğu yolunda mukteza verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak daha iyi fikir edinilebilmesi için, diğer iki muktezadan aldığımız pasajlara aşağıda yer verilmiştir.

*"Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olmak kaydıyla M.Rıfat Güzel ve Şerife Güzel Vakfına bedelsiz olarak yapılan bağışlar vergiden istisnadır. Ancak, adı geçen vakfa yapılan her türlü malzeme teslimlerine Kanunun 1.maddesi uyarınca katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir. Bu suretle alımlarda ödenen katma değer vergisinin iadesi veya Vakfın vergi borçlarına mahsubu mümkün değildir."*

*"Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 2/b fıkrası gereğince, söz konusu maddenin 1 inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir."*

*Diğer taraftan, aynı Kanunun 16 inci maddesinin (a) fıkrası ile bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin ithalat istisnasından yararlanacağı hükmü getirilmiştir."*

*Buna göre İstanbul Üniversitesi Rektörlüğü Su Ürünleri Yüksek Okulu Müdürlüğüne yurt dışından bağış yoluyla sağlanan malların ithali de Katma Değer Vergisinden istisna bulunmaktadır."*

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 14 üncü maddelerinde de yer almaktadır.

Bu maddelere göre ayın bağışlarında, bağışlanan ayın mukayyet bedeli üzerinden değerlendirilir. Öte yandan 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 20 koli karton kutulu sütü, Ocak 2005 de Çocuk Esirgeme Kurumu'na bağışlamıştır. Toptancının uyguladığı stok takip sistemine göre bu sütlerin maliyet bedeli (aynı zamanda mukayyet değeri) 400 YTL. indirilen KDV ise (%8 den) 32 YTL'dir.

Buna göre toptancının yapacağı yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

20.01.2005				
79		ÇEŞİTLİ GİDERLER .		
4		- Bağışlar ve Yardımlar	432 YTL	
	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. Bu faturanın bize göre emsal bedel üzerinden değil 40 milyon 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 YTL lik indirim iptalini, beyannamenin 30 nolu satırında gösterecektir.
- Bağışa konu malın bağışlayan tarafından imal edilmiş bir mal olması halinde bu malın imalinde yüklenilip indirilen KDV nin tesbitinde 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 1000 YTL. + KDV bedelle satın aldığı tıbbi tahlil cihazını, bir Üniversiteye bağlı olarak işletilmekte olan hastaneye Mart 2005 günü bağışlamıştır.

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

10.02.2005				
79		ÇEŞİTLİ GİDERLER .		
4		- Bağışlar ve Yardımcılar	1080 YTL	
	102	BANKALAR		1080 YTL.

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. Böylelikle ilk iki taksit 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 tesbitinde gider olarak dikkate alınması kabul edilmiştir. Aynı uygulamayı bağışlarda da yapmak bize göre mümkündür. (Bu konuda 48 nolu KDV Tebliğinin E bölümüne bakınız)

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

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.

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

### **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 BAĞIŞLARDA, bağışa konu olacak malların bu kuruluşlarca KDV'siz temin edilememesi veya bağışlanacak malın yurt dışından getirilmesinde gümrük idarelerince KDV istenmesi nedeniyle bağış işlemleri frenlenmişti.

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 79 no.lu KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır.  
(R.G. 23.12.2000-24269)

*"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasına 4605 sayılı Kanunla eklenen (c) bendiyle, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına aynı maddenin 1 numaralı fıkrasında yazılı kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiş ve istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulanmasına 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 kurumlarınca anılan Kanunun 17/1 maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlerle ilgili istisna uygulamasının usul ve esasları, 4605 sayılı Kanunun yayımlandığı 30.11.2000 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, aşağıda belirlenmiştir.*

- 1. Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bu kapsamda bedelsiz olarak teslim edilecek mal ve hizmetler için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.*
- 2. Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari sınırı katma değer vergisi hariç 500 milyon lira olması gerekmektedir. Bu kapsama istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal ve hizmet dahil edilebilecektir.*
- 3. 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 gerekmektedir.*
- 4. İstisnadan yararlanacak yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarının bu Kanunun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapacakları teslimin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgiler ile Türkiye'deki adreslerini belirten bir dilekçe ile Bakanlığımıza (Gelirler Genel Müdürlüğü) başvurularda bulunacaklardır.*

*Bu başvurunun değerlendirilmesi sonucu yabancı hayır ve yardım kurumlarının bağışlayacağı mal veya hizmetle ilgili alımlarında, katma değer vergisi istisnası uygulamasına yönelik usul ve esasları belirten yazının ilgili kuruluş tarafından onaylı bir örneği satıcılara verilmek suretiyle,*



satıcılar tarafından düzenlenecek fatura veya benzeri belgede katma değer vergisinin tahsil edilmemesi sağlanacaktır.

1. İstisnadan yararlanan kuruluşlara bu kapsamda yapılacak teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisi, 3065 sayılı Kanunun 30/a maddesine göre indirim konusu yapılamayacaktır.

Tebliğ olunur.”

Yukarıda belirtilen 500 milyon liralık had 85 no.lu Tebliğ ile 5 milyar liraya çıkarılmış, 92 nolu Tebliğle 5000 YTL. olarak belirlenmiştir.

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

5226 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle 27.7.2004 tarihinden geçerli olmak üzere KDV Kanunu'nun 17/2 nci maddesine aşağıda metni bulunan d bendi eklenmiştir:

“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 Bakanlığıınca belirlenir.”

96 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 1 no.lu bölümünde bu bendin uygulamasıyla ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, bu açıklamalar aşağıdaki gibidir:

#### **“1. KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARINI KORUMA KANUNU KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERDE İSTİSNA UYGULAMASI**

Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 2 nci fıkrasına 5226 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle eklenen (d) bendinde 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 katma değer vergisinden 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.

#### **1.1. 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 Resmi 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 uygulanmayacaktır. Ancak iktisap edilen tabiat ve kültür varlıklarına uygulanacak projeler kapsamındaki işlemlerde bu Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanacağı tabiidir. (Son iki cümle 97 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)

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

### **Örnek:**

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

### **1.2. 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 sınırı 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 hesaplanmayacaktır. Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının fatura düzenleme sınırından fazla olması halinde, sadece istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır.

### **1.3. 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 işlerde kullanılacak malzemeler liste halinde proje müelliflerince hazırlanacaktır. Hazırlanan proje ve analizler, belediye sınırları içerisinde belediyeye, belediye sınırları dışında valiliğe onaylatılarak koruma bölge kuruluna sunulacaktır. Koruma bölge kurulunca, tescilli taşınmaza ait projenin uygun bulunması halinde onaylanacak malzeme listesi, proje ile birlikte ilgili Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü'ne incelenmek üzere verilecektir. Malzeme listesinin projeye uygunluğu tespit edildikten sonra ilgili Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü projeden yararlanacak olana bu Tebliğ ekinde yer alan örneğe uygun olarak hazırlayacağı istisna belgesini verecektir.

Bu belgenin ekinde yer alan listede, istisna kapsamında işlem görecektir mal ve malzemeler sıra numarası verilmek suretiyle cins ve miktar (adet, kg, m<sup>3</sup> vb.) olarak açıkça belirtilecektir. İstisnadan yararlanacak olanlar istisna belgesi ve listeyi mal aldığı satıcılara ibraz ederek bu işlemlerde katma değer vergisi uygulanmamasını talep edecektir. Satıcılar bu kapsamda teslim ettikleri malların listedeki sıra numarasını, cinsini ve teslim ettikleri miktarı listenin arka yüzüne yazarak imzalamak ve kaşe basmak suretiyle onaylayacak ve bu şekilde yapılan satışlarda katma değer vergisi uygulanmayacaktır. 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 katma değer vergisi uygulaması gerekmektedir. İstisna belgesi ile arka tarafına satıcı tarafından şerh düşülmüş listenin alıcı tarafından onaylanmış bir örneği satıcıya verilecektir. Satıcıların bu örnekleri Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 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 katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir.

Bu Tebliğin konusunu teşkil eden ve Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-d maddesinde yer alan istisna aynı Kanunun 32 nci maddesinde sayılmadığından, yukarıda belirtilen mal teslimleri ile mimarlık hizmetini yapan mükellefler tarafından bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacak, indirilemeyen vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider, maliyet ya da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Söz konusu istisna nedeniyle yüklenilen vergilerin daha önce indirim konusu yapılmış olması halinde bu vergiler, işlemin yapıldığı döneme ait 1 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesinin 30 uncu satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılacak ve aynı dönemde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider hesaplarına intikal ettirilecektir."

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

**Sayı:**

**Konu:**

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

**İLGİ:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi 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 ve ..... sayılı kararı ile onaylanan mimarlık hizmetleri ile bu projelerin uygulanması kapsamında ekte dökümü yapılan teslimler katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu belge, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiş olup .. / ... / 200.. tarihine kadar geçerlidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza Onay

**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.

98 no.lu KDV Genel Tebliğinde, GVK'nun 46'ncı maddesi uyarınca, basit usule tabi mükelleflerin kayıtlarını tutmakla görevlendirilmiş bulunan meslek kuruluşlarının bu kapsamda yaptıkları hizmetlerin 17/2-e maddesine göre KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

**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 kastedildiği 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.

## 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 Vergisinden Muaf Esnaf ile Basit Usule Tabi Mükellefler Tarafından Yapılan Teslim ve Hizmetler (17/4-a) :

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 yüklendiği KDV ler bu esnaf açısından maliyet veya gider unsuru teşkil eder.
- Vergiden muaf esnafdan 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 yüklendiği 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) istisnanın bilet 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.

Yukarıdaki özellikler basit usulde vergilendirilen (GVK nun 46,47,48 inci maddeleri) mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler açısından da geçerlidir. Ancak bu mükellefler teslim ve hizmetleri için fatura verirler. (88 no.lu KDV Tebliğine bakınız.)

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 satırı 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."*

## **5.2. 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 yüklenilen 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 indirim 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 erbabı 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 (17/4-c) (Bu Bent Açısından İndirim Yasağı Yoktur) :**

Ticaret 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 37 ve 39 uncu 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 TARAĞÇI'nın Vergi Dünyası Dergisinin 119 uncu (Temmuz 1991) sayısındaki yazısına bakınız.

Bölünme işlemlerinin KVK nun 38 ve 39 uncu 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 nolu bend hükmüne göre;

*"Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi 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 küll 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 mirasçıların 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. (1 inci maddedeki 6.29 nolu bölüme bakınız)
- 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, benddeki 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 bağışlaması, 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 şirketine 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 kurulup 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 arızı 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, KDV Md.17/4-c uyarınca KDV hesaplanmayacağı görüşündedir. (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın KDV.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 konuluştaki 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 nın 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.

### **5.3.1.3. Kollektif ve Komandit Şirketlerin Nevi Değiştirerek Sermaye Şirketi Haline Dönüşmesi :**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesindeki 3 nolu bent hükmüne göre, kollektif 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. 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 36 ncı 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 37 nci maddesi uyarınca devir niteliğinde olan birleşmelerde, 37 ve 39 uncu 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.
- Münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen (Devralan) kurum, kül halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.

(Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde şekil değiştirmeleri de devir hükmündedir.) Birleşilen kurumun münfesi 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 şu hususlara riayet edilmelidir:

Münfesi kurum ile birleşilen kurum müştereken imzalayacakları bir devir beyannamesini, birleşme tarihinden itibaren on beş gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verecekler ve bu beyannameye devir bilançosunu bağlayacaklardır.

Birleşilen kurum münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer vecibelerini yerine getireceğini devir beyannamesine bağlı bir taahhütname ile taahhüt edecektir. (Mahallin en büyük mal memuru bu hususta birleşilen kurumdaki ayrıca teminat isteyebilir.)

Devir bilançosu ve kâr-zarar cetveli münfesi kurum tarafından bir beyannameye bağlanacak ve bu beyanname devir tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine tevdi edilecektir.

Yukarıda sıralanan şartlara uyulduğu takdirde devir işlemi KDV den müstesnadır. Esasen bu şartlar kurumlar vergisinin konusuna girmekte ve henüz kesin çözüme kavuşturulmamış sorunlar içermektedir. Kurumlar vergisi konumuzun dışında kaldığından, devirlerde KDV istisnası uygulanabilmesi için söz konusu şartlara uyulması gerektiğini vurgulamakla yetiniyoruz. (Bu konuda "KURUMLAR VERGİSİ" isimli kitabımıza bakınız.)

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 belirlenen Bakanlık muktezası mevcuttur. (8.8.2001-29)



### 5.3.3. Bölünme İşlemleri :

Bölünme işlemleri KVK nun 38 inci 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. Tam bölünme işlemleri hakkında henüz herhangi bir düzenleme yapılmamış ve tam bölünme işlemleri başlamamıştır.

Kısmi bölünme ise, KVK nun 38/2 nci maddesinde şöyle tanımlanmıştır.

*“ 2- Tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların, mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere, devralan şirketin iştirak hisseleri karşılığında aynı sermaye olarak konulması”*

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 hissesi
- 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 paylaşımda, mallar bir şirketten diğerine geçerek vergi potansiyelleri muhafaza edilmekte, buna mukabil ekonomiyi rahatlatacak 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 bölünebilmelidir. Avrupa Topluluğu Konseyi'nin kurum bölünmeleri ile ilgili altıncı yönergesi, kurum bölünmelerinin esaslarını ve koruma altına alınması gereğini düzenlemektedir.

Daha sonra 4743 sayılı Kanunla (RG 31.01.2002 – 24657) Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici 30 uncu madde eklenerek *"Bu Kanun'un 38 nci maddesine göre yapılacak bölünmelerde Türk Ticaret Kanunu'nun 404 üncü maddesi uygulanmaz"* hükmü getirilmek suretiyle, aynı sermaye karşılığı çıkarılan hisselerle ilişkin iki yıllık devir yasağı, bölünme şeklindeki aynı sermaye koyma işlemleri açısından ortadan kaldırılarak, bölünme işlemlerinin önü tamamen açılmıştır.

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 38/2 nci maddesi şu şekilde işletilebilir :

- İplik fabrikasına ait bina, makineler, hammadde, yarı mamul, mamul, malzemeler isim hakkı 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 gerçek kişi ortaklar, bu hisseleri vergisizlik süresi (bu süre borsaya kayıtlı hisseler için üç ay, borsaya kayıtlı olmayan hisseler için bir yıldır) dolduktan sonra diledikleri fiyattan vergisiz olarak fabrikayı almak isteyenlere satarlar. Böylelikle fabrikayı almak isteyenler, bu fabrikayı, bir şirket ambalajı içinde ve şirketin hisselerini edinmek suretiyle dolaylı olarak ele geçirmiş olurlar.

Bu yöntemde aynı sermayeyi koyan şirketin ortakları gerçek kişi olmadığı (kurumlar vergisi mükellefi olduğu) durumda, aynı sermaye koyan şirkete ait hisselerin satışında vergisizlik sağlanamamaktadır. Ancak yine de satışın KDV siz, tapu harçsız ve damga vergisiz yapılabilmesi mümkün olmaktadır.

#### 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.

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

#### **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 yapıp, 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 şirkette, 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 değişiklikte, 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 Müessesenin yüklendiği vergiler, devralan Teşekkülünüz tarafından da indirim konusu yapılabilecektir.*

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

#### **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 şahsî 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.

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.

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.

#### **5.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kapsamına Giren İşlemler ile Acentelerin Sigorta İşlemleri ve KVK nun 20/24 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 haricindeki hükümleri yürürlükten kaldırılmış, böylelikle B.S.M.V. (28-33 maddeler) yürürlükde 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 iştigal 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 olmuştu.

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 hükmüne bağlanmıştır. Buna göre, esas iştigal 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.)
- 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 yükledikleri 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, Hazinesin 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 problemli 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.

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

Konuya ilişkin olarak 23 nolu KDV Genel Tebliğinin F/4 bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

*"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-e maddesinde yapılan değişiklik ile sigorta acenta ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri vergiden istisna edilmiştir.*

*Bilindiği gibi, sözü edilen maddenin değişiklik yapılmadan önceki şekline göre, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler katma değer vergisinden müstesna idi. Dolayısıyla banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefi olan sigorta şirketleri ile (A) acentalarının faaliyetleri katma değer vergisinden müstesna olmakla birlikte, (B) acentaları ile prodüktörlerin sigorta şirketlerine yaptığı hizmetler, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olmadığından Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabi bulunmaktaydı.*

*Ancak bu Kanunla yapılan değişiklik, sigorta acenta ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Böylece sigorta acenta ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerinin yanı sıra başka işlemlerinin de bulunması halinde, söz konusu bu işlemler dolayısıyla evvelce olduğu gibi beyanname verilecek ve katma değer vergisi hesaplanacak, ancak sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri beyana dahil edilmeyecektir."*

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu 9 uncu maddesinde değişiklik yapılarak ;

*"Her ne ad altında olursa olsun sigorta şirketine tabi bir sıfatı olmaksızın bir sözleşmeye dayanarak, belli bir yer veya bölge içinde, daimi bir surette Türkiye'deki sigorta şirketlerinin sigorta sözleşmelerine aracılık eden veya bunları sigorta şirketi adına yapan gerçek veya tüzel kişilere sigorta acentesi, sigorta acentelerinin acentelik faaliyetleri ile ilgili olarak tayin ettikleri gerçek ve tüzel kişi acentelere ise, tali acente denir. Tali acentelik tesisi için sigorta şirketinin yazılı izni gerekir."*

hükmü getirilmiş ve buna paralel olarak KDV Kanununun 17/e maddesine "tali acenteler dahil" ibaresi eklenmiştir.

5766 Sayılı Kanun'un 12/a maddesi şöyledir:

*"a) 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (e) bendindeki "tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin" ibaresi "sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı" şeklinde değiştirilmiştir."*

110 No.lu KDV Genel Tebliğinde bu ibare değişikliği ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır.

### **"2. SİGORTA ARACILARININ KDV UYGULAMASI KARŞISINDAKİ DURUMU**

*KDV Kanununun (17/4-e) maddesinde 5766 sayılı Kanunun (12/a) maddesi ile değişiklik yapılarak sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.*

*5684 sayılı Sigortacılık Kanununun "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 hesaplanmayacaktır.

Dolayısıyla, faaliyetleri tamamen bu istisna kapsamındaki işlemlerden oluşan, hiçbir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan sigorta aracıları bu istisna kapsamındaki işlemleri nedeniyle KDV beyannamesi vermeyeceklerdir.

Ayrıca, bu istisna kapsamındaki hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, KDV Kanununun (30/a) maddesine göre indirim konusu yapılmayacak, işin niteliğine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. İstisna kapsamına giren işlemlerle istisna kapsamına girmeyen işlemlerin birlikte yapılıyor olması halinde, istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin aynı şekilde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Öte yandan, faaliyetleri KDV Kanununun (17/4-e) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olan sigorta aracıları (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 aracılarının 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 edilecektir."

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'uncu 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. Her ne kadar 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 denilmekte ise de yeni KVK'da yukarıdaki hükmün karşılığı bulunmadığı için söz konusu KDV istisnasının yürürlüğünün kalktığı görüşündeyiz.

#### **5.7. Darphane ve Damga Matbaası Tarafından Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Milli Piyangonun İşlemleri (17/4-f):**

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

17 inci maddenin 5-f bendine "Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce düzenlenen piyango, sayısal loto, hemen kazan ve benzeri oyunların tertiplenmesi ve oynanması" ibaresi eklenmiş ise de, bu hüküm MPİ Genel Müdürlüğünün şans oyunlarına ilişkin işletme haklarını devrettiği işletici firmanın sözleşme ile belirlenen şans oyunlarını fiilen oynatmaya başladığı tarihte yürürlüğe girecektir. Bu değişikliğe ilişkin madde gerekçesinde MPİ Genel Müdürlüğünce tertiplenen veya oynatılan piyango, sayısal loto, hemen kazan gibi oyunların 6802 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları vergisine tabi tutulması öngörüldüğünden, bu işlemlerin mükerrer vergilenmesinin önlemek amacıyla söz konusu istisnanın getirildiği ifade edilmektedir.

#### **5.8. Külçe Altın, Külçe Gümüş, Kıymetli Taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) Döviz, Para, Damga Pulu, Harç Pulu, Değerli Kağıtlar, Hisse Senedi ve Tahvil, Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikaları ile Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt, Cam, Hurda ve Atıklarının Teslimi (17/4-g):**

Bu teslimler 17 nci maddenin 4/g bendi ile istisna kapsamına alınmıştır. Esasen bunlardan bazıları mal veya hizmet olarak nitelemek ve KDV kapsamında düşünmek mümkün değildir. Dolayısıyla istisna hükmü, söz konusu teslimlerde KDV aranmayacağının 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 tahviller de bu kötü düzenlemeden nasibini almıştır.

Uygulamada, anonim şirket hisse senetleri ve hisse senetlerinin yerine geçen geçici il mühaberlerin 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. Mehzaz: Lebib Yalkın Dergisi Ekim 2009 sayısı) 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)

Bu bentteki kıymetli taş teslimlerine ilişkin istisna konusunda 93 no.lu KDV Tebliğinin 2 no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

**“ Kıymetli Taş Teslimlerine İlişkin İstisna**

*5228 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde değişiklik yapılarak, kıymetli taşlardan elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci, kübik virconia teslimleri istisna kapsamına alınmıştır.*

*Bu hükme göre yukarıda belirtilen taşların oldukları gibi teslim ve ithalinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.*

*Bu taşları ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın teslim ve ithalinin ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23/f maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak özel matrah şekli uygulanmak suretiyle vergilendirilmesi uygun görülmüştür.*

*İstisna kapsamına alınan kıymetli taşları ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşya teslimlerinde katma değer vergisi matrahı, teslim bedelinden varsa eşyanın ihtiva ettiği has altın veya gümüş değeri ile kıymetli taşın maliyet bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olarak tespit edilecektir. Eşyanın ihtiva ettiği has altın veya gümüş değeri 9 ve 69 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklandığı şekilde hesaplanacaktır. Kıymetli taşın maliyet bedeli ise kayıtlar esas alınarak satıcı tarafından tespit edilecektir.*

*Düzenlenecek faturada eşyanın KDV hariç satış bedeli, has altın ve gümüş değeri ile kıymetli taşın cins, adet, kırat ve maliyet bedeli ayrıca yer alacaktır.*

*İthalatta alış faturasında eşyanın ihtiva ettiği kıymetli taşların cinsi, adedi, kıratı ve bedeli gösterilecektir. Katma değer vergisi matrahı, mamul eşyanın toplam değerinden kıymetli taşın alış faturasında gösterilen değeri ile eşyanın ihtiva ettiği has altın veya gümüşün gümrük mevzuatına göre tespit edilen değeri toplamının düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.”*

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 edilmesidir.

Daha önce bu hurda ve atıkların tesliminde KDV Kanununun 9 uncu maddesi kapsamında KDV kesintisi uygulanmaktaydı. Bahsi geçen hurda veya atıkları satan mükelleflerin KDV Kanununun 18 inci maddesi uyarınca, istisnadan vazgeçmiş olmaları halinde, bu KDV kesintisi uygulamasının yapılması gerekmektedir. Ancak 97 no.lu Tebliğe göre fatura kesme haddinin altında bedel içeren faturalarda bu tevkifat uygulanmayacaktır.

Bu istisna kapsamına giren hurda ve atıklara ilişkin ayrıntılar konusunda İdarenin tutumu, bunları istisna olmadığı (tevkiate tabi olduğu) dönemde büyük ölçüde ortaya çıkmıştır. (Kapsam konusundaki ayrıntılar çok fazla olup bunlar, 2002/114 nolu DENET Sirkülerinde açıklanmıştır.)

97 no.lu Tebliğ'de plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilmesi sonucunda elde edilen ve plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmiş olmaları nedeniyle plastik hurdası sayılmayacağı açıklanmıştır.

Kapsam hakkındaki son değişiklik ise 5766 Sayılı Kanunla KDV Kanun'un 17/4-g maddesindeki "(hurda metalden elde edilen külçeler dahil)" ibaresinin kaldırılması ve genel oranda KDV'li hale gelen hurda metalden mamul külçelerin tesliminde %90 KDV tevkifatı getirilmesidir. 110 No.lu KDV Genel Tebliği'nin konuya ilişkin A-3 No.lu bölüm şöyledir.

### **"3. HURDA METALDEN ELDE EDİLEN KÜLÇE TESLİMLERİNDE KDV UYGULAMASI**

*KDV Kanununun (17/4-g) maddesinde 5766 sayılı Kanunun (12/b) maddesi ile değişiklik yapılarak "(hurda metalden elde edilen külçeler dâhil)" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Değişikliğin yürürlüğü 5766 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen gündür.*

*Bu durumda, 5766 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen (7/6/2008) tarihten başlamak üzere hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithalinde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanacaktır.*

*Öte yandan, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi izleyen günden başlamak üzere, KDV Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, hurda metalden elde edilen külçe teslimlerinde 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (F) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde tevkifat uygulanması uygun görülmüştür."*

Bu hurda ve atıklarla ilgili en önemli sorun, üretim artışı şeklindeki söz konusu hurda ve atıkların satışında, bu hurda ve atıklar için yüklenilmiş olup, indirim iptaline tabi tutulması gereken bir KDV olup olmadığıdır.

Bu konuda yazılarımızla ve Bakanlığa yaptığımız başvurularımızla ifade ettiğimiz gibi bizim görüşümüz üretim artışı olarak ortaya çıkan metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve camın satışı nedeniyle KDV indirim iptali yapılması söz konusu olmamasıdır. Maliye Bakanlığı bir süre tereddüt gösterdikten sonra 97 no.lu Tebliğle, bu konuda indirim iptaline gerek olmadığını hükme bağlamıştır. (Konu hakkında 30 uncu maddeye bakınız.)

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.

### **5.9. Zirai Amaçlı Su Teslimleri, Köy Tüzelkişilerince Köylerde Yapılan Perakende İçme Suyu Teslimleri Kamu Kuruluşları, Tarımsal Kooperatifler ve Çiftçi Birliklerince Yapılan Arazi Islahına 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 kuruluşlarınca 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 kuruluşlarınca yapılan bir çok işlemin KDV kapsamına girmediği hususu muhtelif gerekçelere dayanılarak ileri sürülmekte olup, söz konusu istisna hükmü bu gerekçelerin yetersizliğini, kamu kurumlarınca yapılan teslim ve hizmetler konusunda açık ve tutarlı yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunduğunu göstermektedir.

#### **5.10. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler (17/4-ı) :**

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.

93 no.lu KDV Genel Tebliğinin 4 no.lu bölümüne göre 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)

Ancak bu konuda Maliye İdaresi'nin farklı yönde muktezalarına da rastlanmaktadır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9.11.2005 tarih ve 7829 sayılı muktezasında "*.....merkezi Türkiye'de bulunan firmaların serbest bölgedeki şubelerine veya merkezi serbest bölgede bulunan firmalara firmanızca Türkiye'den verilen danışmanlık hizmetleri genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacaktır.....*" denilmiştir. Yine aynı Başkanlığın 16.5.2007 tarih 3909 sayılı muktezasında "*.....Türkiye içinden serbest bölgedeki firmalara verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, firmanızca, serbest bölgede faaliyet gösteren .....ne verilen "Türk Standartlarına uygunluk belgesi" hizmeti karşılığında alınan bedel genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi olacaktır.....*" ifadesine yer verilmiştir. Her ne kadar bu muktezalar olumsuzluk izlenimi vermekte ise de, mukteza verenlerin hizmet serbest bölgeye yönelik olsa dahi bu hizmeti serbest bölge dışındaki kendi bürolarında icra ettiklerini varsaydıkları anlaşılmaktadır. Bu nedenle söz konusu muktezaların fiziken serbest bölgede gerçekleşen hizmetler için emsal teşkil etmeyeceğini düşünüyoruz.

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. Serbest bölgelere hizmet verilmesinin de hizmet ihracı olduğu yolunda Tebliğ hükmü vardır. (39/III). Ancak bazı yazarlar, serbest bölgeye hizmet verilmesinin hizmet ihracı sayılmayacağı görüşünü ileri sürmektedirler. (Sayın Nurettin KÖSE'nin Yaklaşım Dergisinin Mart 2005 sayısındaki yazısı) Yasaya aykırı da olsa (ki aykırı değildir.) 39 nolu Tebliğdeki hüküm yürürlükte kaldığı sürece serbest bölgeye yönelik hizmetler hizmet ihracı sayılacak ve 11 inci hüküm uyarınca KDV den istisna edilmelidir. Mevzuatın gereği budur. Ne var ki Bakanlığın bu Tebliğe tam olarak uymayan muktezalarına rastlanmakta olup 60 nolu Sirkülerde de 39 nolu Tebliğe uymayan açıklamalar yer almıştır. (Bu konuda 11 inci maddeye ilişkin 4.2.23. nolu bölüme bakınız. )

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 nolu 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."

#### **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 nolu KDV Genel Tebliğindeki konuya ilişkin açıklama ise:

"3065 sayılı Kanun'un 17/4 üncü maddesine eklenen "j" bendi ile boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların taşınması hizmetleri istisna kapsamına alınmıştır. İstisna yabancı ülkelere ait petrol, gaz ve ürünlerin boru hattı ile taşınmasında uygulanacaktır."

#### **5.12. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin Kurulması Amacıyla Oluşturulan İktisadi İşletmelerin Arsa ve İşyeri Teslimleri (konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimlerine ilişkin olan bu bentteki istisna 3.7.2009 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.) (17/4-k):**

31.12.1997 tarihine kadar, KDV kapsamında yapılan ve net alanı 150 m2nin altında olan tüm konut teslimleri KDV'den müstesna idi. (Geçici 8 inci madde) Bu teslimler 1.1.1998 den itibaren %1 nisbetle KDV'ye tabi hale geldi. (150 m2nin üstündeki konut teslimleri ise öteden beri genel oranda KDV'li idi) 4369 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 17/4 üncü maddesine eklenen (k) bendi ile, konut yapı

kooperatiflerinin ÜYELERİNE yaptıkları KONUT teslimleri (150 m2 yi aşsın aşmasını) 1.8.1998 tarihinden itibaren KDV den istisna edilmişti.

69 nolu Tebliğde açıklandığı üzere;

- 1.8.1998 tarihinden sonra kurulan ve KDV'ye tabi başka işlemi bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin KDV açısından mükellef olmaları ve KDV beyannamesi vermeleri söz konusu olmamıştı.
- 1.8.1998 tarihinden önce kurulmuş olan konut yapı kooperatifleri, KDV'ye tabi başka işlemleri yoksa, son olarak Temmuz-Ağustos-Eylül/1998 dönemini kapsayan üç aylık KDV beyannamelerini verdikten sonra KDV mükellefiyetleri sona ermiş, yine KDV'ye tabi başka bir işlem yapmadıkları sürece KDV beyannamesi vermemişlerdir. Verilen son üç aylık KDV beyannamesinde sonraki döneme devreden KDV toplamı gider veya maliyet olarak dikkate alınmıştır. Zira getirilen istisna tam istisna değildir; yani istisna kapsamındaki işlem için yüklenilen KDV nin indirilmesine izin verilmez.

NOT : Konut yapı kooperatifleri dışındaki KDV mükelleflerinin konut teslimleri ile, bu kooperatiflerin üye olmayanlara yaptıkları konut teslimleri KDV'ye tabidir. Konutun net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında ise KDV oranı %1, 150 m<sup>2</sup>'nin üzerinde ise %18 dir.

**5904 sayılı Kanun'un 13/b maddesi ile, KDV Kanunu'nun 17/4-k bendindeki "ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi 3.7.2009 ve daha sonra bina inşaat ruhsatı almış kooperatiflerin üyelerine yaptıkları konut teslimleri açısından yürürlükten kaldırılmıştır.**

Buna göre;

- İnşaat ruhsatı 3.7.2009'dan önce alınmış olan konut yapı kooperatiflerinin kendi üyelerine konut teslimleri KDV'den müstesnadır. Bu teslimler için KDV hesaplanmaz, konutların inşası nedeniyle yüklenilen KDV'ler indirilmez.
- Konut yapı kooperatifi inşaat ruhsatını 3.7.2009 ve daha sonraki bir tarihte almışsa, inşaat bittikten sonra üyelerine konut teslim ederken, net alanı 150 m<sup>2</sup> 'nin altındaki konutlar için % 1 oranında, net alanı 150 m<sup>2</sup> 'yi geçen konutlar için % 18 oranında KDV hesaplayacaktır. Bu teslimlerin KDV'li olması sonucunda inşaat ruhsatına 3.7.2009 ve daha sonra almış olan kooperatifler, konutlarla ilgili olarak yüklendikleri KDV'yi indirme hakkına sahip olacaklardır. Bu indirimlerin % 1 oranla KDV hesaplanarak teslim edilecek konutlara ait olan kısmından, hesaplanan % 1 KDV'nin indirilmesi suretiyle bulunan yüklenim farkı için kooperatifin, KDV Kanunu'nun 29/2'nci maddesine göre KDV iadesi talep etme hakkı olacaktır.

113 no.lu KDV Genel Tebliği'nin A-4 no.lu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

**"4. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimlerinde KDV Uygulaması**

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

Buna göre, 5904 sayılı Kanunun yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatını almış olan konut yapı kooperatifleri tarafından, üyelerine yapılacak konut teslimleri, söz konusu konutlar için belirlenen oranlarda KDV'ye tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla, 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilecek, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi verilecektir.

Öte yandan, 3/7/2009 tarihinden önce veya sonra kurulan konut yapı kooperatifleri adına bina inşaat ruhsatı alınmadığı müddetçe KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinde ise istisna uygulaması devam edecek olup, bu kooperatifler bakımından daha önce yayımlanan KDV genel tebliğlerinde yer alan açıklamalar geçerli olacaktır.”

3.7.2009 tarihinden önce ruhsat almış konut yapı kooperatifleri KDV Kanunu ’nun Geçici 28’inci maddesi uyarınca, üyelerine konut teslim ederken KDV istisnası uygulayacak, KDV indirimi yapmayacaklardır. Başka bir anlatımla bu kooperatifler 3.7.2009’dan önceki mevzuata tabi olacaklardır.

69 no.lu Tebliğ’de şu açıklamalara yer verilmiştir :

“4369 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 17/4 üncü maddesine (k) bendi eklenerek; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri 01/08/1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır.

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.

Yapılan kanun değişikliği ile 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 katma değer vergisine tabi olacaktır. Ayrıca bunlara yapılan mal ve hizmet satışlarında genel hükümler çerçevesinde vergi uygulanacağı tabiidir.”

#### **5.13. Borçların Yeniden Yapılandırılması Kapsamındaki Teslimler (17/4-l) :**

4842 sayılı Kanun’un 23 üncü maddesine, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere KDV Kanunu 17/4 üncü maddesine aşağıda metni bulunan l bendi eklenmiştir:

“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”

#### **5.14. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun İşlemlerine Yönelik İstisnalar (17/4-m) :**

Mal ve hakların TMSF’ye teslimi ile TMSF tarafından teslimi işlemleri ile TMSF’nin devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallerinde satışı dahil) teslimi işlemleri 31.07.2004’ten itibaren KDV’den istisna edilmiştir. Aynı şekilde, temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri Fon tarafından devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla teslimine de KDV istisnası getirilmiştir. Burada bahsedilen istisnalar Fona intikal eden tutarla orantılı olarak uygulanacaktır. Bu istisnaların getirilmesindeki amaç Fonun devraldığı alacakların tahsilini kolaylaştırmaktır.

#### **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.

#### **5.16. İthal veya İhracat Mallarına Yönelik Bazı Hizmetlerde ve Vergisiz Satış Yapılan İşyerlerine Yönelik Kiralamalarda İstisna (17/4-o) :**

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 çıkarıldı yani KDV’li hale getirildi. 5228 sayılı Kanunla KDV Kanunun 17 nci maddesine eklenen (o) bendi ile söz konusu hizmetlerin önemli bir bölümü yeniden kısmî istisna kapsamına alınmıştır.

Bu yeni istisna 01.01.2004 ten geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur. İstisna hükmünün geçmişte kapsayacak şekilde konulması, Maliye Bakanlığının açıklama yapmasını gerektiren bir durum ortaya çıkarmıştır. Bakanlık yetkilileriyle yaptığımız görüşmelerde (o) bendi ile 01.01.2004 ten itibaren istisna edilen fakat daha önce KDV'li faturalara bağlanmış bulunan hizmetleri yapanların, geçmişe yönelik yeni istisna hükmü karşısında hiçbir düzeltici işlem yapmamaları gerektiği, bu KDV li faturalara maruz kalmış olan mükelleflerin, söz konusu KDV leri indirimle giderememeleri halinde KDV Kanununun 8/2 nci maddesi uyarınca söz konusu KDV lerin geri alınabileceği ifade edilmiştir.

Gümrük antreposu, geçici depolama yeri ve sair gümrük hizmeti verilen yerlerde ithal veya ihraç işlemine konu mallara yönelik ardiye, depolama ve terminal hizmetleri bu kapsamda KDV den müstesnadır. Ardiye ve depolamanın farkını anlayabilmiş değiliz. Terminal hizmeti de bu bent açısından tarife muhtaçtır. (60 nolu KDV Sirkülerindeki terminal hizmeti tarifini yetersiz buluyoruz. Mesela gümrüklü sahalardaki tartı hizmetleri tarife yoktur. Bize göre bu sahalardaki tüm hizmetler istisna kapsamında olmalıdır.)

Maliye Bakanlığı'nca verilmiş olan 10.02.2005 tarih ve 6428 sayılı muktezada şöyle denilmiştir ;

*".....Kanun'un (17/4-o) maddesinde belirtilen yer ve sahalarda ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar için verilen **depolama hizmeti kapsamında değerlendirilen konteyner dolum hizmetleri** de, söz konusu madde uyarınca katma değer vergisinden müstesna olacaktır. "*

Görüldüğü gibi bu muktezada Maliye İdaresi söz konusu sahalarda yapılan konteyner dolum hizmetini depolama hizmetinin içinde görmüştür. Bizim anlayışımıza göre, 17 nci maddenin 4-o bendi bu sahalardaki tüm hizmetleri kapsayacak şekilde değiştirilmelidir.

Vergisiz satış yapan işyerlerinin (free-shop) ve bu işlerine depo, ardiye gibi yerlerin kiralanması işlemleri de, bu bent kapsamında KDV den istisna edilmiştir. Madde gerekçesinde, diğer ülkelerdeki free-shop'lara yönelik buna benzer istisna hükümleri bulunduğu ve Türk free-shop'larına rekabet eşitliği sağlamak için bu istisnanın getirildiği ifade edilmektedir.

5615 sayılı Kanun'la söz konusu (o) bendine "*transit rejim kapsamında işlem gören mallar*" ile ilgili ardiye, depolama ve terminal hizmetleri de istisna kapsamına alınmıştır.

60 nolu KDV sirkülerinde 17/4-o maddesi ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır:

*"3.2.2.3. KDV Kanununun 17/4-o maddesi ile 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 ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.*

Buna göre;

- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen ve Sirkülerin **3.2.2.1** bölümünde sayılan hizmetler KDV Kanununun 13/b maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

- KDV Kanununun 13/b maddesindeki istisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise KDV Kanununun 17/4-o maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Bu Sirkülerin 3.2.2.2 bölümünde yer alan ve Kanunun 13/b maddesi kapsamına girmeyen ardiye ve terminal hizmetleri Kanunun 17/4-o maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

- Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; KDV Kanununun hem 13/b maddesi hem de 17/4-o maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun 13/b maddesine göre işlem yapılacaktır.

- Liman ve hava meydanlarında verilen ve KDV Kanununda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulacaktır."

**5.17. Hazine ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nca Yapılan Taşınmaz Mal Teslimleri ile Hazinece Yapılan İrtifak Hakkı Tesisi İşlemleri, Kullanma İzni ve Ön İzin Verilmesi İşlemleri (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 sistematiğini 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.

KDV Kanunu'nun 17/4-p maddesi ile,

*“Hazinece yapılan taşınmaz teslimleri ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri”*

KDV'den istisna edilmiştir.

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.

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 Sirkülerinin 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 Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından müzayede suretiyle yapılacak taşınmaz satışları da bu madde kapsamında değerlendirilecektir. Buna karşılık, aynı Kanunun eki (II) sayılı cetveldeki özel bütçeli idarelerin, (III) sayılı cetveldeki düzenleyici ve denetleyici kurumların ve (IV) sayılı cetveldeki sosyal güvenlik kurumlarının müzayede yoluyla gerçekleştirecekleri taşınmaz satışları, 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 Milli Emlak Genel Müdürlüğü, tapu sicilinde Maliye Hazinesi adına kayıtlı beş adet taşınmazı ihale yoluyla satışa çıkarmıştır.*

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

#### **Örnek 4:**

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

*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.”*

**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.

#### **5.18. Kurumlarca İki Yıldan Fazla Aktifte Kalmış, Emtia Niteliği Taşımayan İştirak Hisseleri ile Gayrimenkullerin Satışı (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



KDVK'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.

Söz konusu hükme göre, 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 KDV'nden istisna edilmiştir.

Bu istisna ile ilgili belli bazı özellikler aşağıda özetlenmiştir :

- Eskiden Geçici 10 uncu madde kapsamında düzenlenmiş bulunan aynı amaçlı istisna hükmü, tamamen KVK'nun Geçici 28/a ve Geçici 29 uncu maddeleri kapsamında yapılan işlemlere hasredilmiş olduğundan o maddelerdeki şartların yerine getirilmiş olması KDV istisnası uygulaması açısından da zorunluluk arz etmekteydi. Örneğin kazancın sermayeye ilave edilmiş olması şartı KV istisnası yanında KDV istisnasının uygulanması için de bir şarttı. Yeni hükümde KDV istisnası hiçbir kanuna bağlı olmaksızın tanımlanmış olduğu için, bu tür satışlarda KDV istisnasının uygulanması, doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi ve dolayısıyla KV istisnasından da yararlanılmış olması şartına bağlı değildir. Hatta bu nedenle, eskiden zararına satış hallerinde KV istisnasına ihtiyaç olmadığı ve sermayeye ilave işlemi de yapılmadığı için teslim bedeli üzerinden KDV istisnasının da uygulanamaması şeklinde ortaya çıkan uygulama da ortadan kalkmış olacaktır. Kısacası, satış bedeli ne olursa olsun, satıştan kâr ya da zarar doğup doğmadığına ve KV açısından istisnadan yararlanılıp yararlanılmadığına ve dolayısıyla doğan kazancın sermayeye ilave edilip edilmediğine bakılmaksızın, diğer şartlar mevcutsa KDV istisnası uygulanacaktır.
  - KDV istisnası uygulanabilmesi için kurumun söz konusu iştirak hisseleri ve gayrimenkullere en az iki tam yıl (730 gün) süreyle sahip olması gerekmektedir.
  - Hisse senedi teslimleri KDVK'nun 17/4-g hükmünde KDV'den zaten istisna edilmiş olduğundan, hisse senedi ile temsil edilen iştirak hissesi satışları yönünden bu hüküm yeni bir istisna getirmemektedir. (Hisse senedi ile temsil edilen iştirak hisseleri hiçbir şarta bağlı olmaksızın ve öteden beri KDV den müstesnadır.) Ancak hisse senedi ile temsil edilmeyen iştirak hisseleri için diğer şartlar mevcutla KDV istisnası bu hükme göre uygulanabilir. (Bizim anlayışımıza göre tüm iştirak hisseleri sermayeyi temsil etmekte olduğu için bunların satışı da KDV nin konusuna girmemelidir. Fakat bu konudaki istisna hükümleri ve idari görüş, bu anlayışınıza uymamaktadır.)
- Kapsama giren gayrimenkullerin neler olduğu konusunda ise, KVK md. 5/1-e'ye göre uygulanan istisna hükmü ile ilgili tanımlar esas alınmalıdır. (Bu konuda 2006/112 No.lu Sirkülerimize bakınız.)
- Bu istisna KDV mükelleflerinden sadece "*kurumlara*" tanınmıştır. KDVK'nda kurum tanımı yapılmamıştır. Kurumlar Vergisi Kanununa göre kazançları KV'ne tabi olan ve KVK'nun 1 inci maddesinde sayılanlar "*kurum*" sayılmaktadır. Dolayısıyla KVK'na göre "*kurum*" sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarının bu istisnadan yararlanabilecekleri anlaşılmaktadır. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/53 nolu Tamiminde, buradaki "kurum" tabiri ile KVK nun 1 inci maddesindeki kuruluşların kastedildiği belirtilmiş, bir vakfa ait olup ihale veya müzayede anlamına gelebilecek başka bir usulle satılan gayrimenkul için KDV istisnası uygulanamayacağı belirtilmiştir.
  - Bir kuruma ait olan ve istisna şartlarını sağlayan gayrimenkul ve iştirak hissesinin icra yoluyla satılması, istimlak edilmesi, müzayede suretiyle elden çıkarılması gibi haller istisna uygulamasına engel değildir. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2009 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.5/5 sayılı muktezası. Mehaz Lebib Yalkın Dergisi Nisan 2010 sayısı)
  - İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları iştirak hisseleri ve gayrimenkul teslimleri bu istisnanın kapsamı dışındadır.

- İstisna “satış” akdine dayalı teslimler için geçerli olup bağış vb. bedelsiz teslimlerde geçerli değildir.
- İstisna kapsamına giren teslimle ilgili daha önce yüklenilen KDV’nin teslim tarihine kadar indirim konusu yapılmış olan kısmı kabul edilmekte (indirim düzeltilmesi yapılması gerekmemekte) buna mukabil hala indirim konusu yapılamayan kısım varsa, KDV’den indirimi değil fakat teslimin yapıldığı dönemde KV matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilmektedir.

Örnek :

Bir kurum 12 Şubat 2009 tarihinde 100.000 TL bedelle (18.000 TL KDV yüklenerek) aldığı gayrimenkulü Mart 2011 de (iki yıl dolduktan sonra) satmıştır. Şayet bu kurum gayrimenkul alım satımı ile devamlı olarak uğraşmıyorsa veya uğraşmıyor olsa bile satışa konu gayrimenkul satan kurum açısından “*emtia*” niteliğini arz etmiyorsa Md.17/4-r uyarınca satış faturasında KDV gösterilmeyecektir.

Bu istisna “*tam istisna*” olmadığından KDV Kanunu’nun 30 uncu madde uyarınca, alışta yüklenilen KDV nin, satışın yapıldığı ay KDV beyannamesinin 30 nolu satırında gösterilmesi gerekir. Ancak, 17/4-r bendindeki özel hüküm uyarınca Şubat 2009 ile Mart 2011 arasındaki aylardan herhangi birine ait 1 nolu KDV beyannamesinde devrolan KDV çıkmamışsa, bu indirim iptali gereği ortadan kalkar. Bu 25 ay boyunca sürekli olarak ve 18.000 TL’nin üzerinde devrolan KDV çıkmışsa, satış ayında (Mart/2011 KDV Beyannamesinde) KDV indirim iptali yapılarak, devrolan KDV azaltılır ve mukabilinde gider kaydı yapılır. Bu gider, kurumlar vergisi matrahından indirilebilir niteliktedir.

- 5615 sayılı Kanun’un 13’üncü maddesi ile değişiklik yapılarak belediyeler ve İl Özel İdareleri’nin mülkiyetinde en az iki tam yıl süre ile kalmış bulunan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satılması işlemleri de KDV kapsamına alınmıştır.
- 58 nolu Sirküler ile yapılan ve 60 nolu Sirkülerde tekrarlanan bu istisnaya ilişkin açıklamalar şöyledir:

#### **“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 müzayade suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır.*

*Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları 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, düşün 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 edilmemesinin 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 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 m<sup>2</sup> ye kadar konut satışları %1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır. 150 m<sup>2</sup> nin üzerindeki konutlar ile m<sup>2</sup> 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, m<sup>2</sup> büyüklüğüne bakılmaksızın üyelerine yapacakları konut teslimleri KDV Kanununun geçici 28 inci maddesine göre KDV'den müstesnadır. 3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konut teslimleri %1, diğer tüm taşınmaz teslimleri ile 150 m<sup>2</sup> 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. Özürlüler için Özel Olarak Üretilmiş Her Türlü Araç-Gereç ve Bilgisayar Programlarının Teslimine İlişkin İstisna (17/4-s)**

5378 sayılı Özürlüler ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması 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 :

*"Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları"*

*şeklindedir.*

Eğitim, meslek ve günlük yaşam kavramları özürlülerin tüm hayatını kapsadığından, özürlülere yönelik olarak özel şekilde üretilmiş araç veya gereçler ile yine özürlülere 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 özürlüye yük olmaktadır.

5766 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 32 ci maddesine hüküm eklenmek suretiyle söz konusu özürli araç ve gereçlerinin teslimi ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'lerin indirilmesi, indirimle giderilememe halinde iadesinin talep edilmesi mümkün kılınmıştır. Bu iadelerde ihracat istisnasına ilişkin esaslar geçerli olacaktır.

İndirim hakkının bulunmaması nedeniyle daha önce özürli mahlus araç, gereç ve bilgisayar programları için KDV Kanunu'nun 18 ci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçme hakkını kullanan ve 3 yıl boyunca istisnaya kapalı hale gelen mükelleflere, söz konusu indirim hakkının doğması münasebetiyle, 3 yıllık süre dolmadan istisnaya açık hale gelme imkanı sağlanmış olup bu imkandan yararlanmak isteyen mükelleflere başvuru için 31.7.2008 tarihine kadar süre tanınmıştır.

110 No.lu Tebliğin konuya ilişkin A-4 No.lu bölümü şöyledir:

#### **4. ÖZÜRLÜLERİN KULLANIMINA MAHSUS ARAÇ VE GEREÇLERİN TESLİMİNDE İSTİSNA UYGULAMASI**

**4.1.** 5378 sayılı Kanunun 32 nci maddesi ile KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına, 7/7/2005 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen (s) bendi uyarınca, özürli mahlus eğitimi, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve bilgisayar programlarının teslimi KDV'den müstesnadır.

Buna göre, münhasıran özürli mahlus eğitimi, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin görme özürli mahlus kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik özürli mahlus kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilecektir. Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

**4.2.** 5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin (ç) bendi ile KDV Kanununun 32 nci maddesinin birinci fıkrasına "... 15 inci maddeleri ..." ibaresinden sonra gelmek üzere "ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi" ibaresi eklenmiştir.

Bu düzenleme ile KDV Kanununun (17/4-s) maddesi kapsamındaki işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkân tanınmıştır.

Buna göre, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler mükellefler tarafından indirim konusu yapılacak, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde iade konusu yapılabilecektir. Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iade talepleri, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

İade talebi bir dilekçe(\*) ile yapılacak ve dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenecektir.

- istisna kapsamındaki satış faturalarının fotokopisi veya bunların dökümünü gösteren liste,
- iade talep edilen döneme ait indirilecek KDV listesi,
- istisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren vergilerin tutarına ilişkin hesaplamaları gösteren tablo.

(\*)Bu talep, 429 nolu VUK Genel Tebliği'nin (2B) nolu ekinde yer alan internet ortamında gönderilecek form dilekçe ile yapılacaktır. Söz konusu iade talebi için, 4 nolu tablonun 16. Satırında yer alan 317 nolu beyanname kodu kullanılacaktır.

**4.3.** KDV Kanununa 5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin (d) bendi ile eklenen geçici 25 inci maddesinde, "Bu maddenin yürürlük tarihinden önce Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendinde düzenlenen istisnadan vazgeçen mükelleflerin, bu maddenin yürürlük tarihini izleyen ayın sonuna kadar istisnadan vazgeçme taleplerini geri almaları halinde, 18 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan hüküm uygulanmaz. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

*Bu hüküm uyarınca, daha önce kısmi istisna niteliği taşıdığı için KDV Kanununun 18 inci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçen mükellefler, üç yıl mükellefiyette kalma şartı aranmaksızın 31/7/2008 tarihine kadar bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek bu taleplerinden vazgeçebileceklerdir.*

#### **5.20. 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 m<sup>2</sup> altında olan konutlarda KDV oranı % 1’dir ve bu oranla 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 m<sup>2</sup> 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.

#### **5.21. 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 yapılmassa dahi KDV’ne tabi olacaktır.

Ayrıca KDVK’nun 9’uncu maddesinde yapılan değişiklik ile 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, KDV'nun 10'uncu maddesinde yapılan değişiklikle, KDV açısından vergiyi doğuran olay, "ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi" anında gerçekleşmiş sayılacaktır.

Diğer taraftan, 5907 Sayılı Kanun ile KDV'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.

KDV'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 KDV'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 Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla **ilk teslimi**" KDV'nden istisna edilmiştir..

5904 Sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile KDV'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 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)."

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 işlerle 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.

**5.22. Menkul, Gayrimenkul ve Maddi Olmayan Varlıkların, Varlık Kiralama Şirketlerine Devri ile Bu Varlıkların Varlık Kiralama Şirketlerince Kiralanması ve Devralınan Kuruma Devri (17/4-u):**

6111 sayılı Kanun'un 85'inci maddesi ile, 17'inci maddenin (g) bendine eklenen yukarıdaki (u) alt bendi ile varlık kiralama şirketlerinin faaliyet konusuna dahil menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkları KDV'siz temin etmesi, KDV'siz kiraya verilmesi ve bunları devraldığı kuruma KDV'siz devredebilmesi imkanı getirilmiştir.

**5.23. Sigorta Tahkim Komisyonu Tarafından, Uyuşmazlıkların Çözümüne İlişkin Olarak Verilen Hizmetler :**

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.

**5.24. Finansal Kiralama Kapsamında SAT-KİRALA Modeline Göre Geri Kiralanmak Üzere Taşınmazın Finansal Kiralama Şirketine Satışı, Satana Finansal Kiralanması, Taşınmazın Satıcıya Geri Devri :**

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 ;

- Taşınmazların geri kiralanmak üzere finansal kiralama şirketine satışı,
- Aynı taşınmazın satıcısına finansal kiralanması,
- Bu taşınmazların finansal kiralama şirketince söz konusu satıcısına devri

işlemleri KDV istisnası kapsamına alınmıştır.