



Kısmi İstisna Kapsamında İndirim Hakkı Tanınan İşlemler

Hazırlayan
Muharrem ÖZDEMİR
Vergi Denetmen Yardımcısı

I. GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1. maddesine göre, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisini indirebilmektedirler. Aynı kanunun 29/2. fıkrasında ise, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması halinde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur. Dolayısıyla, mükellef her vergilendirme döneminde teslim ve hizmetleri karşılığında tahsil ettiği katma değer vergisi ile kendisine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklediği katma değer vergisini kıyaslayarak işlemlerini beyannamelerine yansıtacaktır.

Mükellefin, her vergilendirme döneminde yüklendiği katma değer vergisini "indirim" konusu yapabilmesi için bazı koşulların birlikte yerine getirilmesi koşulu aranmaktadır. Aynı kanunun 29 ve 34. maddesinde indirimin şartları sayılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun

KDV istisnalarıyla ilgili en önemli maddesini teşkil eden 30/a. maddesiyle getirilen genel hükme göre, "Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetin maliyetleri içinde yeralan katma değer vergisi" indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılamayan katma değer vergisi ise aynı kanunun 58. maddesi hükmünün tersi anlamından yola çıkarak Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi matrahının tesbitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Madde hükmü "mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tesbitinde gider olarak kabul edilmez" şeklindedir. Bu düzenlemeye paralel 30/a bendinde de; "mal ve hizmetlerin maliyetleri içerisinde gösterilen katma değer vergisinin indirilemeyeceği" hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, mükellefçe indirilemeyen KDV'nin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak kabul edileceği şeklindedir.

Katma değer vergisinin 30/a bendiyle getirilen bu genel düzenlemenin bir istisnası 32. maddedir. Aynı Kanunun 32. maddesinde "İstisna edilmiş işlemlerde istisna" başlığı altında, aynı kanunun 11, 13, 14, 15. maddelerinde sayılan istisnalar kapsamında mal teslim eden veya hizmet yapanların, bu işlemleri için yükledikleri Katma Değer Vergisinden indirecekleri, indirimin mümkün olmaması halinde ise iade alacakları hükme bağlanmıştır.

Tüm bu yapılan açıklamalar ışığında Katma Değer Vergisinde istisnaları Tam ve Kısmi istisna şeklinde ikiye ayırabiliriz. Tam ve kısmi istisnalara ilişkin yukarıda yaptığımız özet açıklamalar yanında kanunda sayılan tam ve kısmi istisnaları detaya girmeden ana başlıklar altında verdikten sonra makalemizin ana mevzuunu teşkil eden "kısmi istisna kapsamında indirim hakkı tanınan işlemler" konusuna detaylıca bakabiliriz.

• Tam İstisnalar (İade Hakkı Doğuran İşlemler)

1. Mal ve Hizmet İhracı (MD 11)
2. Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimler (MD 11/1-b)
3. İhraç edilmek kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında mal teslimleri (MD 11/1-c)
4. Deniz, Hava, Demiryolu taşıma araçları istisnası (MD 13/a)

5. Liman ve Hava Meydanları Hizmetleri (MD 13/b)

6. Petrol arama faaliyetleri (MD 13/c)

7. Teşvik belgeli makina teçhizat teslimleri (MD 13/d)

8. Uluslararası taşımacılık (MD 14)

9. Diplomatik İstisna (MD 15)

• **Kısmi İstisnalar (İade hakkı doğurmeyen işlemler)**

1. İthalat İstisnası (MD 16)

2. Kanunun 17. maddesinde sayılan istisnalar

3. Kanunun 19/2. maddesindeki faaliyetlere ilişkin istisna

4. 285 sayılı KHK çerçevesinde olağanüstü hal bölge valiliğe yapılan teslimlere ilişkin istisna

5. Geçici 15. maddesinde sayılan konut teslimleri istisnası

II. İNDİRİM HAKKI TANINAN İSTİSNALAR

Makalemizin Giriş bölümünde detaylıca değindiğimiz üzere, kanunun 30/ a maddesine göre, yüklenilen vergilerin indirimi ve iadesi kabul edilmemekte, bu maddenin bir istisnası olan 32. madde de ise tam istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin yüklenilen verginin indirimi, indirilememesi halinde ise iadesinin söz konusu olduğunu açıklamış idik.

İşte bu iki genel düzenlemeye bir üçüncü özel uygulama getirilmiştir. Aşağıda da etraflıca açıklayacağımız üzere, katma değer vergisinde KDV istisnası getirilen bazı düzenlemelerin özünde gelir vergisi ve kurumlar vergisindeki istisnalara paralellik bazı istisnalarında faaliyet gösteren kurumların özelliği gereği getirildiğini belirtmek isteriz.

Katma değer vergisi istisnası getirilen bu üç işlemin en önemli özelliği 30/ a ve 32. maddeye uymayan, bu iki istisna arası diğer bir ifadeyle nisbi kısmi istisna diyebileceğimiz bir istisna özellikleri taşımalarıdır. Çünkü; tam istisnada olduğu gibi yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilmekte ancak iadesi mümkün olmamakta, iade yönüyle kısmi istisnaya paralel bir düzenleme görüntüsü verse de indirim konusuna aykırılık göstermektedir.

İndirim hakkı tanınan ancak iadesi mümkün olmayan bu işlemleri ve özellikleri aşağıda inceleyelim.

1- İşletmelerin Devri, Dönüşümü, Bölünmesi ve Birleşme İşlemleri

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (4369 sayılı Kanunla değişen şekli ile 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) 81. maddesinin 2 ve 3. fıkralarında sayılan koşulların var olması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ifade edilmiştir. Aynı kanunun 2. fıkrasında "Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin (Kollektif şirket, adi şirket ve şahıs işletmeleri) bilançosunun bir sermaye şirketine (Anonim şirket, limited şirket ve eshamlı komandit şirket) aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan özsermayesi tutarında ortaklık payı alması ve bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması" halinde gelir vergisi yönünden değer artış hesaplanmayacağı ve dolayısıyla devir işlemi karşılığı elde edilen gelirin vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı kanunun 81. maddesinin 3. fıkrasında da "Kollektif ve adi komandit şirketlerin, 2 numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi" işleminin gelir vergisi açısından vergilendirilmeyeceği ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi kanunundaki devir ve dönüşüm işlemleri gibi, kurumlar vergisi kanunu bakımından, KVK'nun 37. ve 39. maddeleri çerçevesinde sermaye şirketlerinin devri ve bölünmesinden doğan kazançlarda vergilendirilmemektedir.

Gerek ferdi işletmelerin sermaye şirketine devri ve dönüşümü ve gerekse sermaye şirketlerinin birleşmesi ve devri işlemleri olsun devrolan veya birleşen işletmelerin malvarlığının, devralan veya birleşilen işletmeye teslimi söz konusu olduğundan KDV'ye tabidir. Ancak, gelir ve kurumlar vergisindeki bu düzenlemelere paralel katma değer vergisi kanunun 17/4-c maddesi ile istisna hükmü getirilmiş ve yapılan bu işlemler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

4684 sayılı Kanunun 19/A maddesiyle 03.07.2001 tarihinden geçerli olmak

üzere getirilen parantez içi hükmü ile bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDV kanununun 30 ncu maddesinin (a) bendi hükmünün uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla işlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler devralan sermaye şirketi tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

2- Kurumlar Vergisi mükelleflerinin iştirak hisseleri ile Gayrimenkullerinin satış işlemleri

Katma değer vergisi kanununun geçici 10. maddesi ile kurumlar vergisi kanununun geçici 28. maddesi kapsamına giren, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükmüne paralel bu kapsamdaki teslimlerde katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar vergisi kanununun 28. madde kapsamındaki, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilmesi halinde istisna hükmü uygulanacağı, katma değer vergisi kanunu açısından teslim sayılan bu durumda KVK'nuna paralel bir düzenleme ile KDV kanununun geçici 10. maddesiyle bu teslimlerin istisna olduğu belirtilmiştir.

Aynı şekilde, 4684 sayılı kanunun 18/F maddesiyle eklenen ve 03.07.2001 uygulama tarihli KVK Kanununun Geçici 29. maddesine eklenen 6 ve 7 nci bend hükmüyle, Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların ve özel finans kuruluşlarının aktiflerinde kayıtlı olan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar ile banka ve özel finans kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak iştiraki bulunan tam mükellef sermaye şirketlerinin satışından doğan kazançların, satışın yapıldığı yılda kurum sermayelerine ilave edilen bu kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu hükümlere paralel KDV Kanununun Geçici 10. maddesiyle bir değişiklik yapılarak bankalar ve özel finans kuruluşları ile bunlarda iştiraki bulunan sermaye şirketlerinin aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkullerin satışı, satıştan doğan kazancın sermayeye eklenmesi şartıyla KDV'den de istisna edilmiştir.

Katma değer vergisi kanununun Geçici 10. maddesi ile istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler teslimin yapıldığı döneme kadar

indirimi mümkün bulunmakta, bu döneme kadar indirilemeyen kısım ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3- Özelleştirme Kanunu kapsamında alınan iktisadi kıymetlerin satışı veya kiralanması işlemleri

Katma değer vergisi kanununun geçici 12. maddesi ile "4046 sayılı Kanunun Özelleştirme Kanununun 1 nci maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri vergiden müstesnadır." hükmü yer almaktadır. Bu bağlamda, özelleştirme kanununun 1. maddesinin (A) fıkrasında sayılan ve özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin özelleştirme idaresine teslimi ve kiralanması işlemleri Geçici 12. maddesiyle KDV'den istisna edilmiştir. Aynı maddenin son cümlesinde yer alan "bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından katma değer vergisi kanunun 30/a bendi hükmü uygulanmaz" hükmü ile bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirilmesi imkanı getirilmiştir.

III.SONUÇ

Makalemizin II. Bölümünde etraflıca ele almaya çalıştığımız istisnalardan, işletmelerin devri, dönüşümü, bölünmesi ve birleşme işlemleri GVK 81/2, 3 ve KVK 37 ve 39. maddelerine paralel olarak KDV Kanununun 17/4-c maddesi ile bu işlemler istisna kapsamına alınmıştır. Aynı şekilde KVK'nun Geçici 28 nci maddesi ile Geçici 29. maddenin 6 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı istisna hükmüyle uyumlu hale getirilen KDV Kanununun Geçici 10. maddesiyle bu kapsamdaki teslimlerin vergiden müstesna olduğu ifade edilmiştir.

4046 sayılı Özelleştirme Kanunu kapsamında iktisadi kıymetlerin teslim ve kiralanması işlemleri de vergiden istisna edilerek teslim dolayısıyla vergi beyan zorunluluğunun önüne geçilmiştir.