

2023 / Eylül-Aralık Dönemi Özelgeleri



İÇİNDEKİLER

İçindekiler	1
1. GELİR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	6
1.1. Belediye Tarafından Yapılan Gelir Desteği Ödemesinin Vergilendirilmesi Hakkında (29.07.2023 Tarih ve 44022 Sayılı Özelge)	6
1.1.1. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	6
1.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	6
1.2. Ücret Ödemelerinde Asgari Ücret Tutarındaki Vergi İstisnasının Ek Emeklilik Aylığı Ödemelerinin Ücret Olarak Vergilendirilen Kısımına Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (07.09.2023 Tarih ve 378219 Sayılı Özelge)	6
1.3. Basit Usulde Faaliyet Gösteren Mükellefin Youtube Kanalından Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi (31.10.2023 Tarih ve 497179 Sayılı Özelge)	7
1.4. Genç Girişimci Kazanç İstisnasının Yurt Dışından Elde Edilen Gelirlere Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (01.11.2023 Tarih ve 40962 Sayılı Özelge).....	7
1.5. Emlakçılık Faaliyetinde Bulunan Mükellef Tarafından Giyim Harcamalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (01.11.2023 Tarih ve 492486 Sayılı Özelge)	8
1.5.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	8
1.5.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	8
1.6. Makine Mühendisi Tarafından Gerçekleştirilen Entegre Mekanik ve Elektrik Sistemleri Konusunda Teknik Test ve Analiz Faaliyetinin Vergilendirilmesi Hakkında (03.11.2023 Tarih ve 67751 Sayılı Özelge)	9
1.7. Nevi Değişikliği Yoluyla Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi Hakkında (06.11.2023 Tarih ve 1238228 Sayılı Özelge).....	9
1.8. Motokurye Faaliyeti Sebebiyle Evin Home Ofis Olarak Kullanılması Durumunda Kira Bedeli Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (10.11.2023 Tarih ve 1264971 Sayılı Özelge)	10
1.9. Evde Ses Kaydı Yapılarak Hazırlanan Barbie, Miniş vb. Figür Oyuncakların Videolarının Sosyal İçerik Üreticiliği İstisnası Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hakkında (14.11.2023 Tarih ve 1276126 Sayılı Özelge)	

1.10.Naht Sanatı Çalışmalarından Dolayı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde Yer Alan İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılmayacağı Hakkında (15.11.2023 Tarih ve 156313 Sayılı Özelge)	11
1.11.Naht Sanatı Çalışmalarından Dolayı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde Yer Alan İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılmayacağı Hakkında (20.11.2023 Tarih ve 71756 Sayılı Özelge)	11
1.12.Türkiye'de İkamet Etmeden Önce Belarus'ta Elde Edilen Ücret Gelirinin Beyanı Hakkında (20.11.2023 Tarih ve 539349 Sayılı Özelge)	12
1.13.Medikal Maske Harcamalarının Gelir Vergisi Beyannamesinde Sağlık Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılamayacağı Hakkında (20.11.2023 Tarih ve 1311179 Sayılı Özelge).....	13
1.14.Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefe Ait Destekleyici Sağlık Ürünleri Harcamalarının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (20.11.2023 Tarih ve 532790 Sayılı Özelge)14	
1.15.Çalışanların Bir Kısımına İşyerinde Yemek Verilip, Bir Kısımına Nakit Yemek Bedeli Ödenmesi Durumunda Ücret İstisnasının Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (21.11.2023 Tarih ve 1315945 Sayılı Özelge)	14
1.16.Sporcu Ücretleri Üzerinden Kesilecek Verginin Nasıl Hesaplanacağı Hakkında (21.11.2023 Tarih ve 542959 Sayılı Özelge)	15
1.17.Net Ücret Ödemesinde Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Kesintisi Hakkında (29.11.2023 Tarih ve 1361997 Sayılı Özelge)	16
1.18.Mali Müşavirin Yanında Çalışan Personelin Tedavi Harcamalarının Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (01.11.2023 Tarih ve 491777 Sayılı Özelge)	17
1.19.Babası ile Aynı İşyerinde ve Aynı Faaliyet Kodu İle Mali Müşavirlik Faaliyetinde Bulunan Mükellefin Genç Girişimci Kazanç İstisnası Açısından Durumu Hakkında (02.11.2023 Tarih ve 35808 Sayılı Özelge)	18
1.20.Evlat Edinme Öncesinde Geçici Sözleşmesiyle İle Bakımı Üstlenilen Çocukların Eğitim Giderlerinin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (07.11.2023 Tarih ve 503450 Sayılı Özelge)	18
1.21.Mali Müşavirin Yanında Çalışan Personelin Tedavi Harcamalarının Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (08.11.2023 Tarih ve 503450 Sayılı Özelge)	19
1.22.Serbest Meslek Erbabının Aldığı Psikolojik Danışmanlık Hizmetinin "Sağlık Harcaması" Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği Hakkında (02.11.2023 Tarih ve 26606 Sayılı Özelge).....	20
2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	20

2.1. İsveç Mukimi Bir Firmadan Alınan Yazılımlar Nedeniyle Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (01/11/2023 Tarih ve 491893 Sayılı Özelge).....	20
2.1.1. Kurumlar Vergisi Yönünden.....	20
2.1.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden	21
2.2. Kurum Kazancının Tespiti Hakkında (03/11/2023 Tarih ve 68017 Sayılı Özelge).....	21
2.3. Yurtdışından Alınan Mühendislik, Danışmanlık ve Diğer Teknik Hizmetler İçin Ödenen Bedeller Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (03/11/2023 Tarih ve 1234596 Sayılı Özelge).....	22
2.4. Kılavuz Kaptanlık Faaliyeti Kapsamında Elde Edilen Gelirin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında (03/11/2023 Tarih ve 1234615 Sayılı Özelge).....	23
2.5. Faaliyet Konusu Sigorta Aracılık Hizmetleri Olan Firmanın Uygulayacağı Kurumlar Vergisi Oranı Hakkında (03/11/2023 Tarih ve 508034 Sayılı Özelge).....	24
2.6. Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi Hakkında (06/11/2023 Tarih ve 79265 Sayılı Özelge).....	24
2.7. Yapı Kooperatifi/Ortak Dışı İşlem KDV-Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Hakkında (08/011/2023 Tarih ve 33782 Sayılı Özelge).....	25
2.7.1. Kurumlar Vergisi Yönünden	25
2.7.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden.....	26
2.8. Organize Sanayi Bölgesi İktisadi İşletmeleri Hakkında (09/11/2023 Tarih ve 11355271 Sayılı Özelge)	26
2.9. Tamir ve Bakım Hizmeti Verilen Makinenin Arıza Yapması Nedeniyle, Önceki Dönemde Tahsil Edilen Bedelin İadesi İçin İade Faturası Düzenlenip Düzenlenmeyeceği Hakkında (10/11/2023 Tarih ve 1268769 Sayılı Özelge). ..	28
2.9.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden.....	28
2.9.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden.....	28
2.9.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden	28
2.10. Kur Korumalı Vadeli Mevduat Hakkında (13/11/2023 Tarih ve 115719 Sayılı Özelge).....	29
2.11. Konut Yapı Kooperatifinin Konut Satışı Hakkında (13/11/2023 Tarih ve 70311 Sayılı Özelge).....	29
2.11.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	30
2.11.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	30

2.12.Yurt Dışından Geçici Görevle Gelen Memurların Çocuklarına Eğitim Veren Kurumun KVK 10/1-ğ Maddesinden Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında (14/11/2023 Tarih ve 519111 Sayılı Özelge)	30
2.13.Özel Sağlık Kuruluşlarının Kendi Aralarında Yapacağı Kadro Devri (14/11/2023 Tarih ve 529020 Sayılı Özelge)	31
2.13.1. Vergi Usul Kanununu Yönünden.....	31
2.13.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	32
2.14.Birlik İçin Ödenen Aidat Tutarlarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı Hakkında (15/11/2023 Tarih ve 521379 Sayılı Özelge)	32
2.15.Bedelsiz Tıbbi Maske Tesliminde Belge Düzeni Hakkında (15/11/2023 Tarih ve 1286313 Sayılı Özelge).....	33
2.15.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	33
2.15.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	33
2.15.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	34
2.16.Gümrüksüz Satış Mağazalarından Elde Edilen Kazanç (15/11/2023 Tarih ve 1286694 Sayılı Özelge).....	34
2.17.Yurt Dışında Ödenen Ek Gümrük Vergisinin Kurum Kazancından İndirilmesi Hakkında (16/11/2023 Tarih ve 23680 Sayılı Özelge)	34
2.18.Almanya Mukimi Firmadan Alınan Test Hizmeti Karşılığı Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Hakkında (20/11/2023 Tarih ve 71964 Sayılı Özelge).....	35
2.18.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	35
2.18.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden	36
2.18.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	37
2.19.Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Hakkında (21/11/2023 Tarih ve 47821 Sayılı Özelge).....	37
2.19.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme	37
2.19.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme	37
2.20.İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (29/11/2023 Tarih ve 97758 Sayılı Özelge).....	38
2.21.Geçmiş Yıllarda Sonuçlanan Mahkeme Kararına İstinaden Yapılan Ödemelerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilmesi Hakkında (29/11/2023 Tarih ve 1362984 Sayılı Özelge)	39
2.22.Nakit Sermaye Artışında Faiz İndirimi Uygulaması (30/11/2023 Tarih ve 554597 Sayılı Özelge).....	40

3. DAMGA VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER	41
3.1. Ar-Ge Faaliyetinde Çalışan Personelin Brüt Ücretinin Hesaplanmasında Damga Vergisinin Dahil Edilip Edilmeyeceği Hakkında (06/11/2023 Tarih ve 1241641 Sayılı Özelge)	41
3.2. Döviz Kazandırıcı Faaliyet Kapsamında Yapılan Danışmanlık Hizmetlerine İlişkin Ödenen Hakediş Damga Vergilerinin VRHİ Belgesine İşlenip İşlenmeyeceği Hakkında (14/12/2023 Tarih ve 589133 Sayılı Özelge)	41
3.3. Fiyat Farkına İlişkin Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi (21/12/2023 Tarih ve 605803 Sayılı Özelge)	42

1. GELİR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

1.1. Belediye Tarafından Yapılan Gelir Desteği Ödemesinin Vergilendirilmesi Hakkında [\(29.07.2023 Tarih ve 44022 Sayılı Özelge\)](#)

Halk otobüsü/Otobüs ile yapılan şehir içi ve banliyö yolcu taşımacılığı faaliyeti ile işgal edilen, hasılat esaslı vergilendirme ve hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne tabi olduğu belirtilerek, ... Büyükşehir Belediyesince toplu taşıma hizmetlerinden ücretsiz veya indirimli olarak yararlananlara ilişkin sağlanan gelir desteğinin hasılat esaslı kazanç tespitinde hasılatla dahil edilip edilmeyeceği, söz konusu gelir desteğinin KDV beyanına konu edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

1.1.1. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi faaliyet nedeniyle belediyeler tarafından sağlanan gelir desteği tutarı hasılat esaslı vergilendirme usulü matrahına dahil olup, bu usule göre hesaplanan verginin 4 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

1.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre vergilendirilen halk otobüsü/otobüs ile yapılan şehir içi ve banliyö yolcu taşımacılığı faaliyeti nedeniyle belediyeler tarafından yapılan gelir desteği ödemesinin, hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından elde edilen gayrisafi hasılat tutarına dahil edilmesi ve bu kapsamda elde edilen gayrisafi hasılatın %10'unun bu faaliyete ilişkin vergiye tabi kazanç olarak dikkate alınması gerekmektedir.

1.2. Ücret Ödemelerinde Asgari Ücret Tutarındaki Vergi İstisnasının Ek Emeklilik Aylığı Ödemelerinin Ücret Olarak Vergilendirilen Kısımına Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında [\(07.09.2023 Tarih ve 378219 Sayılı Özelge\)](#)

İşletme tarafından vakıf yararlananlarına yapılan ek emeklilik aylığı ödemelerinin en yüksek devlet memuruna ödenen maaş kadar olan kısmının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu kapsamında damga vergisinden istisna

edildiği belirtilerek yapılan ödemelerin istisnayı aşan kısımlarına aynı maddenin (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulanıp uygulanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Vakıfta emekli maaş alanların bir işverene bağlı olarak ayrıca bir ücret geliri elde etmeleri halinde ise istisnanın sadece en yüksek ücret gelirine uygulanması gerektiğinden ve bu ücretinin emekli aylığı ödemelerinin istisnayı aşan kısmından fazla olacağı değerlendirildiğinden, söz konusu istisna, ücret gelirlerine işverenince uygulanacak ve emekli aylığı ödemelerinin istisnayı aşan kısmına ayrıca uygulanmayacaktır.

1.3. Basit Usulde Faaliyet Gösteren Mükellefin Youtube Kanalından Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi ([31.10.2023 Tarih ve 497179 Sayılı Özelge](#))

Televizyon tamirciliği faaliyeti nedeniyle kazancın basit usulde tespit edildiği, aynı zamanda hobi olarak açılmış olan YouTube kanalından da gelir elde edildiği belirtilerek, YouTube kanalından elde edilen kazancın nasıl vergilendirileceği görüşü talep edilmektedir.

Gelir vergisi tarifесinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL, 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi) aşması halinde, bu kazancın yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmekte olup, bu durumda basit usulde tespit edilen kazancın da takip eden takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir.

1.4. Genç Girişimci Kazanç İstisnasının Yurt Dışından Elde Edilen Gelirlere Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında ([01.11.2023 Tarih ve 40962 Sayılı Özelge](#))

"Radyo, tv, posta yoluyla veya internet üzerinden yapılan perakende ticareti" faaliyeti kapsamında ticari kazanç yönünden mükellefiyetinin bulunduğu, faaliyet nedeniyle genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanıldığı faaliyet kapsamında amazon alışveriş sitesi üzerinden yurt dışına satış yapıldığı belirtilerek yurt dışına yapılan satışlardan elde edilen gelirler için de genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanıp faydalanılmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Kanunun mükerrer 20.ci maddesinde yer alan istisnadan tam mükellef gerçek kişilerin yararlanabilmesi mümkün olup tam mükellef gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamına anılan istisnanın uygulanması gerekmektedir. Buna göre, ticari faaliyetiniz kapsamında yurt içinde ve yurt dışında elde ettiğiniz kazançlarınızın tamamı üzerinden genç girişimcilerde kazanç istisnası için belirlenen istisna tutarının indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

1.5. Emlakçılık Faaliyetinde Bulunan Mükellef Tarafından Giyim Harcamalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında [\(01.11.2023 Tarih ve 492486 Sayılı Özelge\)](#)

Emlakçılık faaliyeti ile iştigal edilen ve iş gereği müşterilerle görüşmeler yapıldığı belirtilerek, kıyafet harcamalarının Gelir Vergisi Kanunu yönünden kazancın tespitinde gider ve Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden ise harcamaya tekabül eden katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği hususunda görüş talep edilmiştir.

1.5.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Emlakçılık faaliyetinin ifasında kullanıldığı belirtilen kıyafetler için yapılan harcamaların, münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması ve iş dışında özel hayatınızda da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen harcamalar ile ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir illiyet bağının olduğundan söz edilemeyecektir. Bu bağlamda, yapmış olunan kıyafet harcamalarının ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

1.5.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Emlakçılık faaliyetinin ifasında kullanıldığı belirtilen kıyafetlere yapılan harcamalar Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmadığından, bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin 3065 sayılı Kanununun 30/d maddesi çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

1.6. Makine Mühendisi Tarafından Gerçekleştirilen Entegre Mekanik ve Elektrik Sistemleri Konusunda Teknik Test ve Analiz Faaliyetinin Vergilendirilmesi Hakkında [\(03.11.2023 Tarih ve 67751 Sayılı Özelge\)](#)

Makine mühendisi olarak entegre mekanik ve elektrik sistemleri konusunda teknik test ve analiz faaliyeti ile iştirak edilmesi dolayısıyla ... Vergi Dairesi Başkanlığınca işgal eden kişi adına ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edildiği, iş güvenliği kapsamında iş ekipmanlarının yılda bir periyodik kontrolleri sonucu oluşturulması, muayene sonuç raporlarını ilgili firmalara teslim edildiği ve bahse konu faaliyet dolayısıyla elde edilen kazancın serbest meslek kazancı hükümleri kapsamında mı yoksa ticari kazanç hükümleri kapsamında mı değerlendirileceği hususunda görüş talep edilmiştir.

Gerçekleştirilen entegre mekanik ve elektrik sistemleri konusunda teknik test ve analiz faaliyeti kapsamında periyodik kontroller sonucu muayene sonuç raporu hazırlama faaliyetinin, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye dayanılarak yapılması nedeniyle, serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ve elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

1.7. Nevi Değişikliği Yoluyla Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi Hakkında [\(06.11.2023 Tarih ve 1238228 Sayılı Özelge\)](#)

Kurucu ortağı olunan ... Ltd. Şti.'nin iki ortaklı olarak .../.../... tarihinde kurularak Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ne tescil edildiği, .../.../... tarihinden itibaren anılan şirkete ait tüm hisselerin şahsa ait olduğu ve şirketin tek ortaklı limited şirket haline geldiği, 20/2/2020 tarihli ve 2020/01 sayılı Müdürler Kurulu Kararıyla Türk Ticaret Kanununun 593. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca limited şirkete ait pay senetlerinin nama yazılı olarak bastırıldığı ve aynı tarihte tarafınıza teslim edildiği, anılan şirketin Genel Kurulunda alınan karar neticesinde şirketin .../.../... tarihinde nevi değişikliği yapılmak suretiyle anonim şirkete dönüştürüldüğü ve bu kararın ticaret siciline tescil edildiği, tescil tarihi itibarıyla bastırılan ve şirket tarafından şahsa tevdi edilen bahse konu anonim şirkete ait hisse senetlerinin elden çıkarılacağı belirtilerek, nevi değişimi yoluyla anonim şirkete dönüşen şirketin hisse

senetlerinin iktisap tarihi olarak hangi tarihin dikkate alınacağı hususunda tereddüt hâsıl olduğu anlaşılmış olup, konu hakkında görüş talep edilmiştir.

Nevi değiştirerek anonim şirkete dönüşen limited şirkete ait ortaklık haklarınız, şirketinizin anonim şirkete dönüştüğü tarihte (30/3/2022) hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, anonim şirket hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak bu hisseler üzerinde tasarruf hakkına sahip olduğunuz (hisse senetlerinin bastırıldığı) 30/3/2022 tarihinin esas alınması gerekmektedir

1.8. Motokurye Faaliyeti Sebebiyle Evin Home Ofis Olarak Kullanılması Durumunda Kira Bedeli Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında [\(10.11.2023 Tarih ve 1264971 Sayılı Özelge\)](#)

.../.../20.. Tarihi itibariyle motosiklet ile kurye faaliyetinde bulunulduğu, iş yeri adresi olarak ikamet adresinin gösterildiği belirtilerek, ikametgâh için yapılmış olunan kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir

Motosiklet ile kurye faaliyetinin ayrı bir iş yeri açılmasını gerektirmeyecek mahiyette olması ve ikametgâh adresinin iletişim adresi olarak gösterilmiş olması nedeniyle ikamet edilen gayrimenkulün, iş yeri olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Buna göre, ikamet edilen gayrimenkul için yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-(a) maddesi hükmüne istinaden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

1.9. Evde Ses Kaydı Yapılarak Hazırlanan Barbie, Miniş vb. Figür Oyuncakların Videolarının Sosyal İçerik Üreticiliği İstisnası Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hakkında [\(14.11.2023 Tarih ve 1276126 Sayılı Özelge\)](#)

Evde ses kaydı yaparak hazırlanan barbie, miniş vb. figür oyuncakların videolarının Youtube üzerinden yayınlamak suretiyle gelir elde edilen ve elde edilmesi söz konusu gelirin sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda görüş talep edilmiştir.

Sosyal içerik üreticisi olarak evde ses kaydı ile hazırlanan barbie, miniş vb. figür oyuncaklara ait videoları "www.youtube.com" adlı sosyal paylaşım ağı üzerinde

yayınlanması neticesinde elde edilen gelirler için söz konusu istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmakta olup, Türkiye'de kurulu bankalarda bu kapsamda açtığınız hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla bankalar tarafından %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

1.10. Naht Sanatı Çalışmalarından Dolayı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde Yer Alan İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılmayacağı Hakkında [\(15.11.2023 Tarih ve 156313 Sayılı Özelge\)](#)

Naht sanatı (kıl testere oymacılığı) çalışmaları yapıldığı ve bu çalışmalarınızın da Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından güzel sanat eseri olarak kabul edildiği belirtilerek söz konusu çalışmalardan dolayı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kolları arasında değerlendirilen naht sanatı (ahşap oymacılığı) faaliyetlerinden dolayı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinde yazılı basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca taşınması ve sadece kişi tarafından üretilen ahşap oyma ürünlerin satılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

1.11. Naht Sanatı Çalışmalarından Dolayı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde Yer Alan İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılmayacağı Hakkında [\(20.11.2023 Tarih ve 71756 Sayılı Özelge\)](#)

Hastane bünyesinde muhtelif branşlarda çalışan doktorların, muayenehanesi bulunmaksızın serbest meslek mükellefiyeti açtırmak ve hastanenin bir bölümünü kullanmak suretiyle hastanede hizmet alım sözleşmesine dayalı olarak hizmet verdiği, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı olan söz konusu doktorların, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında serbest meslek erbabı olarak değerlendirip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Hastanede farklı branşlarda çalışan hekimlerin, 5510 sayılı Kanunun ek 10. maddesi uyarınca anılan Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı olarak çalışmalarını halinde, söz konusu hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi ve kazançlarının serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

1.12. Türkiye'de İkamet Etmeden Önce Belarus'ta Elde Edilen Ücret Gelirinin Beyanı Hakkında [\(20.11.2023 Tarih ve 539349 Sayılı Özelge\)](#)

Belarus (Beyaz Rusya) vatandaşı olduğu, 4 Nisan 2022 tarihine kadar Belarus'ta anılan tarihten itibaren ise Türkiye'de ikamet edildiği, Türkiye'de ikamet edildiği tarihten itibaren Türkiye'de yerleşik olmayan ve daimi temsilcisi bulunmayan Gürcistan mukimi bir şirket için uzaktan ücretli olarak çalışıldı ve ücret ödemelerinin döviz olarak yapıldığı belirtilerek Türkiye'de ikamet edilmeden önce Belarus'ta elde edilen ücret gelirinin Türkiye'de istisna olup olmadığı, söz konusu ücret geliri için Türkiye'de beyanname verilmesi gerekip gerekmediği, Türkiye'de beyanname vermenizin gerekmesi halinde Belarus'ta ödenen vergiyi mahsup edip edemeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

Anlaşmanın 4. maddesine göre 4 Nisan 2022 tarihinden önce Beyaz Rusya mukimi olunması halinde bu tarihe kadar elde edilen Türkiye kaynaklı ücret gelirleri Anlaşmanın 15. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, hizmet Türkiye'de ifa edilmedikçe yalnızca Beyaz Rusya'da vergilendirilecektir. Söz konusu dönemde Beyaz Rusya mukimi olunması halinde tarafa yapılan ve Türkiye kaynaklı olmayan gelirlere Türkiye-Beyaz Rusya arasındaki Anlaşmanın uygulanmayacağı tabii olup, söz konusu gelirlere ilişkin vergilendirmenin gelirin Gürcistan kaynaklı olması halinde varsa Beyaz Rusya-Gürcistan arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerine göre eğer anlaşma yoksa Beyaz Rusya'da iç mevzuat hükümlerine göre yapılacağı tabiidir.

4 Nisan 2022 tarihinden önce Türkiye mukimi olunması halinde ve hizmetin Beyaz Rusya'da ifa edilmesi halinde ise Türkiye-Beyaz Rusya Anlaşmasının 15. maddenin 2. fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi şartıyla vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; bu koşulların ez az birisinin gerçekleşmemesi halinde ise Beyaz Rusya'nın da söz konusu ücret gelirlerinden

vergi alma hakkı olacaktır. Anlaşmanın her iki ülkeye vergilendirme hakkı verdiği durumda ise Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, Beyaz Rusya'da ödenen vergi Türkiye'de vergiden istisna edilecektir. Ancak geriye kalan gelire ilişkin vergi hesaplanırken, istisna edilen gelir vergiden istisna değilmiş gibi dikkate alınarak bir vergi oranı uygulanabilecektir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Gürcistan Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" hükümleri 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler" başlıklı 15. maddesinin 1. fıkrasında; "1. 16, 18, 19 ve 20. maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde edilen ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir." hükmüne yer verilmiştir.

4 Nisan 2022 tarihinden itibaren Türkiye mukimi olmanız ve Gürcistan kaynaklı ücret gelirleri elde etmeniz halinde Türkiye-Gürcistan Anlaşmasının 15. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, hizmet Gürcistan'da ifa edilmedikçe yalnızca Türkiye'de vergilendirilecektir.

1.13. Medikal Maske Harcamalarının Gelir Vergisi Beyannamesinde Sağlık Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılamayacağı Hakkında [\(20.11.2023 Tarih ve 1311179 Sayılı Özelge\)](#)

Faturası bulunan medikal maske harcamalarının serbest meslek faaliyeti dolayısıyla verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde sağlık harcaması olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Satın aldığınız medikal maskelere ilişkin harcamalarınızın, sağlık harcaması kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

1.14. Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefe Ait Destekleyici Sağlık Ürünleri Harcamalarının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında [\(20.11.2023 Tarih ve 532790 Sayılı Özelge\)](#)

Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olunan, 2023 yılı içerisinde ağrı, ısı ve kolajen bantları, vitamin (B12, Omega 3), melatonin ile yüz gerdirme maskesi vb. destekleyici nitelikteki sağlık ürünlerine ait harcamaların yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilmemesi hususunda görüş talep edilmektedir.

Satın alınan ağrı, ısı ve kolajen bantları, vitamin (B12, Omega 3), melatonin ile yüz gerdirme maskesi vb. destekleyici sağlık ürünlerine ilişkin harcamaların "sağlık gideri" olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu giderlerin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

1.15. Çalışanların Bir Kısımına İşyerinde Yemek Verilip, Bir Kısımına Nakit Yemek Bedeli Ödenmesi Durumunda Ücret İstisnasının Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında [\(21.11.2023 Tarih ve 1315945 Sayılı Özelge\)](#)

Personelinize işyerinizde yemek verildiği ancak vejetaryen olma, yemek menüsünü tercihlerine uygun bulmama gibi çeşitli nedenlerle yemek hizmetinden faydalanmak istemeyen personele yemek bedelinin şirket tarafınca nakdi olarak ödeneceği belirtilerek yemek hizmetinden faydalanmak istemeyen personele nakdi yemek yardımı yapılması halinde 193 sayılı Kanununun 23. maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından işyerinde çalışanlara yemek hizmeti verilmesine rağmen vejetaryen olma, yemek menüsünü tercihlerine uygun bulmama gibi çeşitli nedenlerle bu yemek hizmetinden yararlanmak istemeyen personele nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi uyarınca istisnaya konu edilemeyecek olup söz konusu nakdi ödemeler ücret olarak değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre vergilendirilecektir.

1.16. Sporcu Ücretleri Üzerinden Kesilecek Verginin Nasıl Hesaplanacağı Hakkında [\(21.11.2023 Tarih ve 542959 Sayılı Özelge\)](#)

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olunan, "Futbol, voleybol, basketbol vb. kulüplerinin faaliyetleri" ile iştigal edildiği ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72. maddesi kapsamında sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden lig usulüne tabi spor dallarında; en üst altı ligdekiler için % 10 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulduğu belirtilerek söz konusu sporculara, 01.01.2022 tarihinden itibaren asgari ücret istisnasının nasıl uygulanacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Sporculara yapılan ücret ve ücret benzeri ödemelerin aylık brüt tutarı üzerinden işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra bulunan gelir vergisi matrahına, 193 sayılı Kanunun Geçici 72. maddesi kapsamında belirlenen oranlarda tevkifat yapılmak suretiyle gelir vergisi tutarı hesaplanacaktır.

Ayrıca, sporcuların elde ettikleri ücret gelirlerine, 01.01.2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde ve 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan istisnanın uygulanması gerekmektedir. Söz konusu istisnanın ilgili ayda yapılan ücret ödemeleri toplamına bir kez uygulanması mümkün bulunmaktadır. Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecek olup, en yüksek ücret alınan işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir.

En üst altı ligde faaliyette bulunan kulüpte çalışan sporculara ilgili ayda yapılan ücret ödemeleri üzerinden 193 sayılı Kanunun Geçici 72. maddesi kapsamında %10 sabit oran uygulanmak suretiyle tevkif edilen vergiden, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücrete isabet eden vergi tutarı düşülmek suretiyle asgari ücret istisnası uygulanacak ve kalan vergi tutarı tevkif edilerek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edilmek suretiyle vergi dairesine ödenecektir.

Diğer taraftan, sporculara yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kağıtlarda gösterilen ücret ödemelerinin; ilgili aydaki aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısmına 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34. fıkrası uyarınca damga vergisi istisnası uygulanması, kalan ödeme tutarı üzerinden ise damga vergisi aranılması gerekmektedir.

1.17. Net Ücret Ödemesinde Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Kesintisi Hakkında **(29.11.2023 Tarih ve 1361997 Sayılı Özelge)**

Aylıklarını net ücret olarak alan personel ücretlerine Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı ile istisnaya tabi tutarın net ücrete ilave edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

01.01.2022 tarihinden itibaren hizmet erbabına nakden veya hesaben yapılan ücret ödemelerinden, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi ile varsa sendika aidatı, şahıs sigortası primi ve engellilik indirimi tutarları düşüldükten sonra bulunan gelir vergisi matrahı üzerinden, kümülatif gelir vergisi matrahı da dikkate alınarak gelir vergisi hesaplanmakta ve hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanununun 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna uyarınca, asgari ücretin ilgili aydaki vergi tutarı indirilerek kesilecek gelir vergisi bulunmaktadır. Yine, brüt ücret tutarından brüt asgari ücret tutarı indirilmekte ve kalan tutar üzerinden kesilecek damga vergisi hesaplanmaktadır. Bu şekilde yapılan hesaplamalar sonucu brüt ücret gelirinden işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi ile gelir ve damga vergisi kesintileri düşülmek suretiyle de çalışana ödenecek net ücret belirlenmektedir.

Şirket ile çalışanlar arasında düzenlenen iş sözleşmelerine veya varsa ilgili diğer mevzuata istinaden net olarak belirlenen ücret tutarlarının, yukarıda belirtilen hesaplama dikkate alınarak brüt tutarlarının hesaplanması ve bu şekilde hesaplanan brüt tutarlar üzerinden de yukarıda belirtilen şekilde gelir ve damga vergisi kesintilerinin belirlenmesi gerekmektedir.

1.18. Mali Müşavirin Yanında Çalışan Personelin Tedavi Harcamalarının Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında [\(01.11.2023 Tarih ve 491777 Sayılı Özelge\)](#)

Mali müşavirlik faaliyeti ile iştigal ettiğiniz, yanınızda çalışan personelin geçirdiği ağır hastalık nedeniyle tedavi giderlerinin %90'ının Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılandığı, karşılanmayan kısım için özel sağlık hizmeti sunucularından bazı tedavi ve tahlil hizmeti alındığı, bu hizmetlere ilişkin ödemelerin tarafınızdan karşılandığı, söz konusu tedavi hizmetlerine ilişkin fatura ve serbest meslek makbuzunun tedaviden faydalanan çalışmanız adına düzenlendiği belirtilerek, tarafınızca ödenen tedavi harcamalarının personele sağlanan sosyal yardım olarak değerlendirilmeksizin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/2. maddesi uyarınca serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak hasılatтан indirilip indirilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Buna göre, yanınızda çalıştırdığınız personele ait olup tarafınızca karşılanan tedavi giderlerinin, çalışana sağlanan menfaat olarak değerlendirilmesi nedeniyle, net ücret olarak kabul edilmesi ve brütleştirilerek ilgili ayların bordrolarına dahil edilmesi ve bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrası uyarınca gelir tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bu kapsamda ücret olarak değerlendirilen söz konusu ödemenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, yanınızda çalışan personelin özel sağlık hizmeti sunucularından aldığı tedavi hizmetlerinin iş yerinde verilen tedavi hizmeti kapsamında olmaması nedeniyle, personeliniz adına düzenlenen belgelerde gösterilen ve tarafınızca ödenen tutarların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında serbest meslek kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

1.19. Babası ile Aynı İşyerinde ve Aynı Faaliyet Kodu ile Mali Müşavirlik Faaliyetinde Bulunan Mükellefin Genç Girişimci Kazanç İstisnası Açısından Durumu Hakkında [\(02.11.2023 Tarih ve 35808 Sayılı Özelge\)](#)

Babanız ...'un faaliyette bulunduğu adreste aynı faaliyet koduyla babanızın kiracısı olarak 07.07.2022 tarihinden itibaren mali müşavirlik faaliyetine başladığınız, genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalandığınız, babanızdan tarafınıza yapılan bir devir olmadığı, ancak ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğüne babanız ... ile sözleşmesi bulunan mükelleflerin tarafınıza geçmesi durumunda, genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanamayacağınız bildirildiği belirtilerek, bu durumda genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, aynı işyerinde aynı faaliyet kodu ile mali müşavirlik faaliyetinde bulunmak istediğiniz babanızın faaliyetine devam ettiği anlaşılmış olup babanız ... ile sözleşmesi bulunan mükelleflerden bir kısmının sözleşmelerini feshederek aynı konuda sizden hizmet almaları, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20. maddesinde belirtilen "faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması" şartının ihlali sayılacağından, genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

1.20. Evlat Edinme Öncesinde Geçici Sözleşmesiyle ile Bakımı Üstlenilen Çocukların Eğitim Giderlerinin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında [\(07.11.2023 Tarih ve 503450 Sayılı Özelge\)](#)

Evlat edinme öncesi geçici bakım sözleşmesi ile bakımı üstlenilen çocuklara yapılan eğitim harcamalarının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerden indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edilmektedir.

Evlat edinme öncesi geçici bakım sözleşmesi ile bakımını üstlendiğiniz ve birlikte oturduğunuz çocuklar için yapılan eğitim harcamalarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde ifade edilen çocuk kapsamında değerlendirilmesi mümkün

olmadığından, anılan çocuklar için yaptığınız eğitim harcamalarının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, evlat edinme işlemlerinin olumlu olarak sonuçlandığı tarihten itibaren evlat edinilen çocuklar için yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebileceği tabiidir

1.21. Mali Müşavirin Yanında Çalışan Personelin Tedavi Harcamalarının Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında [\(08.11.2023 Tarih ve 503450 Sayılı Özelge\)](#)

Yanınızda çalışan personelin geçirdiği ağır hastalık nedeniyle özel sağlık hizmeti sunucularından bazı tedavi ve tahlil hizmetleri aldığı, bu hizmetlerin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanmayan kısmının tarafınızca karşılandığı, söz konusu tedavi hizmetlerine ilişkin fatura ve serbest meslek makbuzunun tedaviden faydalanan çalışan adına düzenlendiği belirtilerek tarafınızca ödenen tedavi harcamalarının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi uyarınca serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllardan indirilip indirilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre, yanınızda çalışan hizmet erbabının iş yerinde veya iş yerinin müşterilerindeki tedavi ve ilaç giderlerinin 193 sayılı Kanunun 68. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, yanınızda çalışan hizmet erbabının özel sağlık hizmeti sunucularından aldığı tedavi hizmetleri nedeniyle çalışan adına düzenlenen belgelerde gösterilen ve Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanmadığı için tarafınızca ödenen tutarların 193 sayılı Kanunun 68. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi gereğince serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, yanınızda çalışan hizmet erbabına ait olan ve tarafınızca karşılanan iş yeri dışındaki sağlık harcamalarının ücret olarak değerlendirilmesi ve

çalışanın gelir vergisi matrahına eklenerek tevkifata tabi tutulmak suretiyle 193 sayılı Kanunun 68. maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

1.22. Serbest Meslek Erbabının Aldığı Psikolojik Danışmanlık Hizmetinin "Sağlık Harcaması" Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği Hakkında [\(02.11.2023 Tarih ve 26606 Sayılı Özelge\)](#)

Serbest meslek erbabı olarak şahsınız için almış olduğunuz psikolojik danışmanlık harcamalarının, sağlık harcaması kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

"..." sitesinden almış olduğunuz uzaktan psikolojik danışmanlık hizmetinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde ve anılan Tebliğde belirtilen "sağlık harcaması" kapsamında değerlendirilmesi ve gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

2.1. İsveç Mukimi Bir Firmadan Alınan Yazılımlar Nedeniyle Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında [\(01/11/2023 Tarih ve 491893 Sayılı Özelge\)](#)

Şirketin ... mukimi firmanın distribütörü olduğu, çeşitli elektronik kart sistemleri, güvenlik sistemleri ve şifreli kasa sistemlerinin temin edildiği ve elektronik sistemlere yüklenmek üzere yazılımların da ilgili firmadan alınarak kurulum ve devreye alma hizmeti verildikten sonra yurt içinde yerleşik firmalara satıldığı belirtilmiş olup, yazılım hizmeti için yurt dışı mukimi firmaya yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

2.1.1. Kurumlar Vergisi Yönünden

Yurt dışında mukim firmadan ithal edilen yazılımların üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğinde olacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

"Copyright" kapsamında alınan bir yazılımın çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

2.1.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden

"Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir."

Özelge talep formunda, şirketin ... mukimi şirketin Türkiye'deki tek yetkili distribütörü olduğu ve tüm yazılımların söz konusu şirketten alındığı belirtilmektedir. Buna göre, ... mukimi firmadan alınan yazılımlar üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmede kullanılması veya nihai tüketicilere satılması halinde ... mukimi firma tarafından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve söz konusu firma Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça yalnızca ...'te vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, ... mukimi firma Anlaşmanın 5. maddesine göre Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa Türkiye'nin, bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi alma hakkı olacaktır.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumda Türkiye'de vergilendirilen gelir unsuru, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendi gereğince İsveç'te vergiden istisna edilecektir.

2.2. Kurum Kazancının Tespiti Hakkında ([03/11/2023 Tarih ve 68017 Sayılı Özelge](#))

Şirket hakkında verilen ... Ticaret Mahkemesinin ... tarih ve ... Esas, ... Karar sayılı iflas kararının, Yargıtay 23. Hukuk Dairesinin ... tarih ve ... Esas, ... Karar sayılı ilamı ile bozulduğu ve Yargıtay 23. Hukuk Dairesinin ... tarih ve ... Esas, ... Karar sayılı ilamı ile karar düzeltme reddedilmiş olmakla yeniden yapılan yargılama

neticesinde Eskişehir Asliye Ticaret Mahkemesinin ... tarih ve ... Esas, ... Karar sayılı gerekçeli kararı ile müflis şirket yönünden iflas talebinin reddini karar verildiğinden iflasın kapatılmasına karar verildiği; ... A.Ş. ile şirket arasında yapılan borç ödeme protokolüne göre adı geçen şirketin ... yılında vade farkı faturası düzenlediği, protokolda belirtilen borç tutarını ... yılı vadeli çekler ile ödendiği ancak fatura kaydını iflas halinde olduğu için ... tarihine kadar yapılmadığı belirtilerek ilgili faturayı gider olarak ... yılı kayıtlarına işlenip işlenmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Şirket ile ... ve ... Sanayi A.Ş.'nin anlaşması sonucu düzenlenerek imzalanan borç ödeme protokolüne istinaden Şirket tarafından yapılan ödemelerin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem olarak borç ödeme protokolünün imzalandığı ... tarihinin dikkate alınması ve yapılan ödemelerin de ... hesap dönemine ilişkin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.3. Yurtdışından Alınan Mühendislik, Danışmanlık ve Diğer Teknik Hizmetler İçin Ödenen Bedeller Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (03/11/2023 Tarih ve 1234596 Sayılı Özelge)

Şirketin ürünlerin taşınması için sıvı kısa mesafe (lokal) boru hatları (petrol ürünleri ve gaz taşımacılığı ve su, kanalizasyon, sıcak su, buhar ve diğer kısa mesafe boru hatları) yapımı faaliyetleriyle iştigal etmekte olduğu, faaliyet kapsamında 6491 sayılı Türk Petrol Kanununa göre petrol arama hakkına sahip olan ... Anonim Şirketi adına ... Gaz Sahası Geliştirme Projesi için petrol arama faaliyetleri kapsamında deniz ve kara hizmetleri ve tedarik sağlama hizmetinde bulunmakta olduğu, söz konusu hizmetlerin mühendislik, danışmanlık ve diğer teknik hizmetler olduğu, bu hizmetlerin Türkiye'de veya Türkiye dışında verilebildiği ve bu hizmetler için yabancı hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de bir iş yerinin olmadığı, Şirketin petrol arama faaliyeti kapsamında lisansının bulunmadığı, Türk Petrol Kanunu

kapsamında petrol arama hakkına sahip olan ... Anonim Şirketi'nin T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü (MAPEG) tarafından onaylanan ana müteahhidi olarak faaliyet gösterildiği belirtilmiş olup, şirket tarafından yurt dışından sağlanan bu hizmetler için ödenen bedeller üzerinden tevkifat oranının ne olacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

...Anonim Şirketi'nin T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü (MAPEG) tarafından onaylanan ana müteahhidi olarak ... Gaz Sahası Geliştirme Projesi kapsamında, yurt dışı mukimi hizmet sağlayıcıları tarafından petrol arama faaliyetlerine ilişkin olarak serbest meslek faaliyeti kapsamında verilen mühendislik, danışmanlık ve diğer teknik hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca %5 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ancak, yurt dışı mukim hizmet sağlayıcılarının mukimi olduğu ülkeler ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hüküm bulunması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

2.4. Kılavuz Kaptanlık Faaliyeti Kapsamında Elde Edilen Gelirin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında ([03/11/2023 Tarih ve 1234615 Sayılı Özelge](#))

Şirketin, ... ve ... Bakanlığının belirlediği bölgelerde kılavuz kaptanlık faaliyeti kapsamında elde ettiği gelir üzerinden kamu katkı payı ödediği belirtilerek, söz konusu payların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Şirket tarafından ... ve ... Bakanlığının belirlediği bölgelerde kılavuz kaptanlık faaliyeti kapsamında elde ettiği gelir üzerinden ödenen kamu katkı payları, ticari kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider kapsamında olduğundan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.5. Faaliyet Konusu Sigorta Aracılık Hizmetleri Olan Firmanın Uygulayacağı Kurumlar Vergisi Oranı Hakkında ([03/11/2023 Tarih ve 508034 Sayılı Özelge](#))

Sigorta aracılık hizmetleri kapsamında faaliyet gösteren şirketin çeşitli sigorta firmalarının acenteliğini yapmak suretiyle bu sigorta firmaları adına müşterilerine poliçeler düzenlediği ve bu faaliyetten elde edilen gelirin sadece acentesi olunan firmaların poliçelerinden elde edilen aracılık hizmetlerinin karşılığı olduğu belirtilerek, faaliyet sonucunda elde edilen kurum kazancının %25 oranından mı, yoksa faaliyetiniz ve buna bağlı geliriniz sadece aracılık hizmetlerinden oluştuğu için % 23 oranından mı vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Sigorta acenteliği faaliyetiyle iştirak eden şirketin 5520 sayılı Kanununun 32. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen sigorta ve reasürans şirketleri arasında yer almadığından, 2022 hesap dönemine elde edilecek kurum kazancına uygulanacak kurumlar vergisi oranının %23 olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.6. Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi Hakkında ([06/11/2023 Tarih ve 79265 Sayılı Özelge](#))

- ... firmanın, ... tarihinde tescil edilen kararlar ... dönüştüğü,- ... tarihinde tescil edilen ve aynı gün Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanan kararlar, limited şirketin sermayesinin nakdi olarak artırımının taahhüt edildiği ve şirket ortağının ... tarihine kadar sermaye taahhüdünün bir kısmını gerçekleştirdiği, kalan tutarın ise ... tarihinden sonra ödenmeye devam edildiği, - ... dönemine ilişkin kıst dönem kurumlar vergi beyannamesi düzenlendiği ve bu beyannamede nakdi sermaye indiriminden faydalanılmadığı belirtilmiş olup, nevi değişikliği tarihinden önce ve sonra ödenen sermaye taahhütlerini dikkate alarak, ... şirketin 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde nakdi sermaye indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketin kıst dönemi için hesapladığı nakdi sermaye indirimini, tür değişikliği nedeniyle vermiş olduğu kıst dönem beyannamesinde dikkate alması gerekmekte olup, kıst dönem beyannamesinde kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar, ... şirketin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecektir. Yararlanılacak nakdi sermaye tutarı ise tür değişikliği

öncesi ... şirketin, tür değişikliği sonrası da ... şirketinizin banka hesaplarına yatırıldığı tarihler dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Diğer taraftan, nev'i değişikliği sonucunda ... şirketin mükellefiyeti ile ilgili bütün yükümlülükleri külli halefiyet suretiyle ... şirkete geçeceğinden ve nevi değiştiren kurum, faaliyetini bir anlamda şirket bünyesinde sürdüreceğinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükümleri ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, nev'i değişikliğinin gerçekleştiği hesap dönemini takip eden dört hesap dönemi boyunca tür değiştiren ... şirketin taahhüdü kapsamında yapılan nakdi sermaye artışları için şirketin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde nakdi sermaye artışı indiriminden yararlanabileceği tabiidir.

2.7. Yapı Kooperatifi/Ortak Dışı İşlem KDV-Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Hakkında (08/011/2023 Tarih ve 33782 Sayılı Özelge)

Kooperatifi olunan, kooperatif adına kayıtlı bulunan arsalar üzerinde iş yerlerinin yapımının tamamlandığı, söz konusu iş yerlerinin bir kısmının üyelere bir kısmının ise üyeler dışındaki kişilere satışının yapıldığı, belirtilerek satış işleminde hangi oranda Katma Değer Vergisi (KDV) uygulanması gerektiği ile üye dışındaki kişilere satışı yapılan iş yerlerinden elde edilen gelirin üyelere kar payı olarak dağıtılmasının gelir vergisine tabi olup olmadığı hakkında görüş talep edilmektedir.

2.7.1. Kurumlar Vergisi Yönünden

Ortak dışı işlemleri sebebiyle 01.01.2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin bu mükellefiyetleri anılan tarih itibarıyla sonlandırılacak ve bu tarih itibarıyla kooperatife bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına ayrı bir kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Kooperatifçe üyeler dışındaki kişilere iş yerlerinin satılması durumu ortak dışı işlem sayılacağından, bu işlemde doğan kazancınızın kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde; iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş olup, 94. maddenin birinci fıkrasının (6/b-i) bendinde ise; tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) %15 (22/12/2021 tarihli ve 31697 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile %10) oranında tevkifat yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Üyeler dışındaki kişilere satışı yapılan söz konusu iş yerlerinden elde edilen kazancın ortaklara dağıtılması halinde dağıtılan bedel üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin (6/b-i) bendine göre tevkifat yapılması ve tevkifat yapılırken o tarihteki tevkifat oranının dikkate alınması gerekmektedir.

2.7.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

... Sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan Kooperatiflerin ... sitesi içerisinde yer alan işyeri teslimleri 3065 sayılı KDV Kanunu'nun (17/4-k) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

2.8. **Organize Sanayi Bölgesi İktisadi İşletmeleri Hakkında (09/11/2023 Tarih ve 11355271 Sayılı Özelge)**

... Organize Sanayi Bölgesinde mesleki ve teknik konularında eğitim verilmesi amacıyla "... Lisesi" kurulduğunu ve söz konusu eğitim kurumuna ilişkin sanayi bölgesi yönetim kurulu kararıyla iktisadi işletme tesis edilerek ... tarih ve sayılı Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiğini, söz konusu eğitim kurumunun lise öğrencilerinin teorik gelişimine ilave olarak pratik gelişimi için son derece modern makine parkına sahip olduğundan hem öğrencilerin gerçek parçalarla çalışmasını sağlamak hem de organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren

sanayicinin bu modern makine parkını kullanarak bazı ürünlere kolay ve kaliteli ulaşmasına imkan verdiğinden Milli Eğitim Bakanlığında üretim izni alarak lise öğrencileri tarafından işin durumuna göre firmaların verdikleri malzemeye işçilik bazen de iş malzemesi işçilik sunulacağını, iktisadi işletmenizce bu işlerde çalışan öğrenci ve personele iş yaptıkları süreler göre ücret ödeneceğini, yapılan işlerle ilgili piyasada fiyatlar göz önüne alınmakla beraber öğrenci ve personele ödenecek ücretler, üretim esnasında kullanılan ekipmanların yıpranma payı, kullanılan enerji bedeli ve ufak bir kar payı konularak hizmet verileceğini belirterek okul bünyesinde okul öğrencilerinin pratik bilgi ve becerilerinin geliştirilmesine imkan sağlayacak şekilde gerçek parçalar üzerinden çalışmalarını ve aynı zamanda sanayicinin ihtiyaçlarını karşılayacak bu hizmetler dolayısıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden mükellefiyet durumunuza ilişkin görüş talep edilmektedir.

Organize sanayi bölgesinin alt yapısını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Ayrıca, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun 21. maddesinde yer alan "OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." hükmü, sadece anılan kanunda yer alan görevlere ilişkin işlemler üzerinden alınan vergi, resim ve harçları kapsamakta olduğundan, organize sanayi bölgelerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (n) bendinde belirtilen faaliyetleri dışındaki faaliyetleri nedeniyle elde edeceği gelirlerinin kurumlar vergisine tabi tutulmasına engel teşkil etmemektedir.

Organize Sanayi Bölgesinde mesleki ve teknik konularda verilen faaliyet dolayısıyla, OSB'ye bağlı kurulmuş olan iktisadi işletmeniz Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (n) bendinde yer alan muafiyet hükmünden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

2.9. Tamir ve Bakım Hizmeti Verilen Makinenin Arıza Yapması Nedeniyle, Önceki Dönemde Tahsil Edilen Bedelin İadesi İçin İade Faturası Düzenlenip Düzenlenmeyeceği Hakkında (10/11/2023 Tarih ve 1268769 Sayılı Özelge)

Makine bakım ve onarım faaliyetinde bulunulduğu, 2017 yılında müşteri makinesinin bakım ve onarımını yapıp bu hizmet karşılığında müşteri adına fatura düzenlediği, ancak 2018 yılında servis hizmetini yaptığınız makinenin arıza vermesi nedeniyle daha önce kestiğiniz faturaya karşılık müşteri tarafından iade faturası düzenlendiğini belirterek, 2018 yılında müşteri tarafından adınıza kesilen faturada gösterilen bedelin gider olarak kurum kazancından ve bu bedele ilişkin yüklenen katma değer vergisinin hesaplanan KDV'den indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında görüş talep edilmektedir.

2.9.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

2017 yılında verilen bakım ve onarım hizmetine istinaden elde edilen tutarlar, bu dönemde tahakkuk etmiş olduğundan, söz konusu tutarların, 2017 yılı kurum kazancına dâhil edilerek vergilendirilmiş olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 2018 yılında servisi yapılan makinenin arıza vermesi nedeniyle 2017 yılında kestiğiniz faturaya ilişkin alınan tutarın müşteriye geri iade edilmesi durumunda, söz konusu tutarın, iade edildiği 2018 yılı safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.9.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirket tarafından verilen servis hizmeti ifa edildiğinde hizmet tamamlanmış olduğundan, bu aşamadan sonra hizmetin iadesi mümkün bulunmayacak olup, söz konusu hizmet iade edilemeyeceğinden, şirketin tamamlamış olduğu bir hizmet için iade faturası düzenlenmesi mümkün değildir.

2.9.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden

Buna göre, şirket tarafından verilen servis hizmeti ifa edildiğinde hizmet tamamlanmış olduğundan, bu aşamadan sonra hizmetin iadesi mümkün bulunmamaktadır. Bu itibarla, söz konusu hizmet iade edilemeyeceğinden,

şirketin ifasını tamamlamış olduğu bir hizmet için adınıza iade faturası düzenlenmesi mümkün değildir.

Ancak, hizmetin kısmen verilmiş olması veya sözleşmede belirtilen evsafa olmaması gibi nedenlerle hizmet bedelinde bir düzeltmenin/azalmanın söz konusu olması durumunda, bu düzeltme işlemine ilişkin olarak, işlemin mahiyetine ilişkin bir şerhe yer verilmek ve alıcı adına daha önce düzenlenen faturaya atıf yapılmak suretiyle, alıcı tarafından düzeltme işlemi kapsamında fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

2.10. Kur Korumalı Vadeli Mevduat Hakkında ([13/11/2023 Tarih ve 115719 Sayılı Özelge](#))

Şirketin ... tarihi itibarıyla bankalarda ... USD'sinin olduğu, söz konusu tutarın ... USD'sinin ... tarihinde, diğer ... USD'sinin ise ... tarihinde kur korumalı vadeli mevduat hesabına dönüştürüldüğü, ancak Şirkete ait ...tarihli bilançodaki bankalar hesabında ..., USD'sinin olduğu belirtilerek, kur korumalı mevduat kazançlarının istisna edilmesinde ... tarihli bilançosunda yer alan ... USD'nin mi yoksa kur korumalı mevduat hesabına yatırılan ... USD'nin mi istisnaya konu edileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketin ... ve ... tarihlerinde kur korumalı vadeli mevduat hesabına dönüştürdüğü toplam ... USD'nin, ... tarihli bilançosunda yer alan ... USD'lik kısmına ilişkin tahakkuk ettirilecek faiz veya kar payları ile diğer kazançların kurum kazancınızın tespitinde istisna olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.11. Konut Yapı Kooperatifinin Konut Satışı Hakkında ([13/11/2023 Tarih ve 70311 Sayılı Özelge](#))

Kooperatifin kuruluş amacının kayıtlı üyelerine konut yapmak olduğu, konutların tamamlanarak tüm üyelerin ferdi tapularının çıkartıldığı ancak devam eden davalar nedeniyle henüz tasfiye sürecine geçilemediği, aidat yükümlülüklerini yerine getirmeyen bir üyenin mahkeme kararıyla üyelikten ihraç edildiği ve bu üyeye ait konutun kooperatif adına tapu tescilinin yapıldığı, genel kurulda alınan kararlar söz konusu konutun yeni bir üyeye devrinin yapılması konusunda yönetim kuruluna yetki verildiği belirtilerek, söz konusu konutun yeni bir üyeye maliyet

bedelinin üzerinde devir edilmesi durumunda kooperatifin kurumlar vergisi ve KDV uygulaması bakımından yükümlülükleri hakkında görüş talep edilmektedir.

2.11.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Kooperatifin ortaklarının konut ihtiyaçlarının karşılanarak, ferdi tapularının dağıtılmasından sonra mahkeme kararına istinaden ihraç olan üyeye ait konutun kooperatifin mülkiyetine alınması ve genel kurul kararı doğrultusunda maliyet bedelinin üzerinde kooperatif tarafından yeni bir üyeye devredilmesi işleminin ortak dışı işlem olarak değerlendirilmesi ve ortak dışı işlemler nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen ayrı bir iktisadi işletme nezdinde bu işlemlerden doğan kazancın kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

2.11.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Amaç ve konusu kayıtlı üyelerine konut yapmak olan kooperatif tarafından konutların tamamlanarak kooperatif üyeleri adına ferdileşme yapılmak suretiyle teslim edilmesinden sonra, bir üyenin ihracına karar verilmesi neticesinde söz konusu üyeye ait olan bağımsız bölümün kooperatife geçmesi nedeniyle kooperatifin elinde kalan söz konusu konutun yeni üye kaydı yapılarak devredileceği anlaşılmıştır.

Söz konusu devir işlemi üçüncü kişilere yapılmış bir satış olarak değerlendirileceğinden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

2.12. Yurt Dışından Geçici Görevle Gelen Memurların Çocuklarına Eğitim Veren Kurumun KVK 10/1-ğ Maddesinden Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında (14/11/2023 Tarih ve 519111 Sayılı Özelge)

Şirketin Türkiye'de yabancı ülke büyükelçilik çalışanlarının çocuklarına ve uluslararası kurumlardan Türkiye'ye geçici görevle gelen memurların çocuklarına anaokulu, ilkokul, ortaokul ve lise eğitimi verdiği, Öğrencilerin eğitim ücretlerinin bir kısmının büyükelçilikler tarafından bir kısmının ise büyükelçilik çalışanları tarafından ödendiği, Gelir Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi gereği Türkiye'ye belli ve geçici görev için gelen memurlar ile çocuklarının Türkiye'de yerleşmiş sayılmaması gerektiği belirtilerek, bu kişilere vermiş olduğunuz hizmetten elde

edilen kazancın %50'sinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından Türkiye'de yabancı ülke büyükelçilik çalışanlarının çocuklarına ve uluslararası kurumlardan Türkiye'ye geçici görevle gelen memurların çocuklarına verilen anaokulu, ilkokul, ortaokul ve lise eğitimi hizmetinin bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunması nedeniyle, bu faaliyetten elde ettiğiniz kazancınızın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.13. Özel Sağlık Kuruluşlarının Kendi Aralarında Yapacağı Kadro Devri (14/11/2023 Tarih ve 529020 Sayılı Özelge)

Şirketin Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmış özel hastane olarak ticari faaliyetine devam ettiği, her hastanenin uzman doktor çalıştırabilmesi için Sağlık Bakanlığı tarafından verilen ve ruhsatına tanımlı uzman hekim kadrosu bulunduğu, son yıllarda özel hastanelere tanınan kadrolarda sıkıntı yaşandığı ancak Sağlık Bakanlığı havuzundan kadro verilmediği, Bakanlığın bir Genelge ile özel sağlık kuruluşlarının kendi aralarında kadro devrine izin verdiği ve bu devirlerin piyasa rayicine göre alınıp satıldığı belirtilerek, satın alınan uzman doktor kadrolarının duran varlık mı yoksa gider olarak mı yazılacağı ile bu kadroların ilerleyen yıllarda satılması halinde kazancın nasıl vergilendirileceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

2.13.1. Vergi Usul Kanununu Yönünden

Somut olayda, şirket tarafından satın alınan uzman doktor kadroları karşılığında ödenen tutarların, gayri maddi hak olarak aktifleştirilmesi ve anılan listenin (55.) bölümü uyarınca faydalı ömür 15 yıl ve normal amortisman oranı %6,66 dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmekte olup, söz konusu hakkın satışı/devri halinde ise, alınan bedel ile bu hakkın envanter defterinde kayıtlı değeri (ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutar) arasındaki farkın (213 sayılı Kanununun 328. maddesinin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere) kar/zarar hesabına intikal ettirilmesi icap etmektedir.

Her yılın amortismanı ilgili olduğu yılın değerlendirme işlemlerinde dikkate alınabildiğinden, herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması ya da eksik ayrılması halinde amortisman süresinin uzatılmasına veya herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması ya da eksik ayrılması sebebiyle amortisman süresinin son yılında itfa edilmemiş bakiye değer o yıl defaten gider olarak dikkate alınmasına imkan bulunmamasının yanı sıra, söz konusu hesap dönemleri için sonraki hesap dönemlerinde geriye dönük olarak amortisman ayrılması da mümkün değildir.

213 sayılı Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer Tebliğlerde yapılmış olup, söz konusu muamelelerin kayıtlara intikal ettirilmesinde bahse konu Tebliğlerde yer verilen açıklamalara riayet edilmesi gerektiği tabiidir.

2.13.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketçe Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, safi kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, söz konusu hakların satılması halinde, satıştan elde edilecek kazancın ilgili olduğu dönemde kurum kazancına dahil edileceği tabiidir.

2.14. Birlik İçin Ödenen Aidat Tutarlarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı Hakkında (15/11/2023 Tarih ve 521379 Sayılı Özelge)

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye istinaden kurulan ve sermayesinin tamamı T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait olan şirketin kamu elektrik üretim santrallerini işletilmesi suretiyle elektrik üretimi ve ticareti faaliyetini yürüttüğü, İktisadi Devlet Teşekkülü niteliğindeki kurumunuzun ... üyesi olduğu ve aynı zamanda yönetim kurulu başkanlığı görevini yürüttüğü, elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı, satışı, ithalat ve ihracatı ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olan sorunların çözümü konusunda yardımcı olmak, elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı ve

arz endüstrisi konularıyla ilgili olarak bilgi toplamak, çalışmalar yapmak ve bu meselelere ilişkin uzun vadeli çalışmalara katkıda bulunmak amacıyla kurulan ...'a ... yılında ... TL aidat ödemesinde bulunulduğu belirtilerek, Birliğe ödenen aidatların ticari kazancın tespitinde gider yazılıp yazılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından'a ödenen aidatların, faaliyetlerin yürütülmesi ve kazancın elde edilmesi adına ilgili Kanun veya ikincil mevzuatlar kapsamında zorunlu bir harcama olmaması nedeniyle, söz konusu aidat ödemelerinin safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.15. Bedelsiz Tıbbi Maske Tesliminde Belge Düzeni Hakkında ([15/11/2023 Tarih ve 1286313 Sayılı Özelge](#))

Yurt dışına yapılacak maske ihracatına yönelik gerekli ihracat izninin alınabilmesi için ... ile sözleşme yapılması ve sözleşme kapsamında belirlenen oranda ürünlerin ...'ya teslim edilmesi şartının bulunduğu, bu kapsamda ...'ya teslim edilen ürünler karşılığında ilgili Kurum tarafından sıfır bedelli fatura talep edildiği belirtilerek, yapılan maske teslimlerinin kurum kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı ya da bu teslimlerin kamu kurum ve kuruluşlarına bağış ve yardım olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

2.15.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirket tarafından maske ihracı yapılabilmesi için ..'ya bedelsiz olarak maske teslimine yönelik idari bir zorunluluk bulunması nedeniyle, söz konusu Tebliğde belirtilen şartlara uygun olması koşuluyla, yapılan maske teslimlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı benî kapsamında maliyet bedeli veya alış bedeli üzerinden ...'ya teslim edildiği dönemde kurum kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.15.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden

Şirket tarafından maske ihracı yapılabilmesi için "İhracı Yasak Ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (İhracat: 96/31)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2020/4)" kapsamında ...'ya bedelsiz olarak yapılan maske teslimlerine ilişkin olarak

düzenlenmesi gereken faturanın, söz konusu Tebliğde belirtilen şartlara uygun olması şartıyla, işlemin mahiyetine ilişkin açıklamalara yer verilmek ve mal bedeli sıfır (bedelsiz) olarak gösterilmek suretiyle düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

2.15.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

11/3/1954 tarihli ve 6400 sayılı "Devlet Malzeme Ofisi Kurulması Hakkında Kanun" ile kurulan, son hali "233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ve anılan Kararnamede yer alan hükümler çerçevesinde Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konan ana statüde belirlenen, kamu tüzel kişiliğini haiz bir iktisadi devlet teşekkülü olan ve kamu yararını gerçekleştirmeyi amaçlayan ... Şirketiniz tarafından gerçekleştirilecek maske ihracatı öncesinde, yapılan bedelsiz maske tesliminin KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesi gereğince KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

2.16. Gümrüksüz Satış Mağazalarından Elde Edilen Kazanç ([15/11/2023 Tarih ve 1286694 Sayılı Özelge](#))

Şirketin tütün ürünlerinin toptan satışı faaliyetiyle iştigal ettiği ve yurt dışında mukim firmalardan satın aldığı sigaraları millileştirmeksizin transit ticaret kapsamında Türkiye Cumhuriyeti giriş ve çıkış kapılarında faaliyet gösteren gümrüksüz satış mağazaları olan "...lara sattığı belirtilmiş olup, bu satış işlemi dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde yer alan 1 puanlık indirimden yararlanıp yararlanılmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Yurt dışından satın alınan sigaraların gümrüksüz satış mağazalarına satılmasından elde kazançlar için kurumlar vergisi oranının; 2023 öncesi vergilendirme dönemleri için 1 puan, 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemleri için 5 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmaktadır.

2.17. Yurt Dışında Ödenen Ek Gümrük Vergisinin Kurum Kazancından İndirilmesi Hakkında ([16/11/2023 Tarih ve 23680 Sayılı Özelge](#))

Şirketin inşaat demiri üretimi ve ihracatı işleri ile iştigal ettiği, üretimi yapılan inşaat demirinin ...`ne (...) ihracatında ek gümrük vergisi (Section 232 kapsamında %25) uygulandığı, ... Aralık ayı içinde ihracat işlemleri tamamlanarak dönem gelirine kaydı yapılan ürünlerin ...`ye ... Ocak ayında ulaştığı ve ek gümrük vergisinin ...

Gümrük İdaresi tarafından tahakkuk ettirilerek fatura kesildiği belirtilerek, ihracatınız ile ilgili ödenen ek gümrük vergisinin hangi dönem için gider kaydedileceği hususunda görüş talep edilmiştir.

Şirket tarafından ...'ye yapılan inşaat demiri ihracatı kapsamında yurtdışındaki firma tarafından ödenerek Şirkete yansıtılan ek gümrük vergisinin, Şirkete fatura kesilerek yansıtıldığı dönem olan 2021 yılı kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.18. Almanya Mukimi Firmadan Alınan Test Hizmeti Karşılığı Yapılan Ödemenin Vergilendirilmesi Hakkında (20/11/2023 Tarih ve 71964 Sayılı Özelge)

Şirketin otomotiv sektöründe çelik taşıma paletleri üretimi yaptığı, üretilip ihraç edilen paletler için bazı alıcıların talebi doğrultusunda Almanya mukimi bir firmadan Almanya sınırları içerisinde test hizmeti satın alındığı, söz konusu hizmet kapsamında yine Almanya'daki bir firmadan satın alınan ve tarafça fatura edilen hava yastıklarının (airbag) doğrudan test hizmeti alınacak firmaya gönderildiği, test hizmeti veren firmanın örnekleme ile seçmiş olduğu paletlerin içerisine airbagler yerleştirilerek dayanıklılık testine tabi tutulduğu belirtilerek, Almanya mukimi firmaya ürün test hizmeti ile ilgili kurumlar vergisi kesintisi yapıлып yapılmayacağı ile sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

2.18.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Anılan Kanunun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup

maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, maddenin ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03/02/2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançları ve gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde ise %20 olarak belirlenmiştir.

2.18.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden

Almanya mukimi teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edeceği geliri vergileme hakkı yalnızca Almanya'ya ait olup Türkiye'nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır. Söz konusu faaliyetin Almanya mukimi teşebbüs tarafından Türkiye'de icra edilmesi durumunda, faaliyetin Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla veya herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde icra edilmesi halinde, elde edilecek kazancın, Türkiye'deki işyerine veya Türkiye'de icra edilen hizmete atfedilebilen miktarının Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Almanya mukimi firmanın söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Ülkemizin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, anlaşmaya taraf diğer ülkenin mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Bununla birlikte, olayın gerçek mahiyeti ve ödemenin dayanağını teşkil eden sözleşme hükümlerine göre, yapılan ödemelerin Anlaşmanın 12. maddesinde belirtilen gayrimaddi hak bedeli niteliğinde olması durumunda, bu ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak vergilendirileceği tabiidir. Bu durumda, Türkiye

kaynaklı yapılacak ödemelerden Anlaşmanın 12. maddesinin 2. fıkrası uyarınca ödemenin gayrisafi tutarının %10'unu aşmayan oranda Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmaktadır.

2.18.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketçe ihraç edilen çelik taşıma paletlerine ilişkin yurt dışında alınan ve yurt dışında yararlanılan test hizmeti KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle Şirket tarafından alınan söz konusu hizmet karşılığında yurt dışında mukim firmaya yapılan ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

2.19. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Hakkında ([21/11/2023 Tarih ve 47821 Sayılı Özelge](#))

Birliği 6172 sayılı Sulama Birlikleri Kanunu ile kurulduğu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/d maddesi hükmünden yararlanarak iş makinesi satın alındığı belirtilerek, söz konusu iş makinesinin kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen kira gelirlerinden dolayı kurumlar vergisi beyannamesi verip verilip verilmeyeceği ve bahse konu gelirler dolayısıyla fatura veya fatura yerine geçen belge tanzim edilip edilmeyeceği hususlarında görüş talep edilmiştir.

2.19.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Kişi, kurum ve kuruluşların talepleri doğrultusunda Birlik tarafından verilen iş makinesi kiralama hizmeti faaliyetinin bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bir bedel mukabilinde ve devamlılık arzedecek şekilde yerine getirilmesi halinde, verilen bu hizmet dolayısıyla Birliğiniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacağı ve oluşan bu iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekeceği tabiidir.

2.19.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme

Birliğin tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi veya katma değer vergisi açısından mükellefiyetinin bulunmaması dolayısıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerince defter tutma ya da belge düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, Birliğin iktisadi kamu kuruluşu oluşturacak şekilde faaliyette bulunması dolayısıyla bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi veya katma

değer vergisi açısından mükellefiyet tesis edilmesinin gerekmesi durumunda ise anılan Kanun hükümlerine göre defter tutma, belge düzenleme ve diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerektiği tabii olup, bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu gereğince düzenlenecek/kullanılacak belgelerin yukarıda yer verilen düzenlemeler ve usuller dahilinde düzenlenmesi/kullanılması gerekmektedir.

2.20. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ([29/11/2023 Tarih ve 97758 Sayılı Özelge](#))

Cinsi komple yeni yatırım olan "... " belge numaralı yatırım teşvik belgeli yatırımın ... yılında tamamlanarak tamamlama vizesinin yapıldığı, bu döneme kadar indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmadığı belirtilerek, Yatırım teşvik belgenizde %25 olan yatırıma katkı oranını 15 puan artırımlı olarak %40 ve yatırım teşvik belgenizde %60 olan vergi indirim oranının %100 olarak uygulanıp uygulanmayacağı ve artırımlı oran uygulamasında hesap dönemi sınırı olup olmadığı, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırıma katkı oranına ulaşıncaya kadar yararlanmak için herhangi bir süre sınırının bulunup bulunmadığı, yatırımın tamamlanması itibariyle tamamlama vizesi yapılmış yatırımlarda indirimli kurumlar vergisinin tüm diğer kazançlardan indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.,

Cinsi komple yeni yatırım olan "... " belge numaralı yatırım teşvik belgesinin incelenmesinden, söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamı yatırımın imalat sanayiine yönelik yatırım kapsamında olmadığı anlaşıldığından, kurumlar vergisi Kanunu'nun Geçici 9. maddesi ile 2012/3305 sayılı Kararın (20/08/2020 tarihli ve 2846 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişik) Geçici 8. madde hükmünün uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgeniz kapsamındaki yatırımınızın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren bu yatırımlardan elde edilen kazançlar için süre sınırı olmaksızın yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmakta olup, diğer faaliyetlerinizden elde edilen kazançlarınıza indirimli kurumlar vergisi uygulaması yatırım dönemi ile sınırlı olarak uygulandığından bu dönemin sona

ermesinden sonra indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

2.21. Geçmiş Yıllarda Sonuçlanan Mahkeme Kararına İstinaden Yapılan Ödemelerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilmesi Hakkında (29/11/2023 Tarih ve 1362984 Sayılı Özelge)

... 'da mukim ... şirketinden ithal edilen doğalgazın yurt içindeki firmalara satışını gerçekleştiren, ... yılında doğalgaz fiyatlarındaki düşüş trendine bağlı olarak ... ile Şirket arasında doğalgaz fiyatlarının %... oranında indirim uygulanmak suretiyle revize edildiği ancak fiyatların artışa geçmesiyle ... 'un söz konusu doğalgaz fiyatlarını fiyat revizyonundan önceki seviyeye getirmek istemesi üzerine ... yılında İsveç'te Uluslararası Tahkime başvurduğu ve tahkim kararının ... yılında ... lehine sonuçlandığı, anılan tahkim kararı neticesinde ... yılı başından itibaren oluşan fiyat farkının Şirketçe ödenmesine hükmedildiği ve ... tarafından söz konusu faturaların şirketten talep edilen yüksek fiyat üzerinden değil ... yılında revize edilen fiyat formülü üzerinden düzenlendiği, şirketinizin tahkim kararına itiraz ettiği ve iptal davası açtığı ancak iptal davası devam ederken ... 'un doğalgaz fiyatlarındaki ciddi düşüşler nedeniyle ... yılının Temmuz ayında şirkete yapacağı gaz teslimini durdurma kararı aldığı ve ödemelerin yapılmaması durumunda yeniden teslimat yapmayacağını bildirdiği, gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde ... 'un söz konusu tutarın peşin ödenmesi halinde gaz akışını açmayı taahhüt etmesi üzerine şirketinizce iptal davasının sonucu beklenmeden ...-...-... dönemlerine ait fiyat farkı ödemelerinin faizi ile birlikte ... yılı Ekim ayı içerisinde yapıldığı, bu ödemeler gerçekleştirildikten sonra şirketinizce açılan tahkim kararının iptali davasının ... tarihinde şirket aleyhine sonuçlandığı, ... yılında ödenen söz konusu giderlerin tümüyle ... hesap dönemi kurum kazancından indirim konusu yapılmayacağı hususunda ilgi (a)'da kayıtlı özelge talep formu ile görüş talep edildiği ve ... tarihli ve ... sayılı özelge ile görüş verildiği ancak şirketin ... yılı ekim ayı içerisinde ... 'a yapılan ödemelerin ... ile şirket arasında yapılan sulh protokolüne istinaden gerçekleştirildiği yönünde verilen bilgi neticesinde tenfiz kararı olmaksızın sulh protokolüne istinaden yapılan ödemelerin kurum kazancından indirim konusu yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Yurt dışı firmanın İsveç'te aleyhe açılan dava sonucunda verilen Tahkim Kurulu Kararı ile ilgili olarak Türkiye'de yetkili mahkeme tarafından tenfiz kararı verilmesi gerekmekte olup tenfiz kararı olmaksızın Tahkim Kurulu Kararına istinaden ...ile Şirket arasında düzenlenen sulh protokolüne göre ödenen tutarların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında 2021 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.22. Nakit Sermaye Artışında Faiz İndirimi Uygulaması ([30/11/2023 Tarih ve 554597 Sayılı Özelge](#))

Şirketin tarihinde nakdi sermaye artırımını yaptığı ve söz konusu kararın tarihinde tescil edilerek tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği, sermaye artırımını işleminden sonra tarihinde arazi satın aldığı ve şirket aktifine kaydedildiği, bu arazinin bir bölümünün tarihinde satıldığı belirtilerek nakdi sermaye artırımından sonra satın alınan arazinin bir bölümünün daha sonraki bir tarihte satılması durumunda satılan kısma isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi kapsamındaki nakdi sermaye artışında faiz indirimi uygulamasından arazinin satıldığı dönemden itibaren yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

... Tarihinde gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımını dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan hükümler ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6. Sermaye artırımında indirim" başlıklı bölümünde yer alan şartların sağlanması kaydıyla söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Nakden artırılan sermaye ile satın almış olunan araziye tekabül eden tutar için nakdi sermaye indiriminden faydalanılması mümkün olmayıp, söz konusu arazinin daha sonraki bir tarihte satılarak nakde çevrilmesi durumunda da arazinin satın alma bedeline tekabül eden tutar için söz konusu indirimden faydalanılması mümkün değildir.

3. DAMGA VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

3.1. Ar-Ge Faaliyetinde Çalışan Personelin Brüt Ücretinin Hesaplanmasında Damga Vergisinin Dahil Edilip Edilmeyeceği Hakkında ([06/11/2023 Tarih ve 1241641 Sayılı Özelge](#))

Şirketin ... Üniversitesi ... Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge faaliyetinde bulunduğu, bölgede Ar-Ge projesinde fiili olarak çalışan personelin net ücret esasına göre çalıştıkları, bölge içinde geçirdikleri süre üzerinden (7263 sayılı Kanunun 7.ci maddesi ile değişik) 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesi kapsamında net ücretten brüt ücrete giderken damga vergisinin hesaplamaya dahil edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

4691 ve 5746 sayılı Kanunlarda yer alan diğer şartların da sağlanması kaydıyla, AR-GE faaliyetlerine fiilen katılan şirket personeline bu çalışmalarını karşılığı yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

3.2. Döviz Kazandırıcı Faaliyet Kapsamında Yapılan Danışmanlık Hizmetlerine İlişkin Ödenen Hakediş Damga Vergilerinin VRHİ Belgesine İşlenip İşlenmeyeceği Hakkında ([14/12/2023 Tarih ve 589133 Sayılı Özelge](#))

İş Ortaklarınca "... Grup Gözetleri Planlama ve Proje Yapımı Danışmanlık Hizmeti Alım İş'i" için Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi alındığı belirtilerek işveren idarenin söz konusu iş kapsamında işin bitiminden sonra şirkete yapacağı hakediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olup olmadığı, istisna uygulanması durumunda söz konusu istisnaların belgeye işlenip işlenmeyeceği hususunda görüş talep edilmiştir.

Söz konusu işe ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara, İş Ortaklığı adına bu iş için düzenlenen ... tarihli ve ... sayılı Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesinin geçerlilik süresi içerisinde düzenlenmiş olması ve belgedeki faaliyet değerini aşmaması koşuluyla damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmakta olup, söz konusu kağıtların, İş Ortaklığının sahip olduğu Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesinin geçerlilik süresinden önce veya sonra düzenlenmiş olması durumunda istisnadan yararlanamayacağı gibi belgenin geçerlilik süresi

içerisinde düzenlenmekle birlikte belgedeki faaliyet değerini aşan bir ödeme olması halinde aşan kısma istisna uygulanmayacağı tabiidir.

Söz konusu işe ilişkin hakediş ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara istisna uygulanması durumunda, uygulanan istisnaların 2017/4 sayılı Tebliğin 4. maddesine göre, Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine kaydedilmesi gerekmektedir.

3.3. Fiyat Farkına İlişkin Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi ([21/12/2023 Tarih ve 605803 Sayılı Özelge](#))

Şirket tarafından ihale edilen ve ... İç. ve Dış Tic. Ltd. Şti. & ... Ticaret A.Ş. Adi Ortaklığı uhdesinde kalan .../... ihale kayıt numaralı "Eysel Atıkların Transfer Hizmet Alım İş'i"ne ilişkin fiyat farkından kaynaklanan "Fiyat Farkı Hesap Tablosu" düzenlendiği belirtilerek, söz konusu kağıdın damga vergisine tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edilmiştir.

Şirket ile ... İnş. İç. ve Dış Tic. Ltd. Şti. & ... Ticaret A.Ş. Adi Ortaklığı arasında .../.../2022 tarihinde imzalanan "Eysel Atıkların Transfer Hizmet Alım İş'i"ne ilişkin sözleşme konusu birim fiyatlarda oluşan artış nedeniyle meydana gelen bedel artışına bağlı olarak, sözleşmeye atıf yapan ek sözleşme veya bu mahiyette herhangi bir kâğıt (protokol, fiyat farkı tespit tutanağı, olur vb.) düzenlenmesi veyahut sözleşmeye şerh konulması durumunda, söz konusu kağıdın/şerhin 488 sayılı Kanuna ekle (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, "Fiyat Farkı Hesap Tablosu" başlıklı kâğıtta bir işten bahsedilmekle birlikte belirli bir kağıda atıf yapılmadığı dikkate alındığında, söz konusu kağıt nedeniyle damga vergisi aranılması mümkün değildir.

Özelgemizle ilgili daha fazla bilgi için lütfen bizimle iletişime geçiniz.



Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yönetici Ortak

burcin.gozluklu@centrumdenetim.com

[in LinkedIn](#)

+90 (212) 267 21 00

+90 (312) 512 59 42



Adem Bilgili

Ortak

adem.bilgili@centrumdenetim.com

[in LinkedIn](#)

+90 (212) 267 21 00

+90 (312) 512 59 42