

2025 / Temmuz-Ağustos Dönemi Özelgeleri



İÇİNDEKİLER

İçindekiler	1
1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	6
1.1. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Hesaplaması Hakkında (28.05.2025 Tarih ve E-38418978-125 Sayılı Özelge)	6
1.2. Genel Müdürlük Bünyesinde İşletilen Çay Ocaklarının Kurumlar Vergisi ve KDV Mükellefiyeti Hakkında (08.05.2025 Tarih ve E-62030549-125 Sayılı Özelge).....	6
1.3. Yurt Dışından Alınan Hizmetlerin Vergilendirilmesi Hakkında (30.07.2024 Tarih ve 408591 Sayılı Özelge).....	8
2. GELİR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	9
2.1. Hindistan Cumhuriyeti Mukiminden Alınan Danışmanlık Hizmetinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 321125 Sayılı Özelge)	9
2.2. Sermaye Piyasası Lisanslama Sınav ve Eğitim Ücretlerinin Gelir Vergisi Beyanından İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında (16.06.2025 Tarih ve 742565 Sayılı Özelge).....	11
2.3. Konut Ön Biriktirim Fonu Kapsamında Ordu Yardımlaşma Kurumuna (OYAK) Yapılan Ödemelerin Ücret Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında (24.06.2025 Tarih ve 350439 Sayılı Özelge).....	11
2.4. Pilotaj Eğitimi Veren Pilotlara Yapılan Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi Hakkında (24.06.2025 Tarih ve 777726 Sayılı Özelge)	12
2.5. Maden, Taş, Ağaç veya Diğer Maddelerle Çizilen veya Tespit Edilen Eserler, Heykeller, Fotografik Eserler ve Slayt Çalışmaları Sebebiyle GVK 18. Maddesinde Yer Alan İstisnadan Faydalanıp Faydalanılamayacağı Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 320202 Sayılı Özelge)....	14
2.6. Kamu Görevinden Geçici Olarak Uzaklaştırıldıktan Sonra, Yeniden Görevine İade Edilen Personele Yapılan Toplu Ödemelerin Vergilendirilmesi Uygulaması Hakkında (25.06.2025 Tarih ve 178014 Sayılı Özelge).....	14
2.7. Sağlık Harcamalarının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında (20.06.2025 Tarih ve 48431 Sayılı Özelge).....	16
2.8. Tarımsal Destek Ödemeleri Kapsamında Gelir Vergisi İstisnası Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 26874 Sayılı Özelge).....	16
2.9. Yurt Dışına Verilen Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılabilmesi İçin Döviz Alım Belgesi İbrahiminin Gerekli Gerekmediği Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 119534 Sayılı Özelge)	17
2.10. Sanal Ofis Kirasının Gider Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 327010 Sayılı Özelge).....	18

2.11. Yurt Dışına Verilen Sağlık Hizmetlerinde Gelir Vergisi İstisnası Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 161854 Sayılı Özelge).....	18
2.12. Serbest Meslek Kazanç İstisnası Hakkında (04.06.2025 Tarih ve 15825 Sayılı Özelge).....	19
2.13. İllüstrasyon Faaliyeti Nedeniyle Yurt Dışında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Hakkında (04.06.2025 Tarih ve 320830 Sayılı Özelge).....	19
2.14. Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Sağlık Hizmetlerinde İndirim Hakkında (13.05.2025 Tarih ve 604726 Sayılı Özelge)	20
2.15. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Kooperatif İktisadi İşletmesi Hakkında (13.05.2025 Tarih ve 604726 Sayılı Özelge).....	21
2.16. Nakdi Sermaye Artışı Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 62030549 Sayılı Özelge)	23
2.17. Bireysel Emeklilik Sisteminden Ayrılma Sonucu Kesilen Gelir Vergisi İçin Engellilik İndiriminden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 321129 Sayılı Özelge).....	25
2.18. Yıllara Sâri İnşaat İşinde Alt Yüklenicilere Yapılacak Hakkediş Ödemelerinde Tevkifat Hakkında (02.06.2025 Tarih ve 38418978 Sayılı Özelge)	25
2.19. Yurt İçinde ve Yurt Dışında Mukim Firmalara Yapılan Karbon Sertifikası Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi Hakkında (12.06.2025 Tarih ve 84974990-130 Sayılı Özelge).....	26
2.20. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge ve Yazılım Faaliyeti Gösteren Şirketin Elde Ettiği Kazancın İstisna Olup Olmadığı Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 38418978-125.05 Sayılı Özelge).....	27
2.21. Seyahat Acentalarının Elektronik Ticaret Kapsamında Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yükümlülüğü Hakkında (16.06.2025 Tarih ve 62030549-125 Sayılı Özelge)	28
2.22. Teknokentte Oluşan Kur Farkı Zararının İstisna Dışı Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hakkında (30.07.2025 Tarih ve 38418978-125 Sayılı Özelge) 29	
2.23. Yapılan İşin Yıllara Sari İnşaat İşİ Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği ve Yapılacak Ödemeler Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (18.06.2025 Tarih ve 38418978-120 Sayılı Özelge)	29
2.24. Bursluluk İndirimi Hakkında (29.07.2025 Tarih ve 93767041-125 Sayılı Özelge)	30
2.25. KDV Kanununun 11/1-B Maddesi Kapsamında Yapılan Satış Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Oranının 5 Puan İndirimli Olarak Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (28.07.2025 Tarih ve 62030549-125 Sayılı Özelge)	33
2.26. Cari Dönemde Zarar Beyan Eden Mükellefin İlgili Dönem Kazancından Girişim Sermayesi Fonu Ayırması Hakkında (21.07.2025 Tarih ve 27575268-105 Sayılı Özelge)....	33
2.27. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Uygulaması Hakkında (01.07.2025 Tarih ve 64597866-125 Sayılı Özelge).....	34
2.28. Bireysel Emeklilik Sisteminden 10 Yıllık Süre Dolmadan Çıkılması Durumunda Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (30.06.2025 Tarih ve 808763 Sayılı Özelge)	35

2.29. İş Ortaklığı Sözleşmesindeki Hisse Oranından Ayrı Olarak Kar Payı Oranının Değiştirilip Değiştirilmeyeceği Hakkında (27.06.2025 Tarih ve 38418978-125 Sayılı Özelge).....	36
2.30. Kooperatifin Bankada Bulunan Parasının Fon Hesabında Değerlendirilmesi Durumunda Vergi İstisnası Hakkında (27.06.2025 Tarih ve 29924 Sayılı Özelge)	36
2.31. AFAD’a Bağışlanan Konutlar İçin Yapılacak Harcamaların Ne Zaman İndirim Konusu Yapılacağı Hakkında (17.06.2025 Tarih ve 64597866-125 Sayılı Özelge)	37
2.32. 7440 Sayılı Kanun’un 2. Maddesi Kapsamında Yapılandırılan ve Ödemesi Devam Eden Vadesi Geçmiş Borçlar Nedeniyle GVK Mük. 121. Madde Hükmünden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hakkında (25.06.2025 Tarih ve 13649056-120 Sayılı Özelge)	38
2.33. Iğdır-Nahçıvan Doğalgaz Boru Hattı İnşası Dolayısıyla Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi Hakkında (25.06.2025 Tarih ve 84974990-130 Sayılı Özelge)	39
2.34. İştirak Hisselerinin Kısmi Bölünmeye Konu Edilmesinde İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Dikkate Alınacağı Hakkında (25.06.2025 Tarih ve 62030549-125 Sayılı Özelge)	41
2.35. Sözleşmeye İlişkin Olarak Yapılan Araç Kiralamalarına Ait Gider Kısıtlaması Uygulaması Hakkında (22.06.2025 Tarih ve 84974990-130 Sayılı Özelge)	42
2.36. Teknokent Kazançlarında İstisna Hakkında (26.06.2025 Tarih ve 38418978-125 Sayılı Özelge).....	42
2.37. Bilgisayar Aracılığıyla Görsel Romanlar Oluşturulması Karşılığında Patreon Adlı Siteden Elde Edilen Bağışların Nasıl Vergilendirileceği Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 326805 Sayılı Özelge).....	43
2.38. Amazon KDP Üzerinden Telif Hakkı Olmayan Eserlerin Kapak Tasarımı Yapılarak Yurtdışında Satılması Hakkında (18.09.2025 Tarih ve 104925 Sayılı Özelge)	44
2.39. Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Devredilmesi İşleminin Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi ile Harçlar Kanunu Karşısındaki Durumu Hakkında (04.07.2024 Tarih ve 890817 Sayılı Özelge).....	45
2.40. Taşınmaz Satışının Vergilendirilmesi Hakkında (02.08.2024 Tarih ve 1034513 Sayılı Özelge).....	46
2.41. Şahıs İşletmesinin Yıllara Sari İşlerinden Doğan İade Alacağının, Tür Değişikliği Suretiyle Kurulan Anonim Şirketin Borçlarına Mahsup Talebi Hakkında (09.10.2024 Tarih ve 576750 Sayılı Özelge).....	47
2.42. Büyükbaş Hayvanların Tırnak Bakım İşinin Serbest Meslek Kazancı Olarak Mı Ticari Kazanç Olarak Mı Değerlendirileceği Hakkında (24.09.2024 Tarih ve 119982 Sayılı Özelge)	48
2.43. Yurt Dışına Verilen Grafik Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın, GVK 89/13 Maddesi Kapsamında İndirim Konusu Yapılması ve Kargo Yoluyla Yapılan Mal İhracatı Hasılatına Dahil Edilip Edilmeyeceği Hakkında (19.08.2024 Tarih ve 98264 Sayılı Özelge).	48
2.44. Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefin İlave Özel İnşaat Yapımı Faaliyetinin Vergilendirilmesi Hakkında (07.08.2024 Tarih ve 52051 Sayılı Özelge)	49

2.45. Mesken Olarak Kullanılan Dairenin Elektrik Sayacına Bağlı Olan Cihazın Tüketmiş Olduğu Elektrik Bedelinin Ticari Kazanç Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (02.08.2024 Tarih ve 84098128 Sayılı Özelge)	51
2.46. Okuldan Ayrılmaları Dolayısıyla Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğine Göre İade Edilmeyen Tutarın Eğitim Harcaması Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği Hakkında (16.06.2025 Tarih ve 742351 Sayılı Özelge)	53
2.47. Zoom Uygulaması Üzerinden Verilen Özel Derslerden Elde Edilen Gelirlerin Sosyal İçerik Üreticiliği İstisnası Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hakkında (03.06.2025 Tarih ve 700843 Sayılı Özelge)	53
2.48. Rusya Mukimi Mükellefin Türkiye'den Rusya ve Belarus Gibi Ülkelere İhraç Ettiği Mallar Sebebiyle Elde Ettiği Kazancın GVK Madde 7 Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hakkında (24.03.2025 Tarih ve 405951 Sayılı Özelge)	54
2.49. İcra Müdürlüğüne Ödenen Konut Kira Bedellerinin, Gayrimenkul Sahibinde Aktarılması Durumunda Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (10.06.2025 Tarih ve 45296 Sayılı Özelge).....	55
2.50. E-Derginin Yurtdışı Firmaya Devri Halinde Vergilendirme Hakkında (11.07.2025 Tarih ve 22264 Sayılı Özelge)	55
2.51. Babadan Miras Olarak Kalan Zeytin Ağaçlarından Elde Edilen Kazancın Beyan Edilip Edilmeyeceği Hakkında (25.06.2025 Tarih ve 785634 Sayılı Özelge)	56
2.52. Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefin 2022 Yılı İtibarıyla Basit Usule Geçmesi ve 2023 Yılı İtibarıyla Tekrardan Gerçek Usule Geçmesi Nedeniyle Geçmiş Yıl Zararlarının İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında (05.07.2024 Tarih ve 898242 Sayılı Özelge).....	57
2.53. Elektronik Ticaret Kapsamında Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulamasında Kuyumculuk Ürünlerine Ait İşçilik Bedellerinin Tevkifat Matrahına Dahil Edilip Edilmeyeceği Hakkında (17.07.2025 Tarih ve 888118 Sayılı Özelge).....	58
3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	58
3.1. Palplanş Çakılması İşinin İnşaat Taahhüt İşİ Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği ve Bu İşe Uygulanacak KDV Oranı Hakkında (18.04.2025 Tarih ve 216102 Sayılı Özelge).....	58
3.2. Etriye Teslimlerinde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (05.02.2025 Tarih ve 13627 Sayılı Özelge).....	59
3.3. Lisanslı Depoculuk Hizmetinde KDV Tevkifatı Hakkında (11.02.2025 Tarih ve 32996 Sayılı Özelge).....	59
3.4. Kurutulmuş Yosunun KDV Oranı Hakkında (14.02.2025 Tarih ve 225790 Sayılı Özelge)	60
3.5. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Çerçevesinde Doğrudan Temin Usulüyle İfa Edilen Hizmetlerde KDV Oranı Hakkında (27.06.2025 Tarih ve 190585 Sayılı Özelge)	61
3.6. Kemoterapi ilaç hazırlama ve uygulama hizmetinde KDV oranı Hakkında (14.05.2025 Tarih ve 269041 Sayılı Özelge).....	61

3.7. Konaklama Uygulaması Üzerinden Verilen Kiralama Hizmetine Aracılık Faaliyeti Karşılığında Düzenlenecek Komisyon Faturasında Uygulanması Gereken KDV Oranı Hakkında (07.05.2025 Tarih ve 577108 Sayılı Özelge).....	62
3.8. Arabuluculuk Faaliyetinden Dolayı KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (05.05.2025 Tarih ve 245593 Sayılı Özelge).....	63
3.9. Hakediş Konu Hizmetin İfası İçin Yapılan Seyahat, Konaklama, Uçak Bileti Gibi Farklı Harcama Kalemlerindeki KDV Oranı Hakkında (28.03.2025 Tarih ve 186929 Sayılı Özelge).....	63
3.10. TGTC'nin 3001.90.20.00.00 ve 9021.39.90.00.19 GTİP Numaralarında Sınıflandırıldığı İfade Edilen “Canlı Kornea” ve “Yapay Göz Korneası” Ürünlerinin İthal ve Tesliminde Uygulanması Gereken KDV Oranı Hakkında (18.04.2025 Tarih ve 505312 Sayılı Özelge)...	64
3.11. Kantinde Uygulanacak KDV Oranı Hakkında (28.03.2025 Tarih ve 32420 Sayılı Özelge)	64
4. DİĞER KANUNLARLA İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	65
4.1. Lojman Satışlarının Tapu Harcından Muafiyeti Hakkında (16.05.2025 Tarih ve 21964 Sayılı Özelge).....	65
4.2. Gemi Sicilinde Yapılacak İpotek Tesisi İşleminde Harç Aranılıp Aranılmayacağı Hakkında (16.05.2025 Tarih ve 626287 Sayılı Özelge)	66
4.3. Köylere Hizmet Götürme Birliği Hizmetinde Kullanılan Araçların Geçici Trafik Yol Belgesi Harcından Muaf Olup Olmadığı Hakkında (04.06.2025 Tarih ve 17856 Sayılı Özelge).....	66

1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

1.1. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Hesaplaması Hakkında [\(28.05.2025 Tarih ve E-38418978-125 Sayılı Özelge\)](#)

Şirketin savunma sanayi alanındaki yatırım teşvik belgesine müracaat tarihinin 21/11/2022, belge başlama tarihinin 01/01/2021, teşvik belgesinin düzenlendiği (alındığı) tarihin ise 28/1/2025 olduğu, 02/8/2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen yurt içi asgari kurumlar vergisine ilişkin 32/C maddesinde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan verginin asgari vergiden indirileceği düzenlemesinin bulunduğu belirtilerek, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında 28/1/2025 tarihinde alınan teşvik belgesindeki yatırıma katkı tutarının kullanılması nedeniyle ilgili dönemde alınmayan verginin, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesine göre hesaplanan asgari vergiden düşülüp düşülemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

02/08/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarları asgari kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alındığından, 28/1/2025 tarihinde alınan yatırım teşvik belgenizdeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle ilgili hesap döneminde alınmayan verginin hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

1.2. Genel Müdürlük Bünyesinde İşletilen Çay Ocaklarının Kurumlar Vergisi ve KDV Mükellefiyeti Hakkında [\(08.05.2025 Tarih ve E-62030549-125 Sayılı Özelge\)](#)

... Belediyesine bağlı kent içi toplu ulaşım hizmetini sunan bir kamu kuruluşu olduğu, kurum bünyesinde çalışan personelden para toplanarak sermayesi oluşturulan, bu sermaye ile yalnızca personelinizin çay ve kahve ihtiyacını karşılayan, dışarıya satış yapılmayan, kar amacı gütmeyen, kiralama yapmadan ve dışarıdan işçi temin edilmeden kurulan çay ocaklarının iktisadi işletme oluşturup

oluşturmadığı ile çay ocaklarınız için potansiyel vergi numarası alıp alamayacağınız hususlarında görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ... Genel Müdürlüğünün yürüttüğü faaliyetlerin, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştirilen ticari, sınai ve zirai faaliyetlerden oluşması halinde, bu faaliyetler dolayısıyla adı geçen Müdürlük bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.

Dolayısıyla, dışarıya satış yapılmaksızın sadece Genel Müdürlüğünüz personelinin çay ve kahve ihtiyacını kurum bünyesinde istihdam edilen personel ile karşılamak üzere, her personelden maktu bir bedel üzerinden para toplanmak suretiyle faaliyette bulunulacak çay ocağı hizmetinde ticari organizasyon bulunmaması halinde Genel Müdürlüğünüze bağlı bir iktisadi kamu kuruluşu oluşması söz konusu olmayacaktır.

Söz konusu çay ocağının ticari bir organizasyon çerçevesinde ve bir bedel mukabilinde faaliyet göstermesi halinde ise Genel Müdürlüğünüz bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Dışarıya satış yapılmaksızın sadece Genel Müdürlüğünüz personelinin çay ve kahve ihtiyacını karşılamak üzere personelinizden para toplanmak suretiyle kurulan çay ocağı hizmetlerinde ticari organizasyon bulunmaması halinde, Genel Müdürlüğünüz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşmayacağından, bu çay ocağında verilen hizmetler KDV'ye tabi olmayacaktır.

Ancak, söz konusu çay ocağı hizmetlerinde ticari bir organizasyon bulunması halinde, Genel Müdürlüğünüz bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşunca

verilecek hizmetler 3065 sayılı Kanunun 1/3-g maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

Vergi Usul Kanunu Yönünden

Dışarıya satış yapılmaksızın sadece personelinizin çay ve kahve ihtiyacını karşılamak üzere personelden para toplanmak suretiyle Müdürlüğünüz bünyesinde kurulan çay ocaklarında, ticari organizasyon çerçevesinde bedel karşılığı bir hizmet verilmemesi halinde bağlı bir iktisadi kamu kuruluşu oluşmayacağı değerlendirildiğinden, söz konusu çay ocakları için (banka hesabı açmak, banka hesap hareketlerini takip etmek amacıyla) ayrı vergi kimlik numarası (potansiyel dahil) oluşturulması mümkün değildir.

1.3. Yurt Dışından Alınan Hizmetlerin Vergilendirilmesi Hakkında ([30.07.2024 Tarih ve 408591 Sayılı Özelge](#))

Amazon, Etsy gibi siteler aracılığıyla sadece yurt dışındaki müşterilere mikro ihracat kapsamında yapılan ürün satışı faaliyetiyle ilgili olarak yurt dışındaki yerleşik firmalardan, müşteriye yönelik reklam yapılması, satış komisyonu, potansiyel müşteri bilgileri, satış işleminin gerçekleştirildiği portal kullanım bedeli, server saklama hizmeti, alan adı, uygulama, yazılım vs. gibi hizmetler alındığı belirtilerek, firmanızın aldığı bu hizmetlerin vergi kanunları karşısındaki durumu hakkında görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

1- Yurt dışından satın alınan (domain) alan adı, satış işleminin gerçekleştirildiği portal kullanım (web sitesi), potansiyel müşteri bilgileri ve server saklama hizmeti karşılığı yapılan ödemeler gayrimaddi hak ödemesi niteliğinde olup, yapılan bu ödemeler üzerinden, kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2- Yurt dışındaki firmalardan alınan diğer hizmetlerin ise ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu faaliyetler mukabilinde yurt dışındaki firmalara fatura karşılığında yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

3- İnternet ortamında reklam hizmeti almanız durumunda ise 01/01/2019 tarihinden itibaren bu reklam hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

4- Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için Türkiye'de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir işyeri bulunması veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların; yurt dışında elde ettikleri ticari kazançları Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmadığından ve sözleşme de dahil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere vermiş oldukları internet ortamında reklam hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyeceğinden münhasıran yurt dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak anılan kurumlara ödeme yapılması durumunda, 476 sayılı Karar kapsamında vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

5- Yurt içindeki müşterilere yönelik olarak yurt içinde yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak dar mükellefiyete tabi kurumlara ödeme yapılması durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2. GELİR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

2.1. Hindistan Cumhuriyeti Mukiminden Alınan Danışmanlık Hizmetinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Hakkında ([11.06.2025 Tarih ve 321125 Sayılı Özelge](#))

Şirketin biyokimya, mikrobiyoloji, moleküler biyoloji, genetik, biyoteknoloji ve biyoinformatik konularında araştırma, geliştirme, üretim, ticaret, danışmanlık ve eğitim faaliyetinde bulunduğu, Ar-Ge merkezinin ise “...” Vergi Dairesi Müdürlüğünün “...” vergi kimlik numaralı mükellefi “...”nin olduğu, ilgili firmanın

yürütmekte olduğu “...” projelerinde ürün geliştirmelerine danışmanlık hizmeti verdiğiniz, ancak danışmanlık hizmetlerinde bazı konularda “...”, Hindistan adresinde ikamet eden “...” isimli Hindistan vatandaşından ölkemize gelmek suretiyle veya uzaktan bilgisayar ve mobil uygulamalar üzerinden danışmanlık hizmeti alındığı belirtilerek söz konusu kişiden alınan danışmanlık hizmeti karşılığında tarafça yapılacak ödemelerin tevkifata tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Hindistan Cumhuriyeti mukimi kişiden alınan danışmanlık hizmetinin serbest meslek hizmeti olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu danışmanlık hizmeti karşılığında yapacağınız ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) bendi uyarınca gelir vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden

Hindistan mukimi gerçek kişinin firmanıza verilen hizmetler dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı Hindistan'a aittir. Ancak, Anlaşmanın 12'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Türkiye'nin de söz konusu ödemeler üzerinden vergi alma hakkı bulunmakta olup; Hindistan mukimi kişinin gelirin gerçek lehdarı olması durumunda alınacak vergi, teknik hizmet ücretinin gayrisafi tutarının %15'ini aşamayacaktır. Diğer taraftan, Türkiye'de ödenen vergilerin, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22'nci maddesinin (2/a) fıkrası uyarınca Hindistan tarafından mahsup edilmesi yoluyla çifte vergilendirmenin önlenmesi sağlanmış olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Hindistan mukimi gerçek kişinin Hindistan'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ölkede vergilendirildiğinin Hindistan yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya bu ölkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına ve/veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi

gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

2.2. Sermaye Piyasası Lisanslama Sınav ve Eğitim Ücretlerinin Gelir Vergisi Beyanından İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında ([16.06.2025 Tarih ve 742565 Sayılı Özelge](#))

Ücret geliri dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi verildiği, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından sermaye piyasası kurumlarında ve halka açık ortaklıklarda çalışanlara veya çalışacaklara lisans verme, lisans sahibi kişilerin sicilini tutma ve lisanslarla ilgili eğitim programları düzenlemekle yetkilendirilmiş ve 2011 yılında faaliyetlerine başlamış olan, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş. tarafından verilen lisanslara hak kazanmak amacı ile aynı kurum tarafından düzenlenen sınavlara girmek ve başarılı olunması durumunda lisans çıkartabilmek için ödenen Elektronik Sınav Başvurusu, Yenileme Eğitim Başvurusu ve Lisans Başvuru ücretlerinin eğitim gideri kapsamında beyanname üzerinden indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş. tarafından verilen lisansları almak için ödediğiniz sınav ve başvuru ücretlerini beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup lisansları almak için eğitim ücreti olarak yapılan ödemelerin ise, beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, 193 sayılı Kanununun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.3. Konut Ön Biriktirim Fonu Kapsamında Ordu Yardımlaşma Kurumuna (OYAK) Yapılan Ödemelerin Ücret Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında ([24.06.2025 Tarih ve 350439 Sayılı Özelge](#))

Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) üyesi olan eşinizin vefatından sonra 205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanununun 17'nci maddesine istinaden Kurumun daimi üyesi sayıldığınız, Konut Ön Biriktirim Fonuna ilişkin aidatın aylık olarak ödemeye devam edildiği ve bu Kanunun 35'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde daimi ve geçici üyelerden yapılacak aidat tevkifatının gelir vergisinden

istisna olduğu hükmüne yer verildiği belirtilerek 205 sayılı Kanunun 17 ve 35'inci maddeleri uyarınca, Temmuz/2020-Nisan/2022 tarihleri arasında ödenen 5.143,20 TL aidat tutarının, ücret matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınıp alınmayacağı ile alınması halinde geriye yönelik vergi indiriminden faydalanıp faydalanılamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

657 sayılı Kanuna göre yapılan kesintiler ile Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumlar için yapılan kanuni kesintiler 193 sayılı Kanunun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ücretin gerçek safi değerinin hesabında indirim olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, OYAK tarafından daimi üyelerinin konut sahibi olmalarına yardımcı olmak amacıyla yürütölen Konut Ön Biriktirme Fonuna, katılımcılar tarafından isteğe bağlı olarak yapılan aidat ödemeleri kanuni bir zorunluluk olmadığı gibi söz konusu Fona ödenen bu aidatların ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılmasına ilişkin kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, OYAK tarafından daimi üyelerinin konut sahibi olmalarına yardımcı olmak amacıyla yürütölen ve üyelerin istemeleri halinde katılım sağladıkları Konut Ön Biriktirme Fonuna ödemiş olduğunuz katkı payı tutarlarının ücret matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan 205 sayılı Kanunun 35'inci maddesinde Ordu Yardımlaşma Kurumuna yönelik muafiyetler düzenlenmiş olup kişinin kendi isteği ile katılmış olduğu Konut Ön Biriktirme Fonuna yapılan katkı payı ödemelerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.4. Pilotaj Eğitimi Veren Pilotlara Yapılan Ücret Ödemelerinin Vergilendirilmesi Hakkında ([24.06.2025 Tarih ve 777726 Sayılı Özelge](#))

Şirketin sivil havacılık nezdinde onaylı eğitim organizasyonu faaliyetinde bulunduğu, (pilotaj eğitimi) faaliyetinizin tüm uçuş okullarında olduğu gibi Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü (SHGM) mevzuatı kapsamında gerçekleştirildiği, eğitimlerin adı geöen Genel Müdürlük onayı sonrasında belgelendirildiği, pilot eğitimi kapsamında gerçekleştirilen tüm eğitim uçuşlarında (öğretmen eşliğinde yapılan uçuşlar) hava aracının sevk ve idaresinin uçuş öğretmenleri

tarafından gerçekleştirildiği, ayrıca Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü mevzuatı gereğince öğrencilerin kendilerinin yalnız gerçekleştirdiği solo (yalnız) uçuşlar esnasında öğretmenlerin sadece takip sorumluluğunun bulunduğu ve bu eğitmenlere kontrol uçuş ücretinin ayrıca verildiği belirtilerek şirkette öğretmen olarak çalışan pilotlara eğitim uçuşları için yapılan ücret ödemeleri ile sevk ve idarenin öğrencide olduğu ve öğretmenlerin sadece takip ve kontrol yaptığı kontrol uçuşlarına ilişkin ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (17) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Pilot Lisans Yönetmeliği (SHY-1) ve Uçuş Ekibi Lisanslandırma Talimatı (SHT-FCL) gereği, uçak, helikopter, planör, balon, hava gemisi ve çok hafif hava aracı kategorilerindeki hava aracı pilotluğu için uçuş maksadıyla görevlendirilen hava aracının sevk ve iadesindeki görevli personel pilot olarak değerlendirilmektedir.

Şirket tarafından pilot yetiştirilmesi eğitimi kapsamında pilotaj eğitimi gören öğrencilerin eğitim uçuşlarında hava aracının sevk ve idaresinde görevli uçuş öğretmeni pilotların, fiilen uçuş için görevlendirilen süre ile sınırlı olmak üzere ödenen ücret ödemelerinin tahakkuk belgelerinde ayrı gösterilmek kaydıyla ücret ödemelerine ilişkin gelir vergisi matrahının %70'ine 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (17) numaralı bendi uyarınca istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu pilotların fiilen uçuş dışında görevlendirildikleri süreler için ödenecek ücretlerin ise genel hükümler çerçevesinde ücret olarak vergilendirileceği tabiidir.

Öte yandan, öğrencilerin hava aracını sevk ve idare ettikleri solo (yalnız) uçuşlarda takip sorumluluğu bulunan öğretmenlere bu görevleri dolayısıyla yapılan ödemelerin, söz konusu görevin fiilen uçuşu içermemesi nedeniyle, anılan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.5. Maden, Taş, Ağaç veya Diğer Maddelerle Çizilen veya Tespit Edilen Eserler, Heykeller, Fotografik Eserler ve Slayt Çalışmaları Sebebiyle GVK 18. Maddesinde Yer Alan İstisnadan Faydalanıp Faydalanılamayacağı Hakkında [\(11.06.2025 Tarih ve 320202 Sayılı Özelge\)](#)

Kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç vb. maddelerle çizilen veya tespit edilen eserler ile oluşturulan heykeller, fotografik eserler ve slaytlar olmak üzere çeşitli sanatsal çalışmaların olduğu ve söz konusu çalışmaların Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından eser olarak kabul edildiği belirtilerek, yapılan çalışmalar dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Ticari mahiyette olmamak kaydıyla kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç vb. maddelerle çizilen veya tespit edilen eserler ile oluşturulan heykeller, fotoğrafçılık sanatının araç ve yöntemleri kullanılarak meydana getirilen fotografik çalışmaların satışı dolayısıyla elde edilecek hasılatı münhasır olmak üzere, 193 sayılı Kanunun 18'inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, söz konusu istisna kapsamında bulunan çalışmaların tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlarca satın alınması halinde, tarafınıza yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Öte yandan, söz konusu eserin satışından ilgili takvim yılında elde edilecek kazancın, 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmayacağından elde edilecek kazancın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, slayt çalışmaları 193 sayılı Kanunun 18'inci maddesinde yer alan eserler arasında yer almadığından söz konusu çalışmalardan dolayı, bu maddede yer alan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.6. Kamu Görevinden Geçici Olarak Uzaklaştırıldıktan Sonra, Yeniden Görevine İade Edilen Personele Yapılan Toplu Ödemelerin Vergilendirilmesi Uygulaması Hakkında [\(25.06.2025 Tarih ve 178014 Sayılı Özelge\)](#)

Müdürlükte görev yapmakta iken “...” tarihinde Valilik Makamının Onayı ile görevden uzaklaştırılan “...” T.C. kimlik numaralı “...” Uzmanı “...”in Valilik

Makamının “...” tarihli Oluru ile görevine başlamasının uygun görüldüğü ve adı geçene görevden uzaklaştırıldığı dönemde 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun hükümleri gereğince maaşının 2/3'ünün ödendiği, adı geçen maaşından bu sürede ödenmeyen kısımların ise göreve döndüğü tarihten sonra toplu olarak ödeneceği belirtilerek görevinden uzaklaştırılması sonrası görevine tekrar iade edilen ilgili personele geçmişe dönük yapılacak toplu maaş ödemesi sırasında vergi kesintilerinin ne şekilde yapılacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Valilik Makamının Onayı ile “...” tarihinde görevinden uzaklaştırılan ve yine Valilik Makamının “...” tarihli Oluru ile görevine başlaması uygun görülen Müdürlük personeli “...” Uzmanı “...”e, görevinden uzaklaştırıldığı tarih ile görevine iade edildiği tarih arasında geçen süreye ilişkin 1/3'lük maaşın, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı dönemin (ödemenin yapıldığı ayın) ücreti sayılması ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94 ve 103'üncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu ödemenin yapıldığı ayı izleyen aylarda ödenen ücretler üzerinden tevkif edilecek vergilerin hesabında, bu ödemenin yapıldığı dönem dahil kümülatif vergi matrahının dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Ayrıca, 7349 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 1/1/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 32'nci maddesinde düzenlemiş bulunan asgari geçim indirimi uygulaması kaldırıldığından bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, 1/1/2022 tarihinden sonra yapılan toplu ücret ödemelerine (ilgili aya ilişkin ücreti dahil) 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan gelir vergisi istisnası ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda yer alan damga vergisi istisnasının bir kez uygulanması gerekmektedir. Toplu ödemenin yapıldığı ayı izleyen aylarda ödenen ücretler için ise söz konusu istisnanın uygulanabileceği tabiidir.

2.7. Sağlık Harcamalarının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında ([20.06.2025 Tarih ve 48431 Sayılı Özelge](#))

Yeni doğan bebek için kordon kanı alma operasyonu ve saklama işlemi yaptırıldığı, söz konusu kordon kanı alma işleminin çocuğun doğumu esnasında gerçekleştirildiği ve bu işlemin bebeğinizin gelecekte kanser gibi ciddi sağlık sorunlarının tedavisinde yaşam kurtarıcı rol oynayabileceği belirtilerek yapılan bu sağlık harcamasının ücret gelirlerine istinaden verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Bebeğin doğumu esnasında gerçekleştirilen kordon kanı alma ve saklama işlemlerine ilişkin harcamalarınız teşhis ve tedavi sürecinde yapılan sağlık harcamaları kapsamında değerlendirilemeyeceğinden söz konusu harcamaların gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.8. Tarımsal Destek Ödemeleri Kapsamında Gelir Vergisi İstisnası Hakkında ([11.06.2025 Tarih ve 26874 Sayılı Özelge](#))

Tarımsal danışmanlık faaliyetinden dolayı serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefi olduğu, 7613 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla tarımsal yayım ve danışmanlık desteği olarak her bir tarım danışmanı için belli bir ücret belirlendiği, bu kapsamda hizmet sunulan kişi veya kurumlarca tarafa ödeme yapıldığı, 7338 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 20/C maddesine göre tarımsal destek ödemelerinin gelir vergisinden müstesna edildiği belirtilerek tarafa yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/C maddesi kapsamında istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Serbest tarım danışmanlığı faaliyeti nedeniyle elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından ada yapılan söz konusu destekleme ödemeleri üzerinden, adı geçen Bakanlıkça Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2)

numaralı bendinin (b) alt bendine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği tabiidir.

Dolayısıyla, serbest tarım danışmanlığı faaliyeti dolayısıyla Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tarafınıza yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/C maddesinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.9. Yurt Dışına Verilen Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılabilmesi İçin Döviz Alım Belgesi İbrahim'in Gerekip Gerekmediği Hakkında ([11.06.2025 Tarih ve 119534 Sayılı Özelge](#))

Yazılım mühendisliği faaliyeti nedeniyle serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefi olduğu, yurt dışı firmalara bilgisayar yazılım hizmeti verildiği ve bu hizmetten tamamen yurt dışında faydalandığı, söz konusu hizmetiniz için yurt dışındaki firmaya serbest meslek makbuzu düzenlendiği, hizmetin karşılığı olarak tahsil edilen paranın (döviz) banka hesabınıza geldiği, İhracat Genelgesinin 22'nci maddesine göre hizmet ihracatı bedellerinin (dövizin) yurda getirilme zorunluluğunun bulunmadığı, bu nedenle bahse konu hizmet karşılığı gelen döviz döviz alım belgesine (DAB) bağlanamadığı belirtilerek, bahse konu yazılım hizmeti faaliyetine ilişkin elde edilen kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendine göre beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu kazancı döviz alım belgesine bağlama zorunluluğunu bulunup bulunmadığı hususunda görüş talep edildiği edilmektedir.

Yurt dışında bulunanlara Türkiye'de sunulan ve münhasıran yurt dışında yararlanılan yazılım hizmeti nedeniyle elde edilen kazancın %80'inin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendine göre gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması, yukarıda sayılan şartların sağlanmasının yanı sıra, söz konusu kazancın, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda, İhracat Genelgesine göre hizmet ihracatında dövizin yurda getirilme zorunluluğunun bulunmaması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu

maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendine göre istisnadan yararlanmak için öngörülen kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartını ortadan kaldırmamakta olup, bahse konu istisnadan yararlanmak için elde edilen kazancın Türkiye'ye transfer edildiğinin tevsiki gerekmektedir.

2.10. Sanal Ofis Kirasının Gider Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında **(11.06.2025 Tarih ve 327010 Sayılı Özelge)**

Avukatlık hizmetini yürütmek için sanal ofis kullanıldığı belirtilerek, söz konusu sanal ofis için yılda bir defa fatura karşılığı yapılan paylaşımlı sanal ofis kullanım hizmet bedeline ilişkin ödemenin gider konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Faaliyetin yürütülmesi üzerine paylaşımlı sanal ofis kullanım hizmeti veren firmadan alınan hizmet için yıllık olarak ödenen bedelin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında mesleki kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.11. Yurt Dışına Verilen Sağlık Hizmetlerinde Gelir Vergisi İstisnası Hakkında **(11.06.2025 Tarih ve 161854 Sayılı Özelge)**

Şahsin kendine ait muayenehanede serbest meslek faaliyetini kapsamında Türkiye'de yerleşik olmayan hastalara verilen hekimlik hizmeti karşılığında Türkiye'de yerleşik olmayan hastalar veya yurt dışı mukimi sigorta şirketleri adına serbest meslek makbuzu düzenlendiği belirtilerek bahse konu faaliyetten elde edilen kazanç için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinde yer alan indirimden faydalanıp faydalanılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Yukarıdaki belirtilen şartların topluca sağlanması ve yurt dışı mukimi sigorta şirketleri adına düzenlenen serbest meslek makbuzlarında hasta bilgisinin ayrıca tevsik edilmesi kaydıyla, Sağlık Bakanlığının izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere verilen sağlık hizmetlerinden elde edilen kazancın, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'inin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendine göre gelir

vergi beyannamesinde bildirilecek kazançtan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.12. Serbest Meslek Kazanç İstisnası Hakkında ([04.06.2025 Tarih ve 15825 Sayılı Özelge](#))

Akademik çalışmalar neticesinde ortaya koyulan cam altı süslemeli gelin aynaları ve Safranbolu nazarlıkları çalışmalarının bulunduğu belirtilerek, söz konusu çalışmalar dolayısıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Akademik çalışmalar neticesinde ortaya koyulan cam altı süslemeli gelin aynaları ve Safranbolu nazarlıkları çalışmalarının 193 sayılı Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamına giren herhangi bir eser grubu içerisinde yer almadığından, bu çalışmalardan dolayı elde edilecek hasılat için anılan maddede yer alan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.13. İllüstrasyon Faaliyeti Nedeniyle Yurt Dışında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Hakkında ([04.06.2025 Tarih ve 320830 Sayılı Özelge](#))

Ağırlıklı olarak çocuklara yönelik çizimler yapan illüstrasyon sanatçısı olduğu, dijital ortamda yapılan çizimlerden elde edilen gelirin tamamının yurt dışında mukim (Amerika Birleşik Devletleri ve İspanya) aracı stok imaj şirketleri vasıtasıyla sağlandığı, şirketlerin kendi siteleri üzerinden sattıkları çizimlere ilişkin tutarları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümleri uyarınca %10 vergi kesintisi yaptıktan sonra hesaba aktardığı, 2023 yılında anılan faaliyetten elde edilen gelirin şirket ve banka komisyonu kesintileri sonrası net 88.771,06 TL olduğu, şirketlerin kadrolu çalışanı olunmadığı ve ödemelerin döviz olarak gerçekleştirildiği belirterek, söz konusu gelirin vergilendirilmesine ilişkin görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Bilgisayar yazılımı ve dijital araçlar kullanılmadan sadece fiziki ortamda el emeği ile icra edilen illüstrasyon çalışmalarından dolayı elde edilecek hasılat münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılabilmesi mümkün bulunmakta olup, dijital ortamda yapılan çizimlerden

elde edilen gelir nedeniyle ise söz konusu istisnadan faydalanılabilişmesi mümkün bulunmamaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden

Dijital ortamda el emeği ile icra edilen illüstrasyon çalışmaları karşılığında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İspanya mukimi aracı stok imaj şirketlerince tarafa yapılan ödemeler, ilgili Anlaşmanın 12'nci maddesi kapsamında gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilecek olup bu gelirleri vergilendirme hakkı anılan maddenin birinci fıkrası uyarınca Türkiye'ye aittir. Ancak, söz konusu gayri maddi hak bedelleri üzerinden ABD Anlaşmasının 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendi uyarınca ABD'nin; İspanya Anlaşmasının ise 12'nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca İspanya'nın da gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacak oranda vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

"Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı Türkiye - ABD Anlaşmasının 23'üncü, Türkiye - İspanya Anlaşmasının ise 22'nci maddesi gereğince, söz konusu ödemeler için ABD'de ve İspanya'da bu şekilde ödenen vergi, Türkiye'de ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinden yararlanılabilişmesi için mukimlik belgesi vermeye yetkili makamlardan (İzmir Defterdarlığı) alacağınız, Türkiye'de tam mükellef olduğu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğini gösteren bir mukimlik belgesinin ABD'deki ve İspanya'daki vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir.

2.14. Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Sağlık Hizmetlerinde İndirim Hakkında ([13.05.2025 Tarih ve 604726 Sayılı Özelge](#))

Özel muayenehanelerde sağlanan uzman hekimlik ile ilgili yatılı olmayan uygulama faaliyeti ile iştigal edildiği, yurt dışından gelen hastalara teşhis, tedavi ve hastanelerde ameliyat hizmeti verildiği ve ameliyatlarının genellikle septorinoplasti olduğu belirtilerek, bahse konu faaliyetinden elde edilen kazanç için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinde yer alan indirim ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi

Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Yukarıdaki belirtilen şartların topluca sağlanması kaydıyla, Sağlık Bakanlığının izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere verilen sağlık hizmetlerinden elde edilen kazancın, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'inin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendine göre gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek kazançtan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere tarafça verilen estetik amaçlı burun ameliyatı (septorinoplasti) hizmetinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

2.15. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Kooperatif İktisadi İşletmesi Hakkında ([13.05.2025 Tarih ve 604726 Sayılı Özelge](#))

Kooperatifin ... tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin kapatıldığı, Kooperatifin ortak dışı işlemlerinden dolayı kurumlar vergisi, gelir stopaj, KDV ve kurum geçici vergi yönünden mükellefiyet kaydının açıldığı, İktisadi işletme adına yapılan başvurularda istenilen belgeler için Ticaret Sicil Müdürlüğüne başvurulduğu ancak taleplerinin anılan müdürlüğün mevzuatları gereğince reddedildiği, Enerji Piyasası Düzenleme Kuruluna Bilgi Edinme Yasası kapsamında başvurularak lisanslarının kooperatif adına alındığı, ortak dışı işlemlerin ise iktisadi işletme adına yapıldığının belirtilmesi üzerine ilgili Kurumdan alınan cevabi yazıda, kendi mevzuatlarında bu durumla ilgili bir düzenlemenin olmadığı belirtilmiştir, Bayiliği alınan akaryakıt şirketinin, kooperatif adına lisans alındığından bahisle iktisadi işletmenin lisansının olmaması nedeniyle kooperatife bağlı iktisadi işletme adına fatura düzenleyemeyeceğini bildirdiği, Kooperatif

adına lisans alındığı için ücret bordroları, ÖKC'ler ve faturaların kooperatif adına tanzim edildiği ancak iktisadi işletme defterine kaydedilerek kurumlar vergisi, muhtasar ve katma değer vergisi sorumluluklarını iktisadi işletmeye bağlı olarak gerçekleştirildiği, Kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyetinin kapatılması sebebiyle Ba-Bs bildirim formunun verilemediği, kooperatif adına düzenlenen faturaların, Ba bildirim formlarında gösterilebilmesi için iktisadi işletme adına fatura edildiği, bu suretle iktisadi işletme Ba bildirimlerinde beyan edilebildiği kooperatif adına fatura düzenleyenlerin de Bs bildirim formlarında kooperatife ait bilgilerin bildirildiği, belirtilerek tesis edilen işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Ortak dışı işlemler nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen iktisadi işletmeye ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının kooperatifin diğer işlemleriyle ilişkilendirilmemesi gerekmekte olup, ayrıca bu iktisadi işletmenin vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır.

Ortak dışı faaliyete ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere, mal ve hizmet alımlarınıza ilişkin düzenlenecek faturaların kooperatif tüzel kişiliğiniz adına düzenlenmesi; mal ve hizmet satışına ilişkin işlemlerinize ise tüzel kişiliği tarafından genel hükümler çerçevesinde fatura veya fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan durumlarda fatura yerine geçen belge düzenlenmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Söz konusu düzenleme kurumlar vergisi uygulamasına yönelik olup bu düzenlemenin Kooperatifin KDV mükellefiyetine bir etkisi bulunmamaktadır. Bu bakımdan KDV'ye tabi tüm işlemlerin (ortak içi ve ortak dışı) Kooperatif mükellefiyeti altında beyanına devam olunması gerekmektedir.

3100 Sayılı Kanun Yönünden

Kooperatiflere bağlı olarak kurulan iktisadi işletmenin faaliyeti itibarıyla anılan Kanun kapsamına girmesi sebebiyle Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz kullanma

mecburiyeti bulunmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi gereken belgelerin kooperatif tüzel kişiliği adına düzenlenmesi durumunda Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazların da kooperatif tüzel kişiliği adına kayıtlı olması mümkündür.

Vergi Usul Kanunu Yönünden

Kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olması halinde muafiyetten yararlanılan hesap döneminden itibaren Form Ba ve Bs bildirimlerini verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak kooperatif kurumlar vergisinden muaf olmakla birlikte kooperatifin ortak dışı işlemlerinden dolayı kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi halinde, kooperatif tarafından iktisadi işletmenin iş ve işlemlerini kapsayacak şekilde Form Ba ve Bs bildirimlerinin verilmesi gerekmektedir.

Kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olmaması halinde ise muafiyet şartlarının ihlal edildiği dönemden itibaren Form Ba ve Bs bildirimlerini verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Öte yandan, 25/9/2024 tarihli ve 32673 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 565 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Eylül 2024 dönemi bildirimlerinden başlamak üzere Form Ba ve Form Bs bildirimlerinin verilmesi uygulamasına son verilmiştir.

2.16. Nakdi Sermaye Artışı Hakkında ([11.06.2025 Tarih ve 62030549 Sayılı Özelge](#))

Şirket tarafından, ... - ... Ocak 2021 tarihleri aralığında halka arz yolu ile ... TL tutarında sermaye artırımları yapılmış olduğu, Şirketin mevcut fabrika binasının yanında yeni bir fabrika yatırımı için toplam sabit yatırım tutarı 7.800.456 TL olan (Bina:2.000.000 TL, makine ve teçhizat:5.500.456 TL, diğer harcama:300.000 TL) 04.08.2020 tarihli ... no.lu yatırım teşvik belgesinin bulunduğu, Halka arz tarihinden sonra 2021 yılı içinde 16.222.008,06 TL bina inşaat harcaması ve 2.361.834,20 TL tutarında makine ve teçhizat yatırım harcaması yapıldığı, Söz konusu yatırım teşvik belgesinin, 24 Mart 2022 tarihinde revize edilerek toplam sabit yatırım tutarının 22.175.814 TL'ye (Bina: 10.000.000 TL, makine ve teçhizat: 11.806.814 TL, diğer

harcama: 360.000 TL) çıkarıldığı belirtilerek; 26.6.2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden 2021 yılında gerçekleştirilen bina inşaatı ile makine ve teçhizat yatırımı dolayısıyla ilave 25 puan indiriminden yararlanılabilecek tutarın hesaplamasında, ilk yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarının mı yoksa revize tarihinden sonraki sabit yatırım tutarının mı dikkate alınacağı, revize tarihinden sonraki sabit yatırım tutarının dikkate alınması durumunda 2022 ve izleyen yıllarda yapılacak yatırım harcamalarının 2021 yılındaki sermaye artışıyla ilişkilendirilerek ilave 25 puan indirimden yararlanılmasının mümkün olup olmadığı, 2022 ve sonraki yıllarda yapılacak yatırım harcamaları için ilave 25 puan indirimden yararlanılabilecek olması halinde, yatırım teşvik belgesinin Mart/2022 döneminde revize edilen sabit yatırım tutarının dikkate alınıp alınamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

2021 yılında nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, **yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olarak** ilave 25 puan indirimden yararlanılabildiği hususu göz önünde bulundurulduğunda, indirimden yararlanılabilecek tutarın yatırım harcamalarının yapıldığı tarihte mevcut olan yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir.

Bu bağlamda, 2021 yılında fiilen yapılan yatırım harcamalarından; artırılan nakdi sermaye tutarını ve harcamanın yapıldığı tarihte geçerli olan teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarını geçmeyen (Bina 2.000.000 TL + makine teçhizat 2.361.834,20 TL=) 4.361.834,20 TL tutarındaki yatırım harcaması, 2022 yılı ve geri kalan hesap döneminde ise 2021 ve 2022 yılında fiilen yapmış olduğunuz yatırım harcamalardan; (artırılan ... TL nakdi sermaye tutarını geçmemek kaydıyla) 2022 yılında revize edilen yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı yatırım harcaması için ilave 25 puan indirimden diğer şartların da sağlanması kaydıyla yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2.17. Bireysel Emeklilik Sisteminden Ayrılma Sonucu Kesilen Gelir Vergisi İçin Engellilik İndiriminden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 321129 Sayılı Özelge)

Türkiye Hayat ve Emeklilik A.Ş. nezdinde imzalanan bireysel emeklilik sözleşmesinin zorunlu sebepler nedeniyle 8'inci yılınızda sonlandırılması nedeniyle sistemden elde edilen gelir üzerinden, sistemde kalınan süreye bağlı olarak gelir vergisi kesintisi yapıldığı belirtilerek, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesi kapsamında engelliler için uygulanan engellilik indiriminden (ikinci derece) yararlanılması nedeniyle söz konusu kesintinin yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Bireysel emeklilik sisteminden on yıldan az süre ile katkı payı ödeyerek ayrılması neticesinde sistemden elde edilen gelir üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup söz konusu menkul sermaye iradı nedeniyle engellilik indiriminden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

2.18. Yıllara Sâri İnşaat İşinde Alt Yüklenicilere Yapılacak Hakkediş Ödemelerinde Tevkifat Hakkında (02.06.2025 Tarih ve 38418978 Sayılı Özelge)

Şirketin yurt içi ve yurt dışında altyapı ve üst yapı projelerine ilişkin olarak her türlü taahhüt, mühendislik, müşavirlik, etüt, proje işleri ile dahili ve harici ticaret faaliyetleriyle iştigal ettiği belirtilerek, ana yüklenici olarak üstlenilen demir yolu hattı, tramvay, föniküler, monoray, metro ve şehir içi raylı ulaşım sistemleri inşaat ve onarım işlerinin bir parçası veya bir kısmını oluşturan niteliği itibarıyla birden fazla takvim yılına sirayet eden işlerin alt yükleniciye (taşeron) devri sonucunda yapılan istihkak ödemelerine uygulanacak kesinti oranları hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından gerçekleştirilen demir yolu hattı, tramvay, föniküler, monoray, metro ve şehir içi raylı ulaşım sistemleri inşaat ve onarım işine ilişkin olarak alt yükleniciler tarafından taahhüt edilen işlerin; istihkak ve hakke dişe ba ğlı taahhüt unsuru taşıyan inşaat işi olması, Şirketinizin üstlendi ği söz konusu inşaat ve onarım işlerinin bir parçası olması ve birden fazla yıla sirayet etmesi halinde, alt yüklenicilere 1/4/2025 tarihinden itibaren ödenen hak ediş tutarları üzerinden

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince %1 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2.19. Yurt İçinde ve Yurt Dışında Mukim Firmalara Yapılan Karbon Sertifikası Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi Hakkında ([12.06.2025 Tarih ve 84974990-130 Sayılı Özelge](#))

Şirket tarafından sera gazı emisyon azaltım projelerinin bağımsız denetleyici kuruluş tarafından doğrulanması ve gönüllü karbon standart kuruluşu tarafından belgelendirilmesi sonucu elde edilen ve karbondioksit eşdeğer ton cinsinden ifade edilen sertifika olarak tanımlanan, karbon sertifikasyonu ile karbon kredi sertifikasyonu alım-satım ticareti faaliyetinde bulunulduğu, şirket tarafından karbon sertifikasının yurt içinde ve yurt dışında mukim firmalara verildiği belirtilerek, yurt dışı mukimi firmalara verilen sertifikasyon hizmeti ile yurt dışı karbon sertifikası alım satım faaliyetinden elde edilen kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurum kazancından indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve yurtdışı karbon sertifika ihracının KDV'den istisna olup olmadığı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirket tarafından karbon sertifikası almak isteyen diğer firmaların yapmış oldukları başvuruların takibinin yapıldığı ve söz konusu sertifikaların başka firmalardan temin edilerek alım satım faaliyetine aracılık edildiği anlaşıldığından, bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Yurtdışına yapılan karbon kredi sertifikasyon hizmetinden yurtdışında faydalandığından, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV'den istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.20. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge ve Yazılım Faaliyeti Gösteren Şirketin Elde Ettiği Kazancın İstisna Olup Olmadığı Hakkında ([11.06.2025 Tarih ve 38418978-125.05 Sayılı Özelge](#))

Şirketin Ar-Ge ve yazılım konularında faaliyette bulunduğu, Kültür ve Turizm Bakanlığı Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı ile şirket arasında yapılan sözleşmeye istinaden, ... isimli Ar-Ge projesinin gerçekleştirildiği, Proje için gerekli olan ders anlatımları ve video çekimlerinin, stüdyo ortamında gerçekleştirildiği ve alınan bu hizmete ilişkin fatura karşılığında ödeme yapıldığı, ayrıca projenin gerçekleştirilmesinde, üniversitelerin öğretim görevlilerinden kısmi süreli olarak danışmanlık hizmeti de alındığı belirtilmiş olup, isimli Ar-Ge projesinden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı ile teknokent projesiyle ilgili alınan danışmanlık hizmet ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususlarında talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumların bölge içinde gerçekleştirdikleri ve 4691 sayılı Kanunda tanımlanan Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu itibarla, teknokentte proje kapsamında geliştirilen program kullanılmak suretiyle verilen eğitim hizmetleri sonucu elde edilen gelir, Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu hizmet dolayısıyla oluşan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Kısmi süreli olarak danışmanlık hizmeti alınan öğretim görevlilerine yapılan ödemelerin serbest meslek ödemesi olarak kabul edilmesi ve bu ödemeler üzerinden aynı Kanun'un 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

2.21. Seyahat Acentalarının Elektronik Ticaret Kapsamında Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yükümlülüğü Hakkında ([16.06.2025 Tarih ve 62030549-125 Sayılı Özelge](#))

Şirketin 1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanununa göre kurulmuş A Grubu seyahat acentası olduğu, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen ... numaralı Seyahat Acentası İşletme Belgesi ile faaliyetlerine devam ettiği, 22/12/2024 tarih ve 32760 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 9284 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Karar ile 6563 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkur Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler üzerinden %1 oranında stopaj uygulama yükümlülüğü getirildiği, ancak Şirketin 6563 sayılı Kanunun 1'inci maddesine eklenen üçüncü fıkrası uyarınca elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcısı veya elektronik ticaret hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilmediği belirtilerek, elektronik ticaret kapsamında yapılan ödemelerden tevkifat yapma yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanununa göre faaliyette bulunan online seyahat acenteleri, 6563 sayılı Kanuna göre "hizmet sağlayıcı" veya "aracı hizmet sağlayıcı" olarak adlandırılabilen olup, söz konusu acenteler; kendi mal ve hizmetlerini elektronik ticaret pazar yerinde ya da kendine ait elektronik ticaret ortamında satmaları halinde "hizmet sağlayıcı", başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamlarını sağlamaları halinde ise "aracı hizmet sağlayıcı" olacaktır.

Şirketin 6563 sayılı Kanun kapsamında aracı hizmet sağlayıcı olarak yapacağı ödemeler üzerinden, 330 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmaktadır.

2.22. Teknokentte Oluşan Kur Farkı Zararının İstisna Dışı Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hakkında ([30.07.2025 Tarih ve 38418978-125 Sayılı Özelge](#))

Şirketin ... Teknopark Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösterdiği, Ar-Ge ve yazılım kapsamında yürütmüş olduğu projelerinin dışında ayrıca ticari faaliyetlerinin de bulunduğu, dövizli ticari alacakları ve borçları ile banka hesaplarındaki döviz mevcutlarının, Vergi Usul Kanunu uyarınca geçici vergi dönemlerinde değerlemeye tabi tutulduğu ve yapılan değerlendirme sonrasında oluşan kur farkı gelirleri ile giderlerinin ilgili hesaplarda takip edildiği belirtilmiş olup, bankadaki döviz mevcudu ile dövizli alacak ve borçlardan kaynaklanan kur farkı gelirleri ve giderlerinin, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan kurumlar vergisi istisnası kapsamında ne şekilde değerlendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı gelirleri, 4691 sayılı Kanun kapsamındaki ticari işlemlerden elde edilen gelir olarak değerlendirildiğinden, söz konusu istisnanın kapsamında olacaktır.

Banka hesaplarındaki döviz mevcutlarına ilişkin ortaya çıkan kur farkı gelirlerinin ise Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesinde yer verilen istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.23. Yapılan İşin Yıllara Sari İnşaat İşİ Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği ve Yapılacak Ödemeler Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([18.06.2025 Tarih ve 38418978-120 Sayılı Özelge](#))

09/02/2024 tarihinde ... Enerji A.Ş. ile bağlı ortaklığı ... Yenilenebilir Enerji Sistemleri A.Ş. arasında "...Hibrit Güneş Enerjisi Santrali Mühendislik, Tedarik ve Yapım İşİ (EPC Sözleşmesi)" sözleşmesi imzalandığı, sözleşme konusunun "... Hibrit Güneş Enerjisi Santrali projesinin performans kriterlerinin değerlendirilerek inşaat, mekanik, elektrik ve elektronik işlerinin ve ekipman tedariki ve mühendislik hizmetlerinin anahtar teslimi götürü bedel esasına göre yapılması ve tamamlanması" olduğu, ... Yenilenebilir Enerji Sistemleri A.Ş.'nin yüklenici olarak sözleşmeye göre yürüttüğü GES yapım işinin yer tesliminden kaynaklı sebeplerle aynı yıl içerisinde bitirilemediğinden işin yıllara yaygın hale geldiği, işin devamı sırasında şirket

tarafından, ... tarihli ek protokol yapılarak ... adet 550W "Sirius" marka güneş panelinin tedariki için Enerji A.Ş. (işveren) ve ... Yenilenebilir Enerji Sistemleri A.Ş. (yüklenici) ile anlaşıldığı, işbu protokol gereğince ... adet 550W "Sirius" marka güneş panelinin tedariki karşılığında ödemenin ... Enerji A.Ş. (işveren) tarafından doğrudan şirket tarafından yapılacağı ve Şirketin söz konusu yapım işinde sorumluluğunun güneş panellerinin tedarikini yaparak üst yüklenicinin şantiye sahasına tesliminden ibaret olduğu belirtilerek, Şirketin söz konusu faaliyetinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesine istinaden yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında tevkifat yapıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

... Enerji A.Ş. ile bağlı ortaklık ... Yenilenebilir Enerji Sistemleri A.Ş. arasında imzalanan sözleşmeye ek olarak düzenlenen ek protokol, söz konusu işin mal teslimi (güneş panelleri tedariki) ile sınırlı olması nedeniyle bahse konu protokol kapsamında üstlenilen işin yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu işe ilişkin şirket tarafından yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisinin yapılmaması gerekmektedir.

2.24. Bursluluk İndirimi Hakkında (29.07.2025 Tarih ve 93767041-125 Sayılı Özelge)

5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'na göre faaliyet gösterildiği belirtilerek, Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği hükümleri kapsamında ücretsiz öğrenci okutulduğu, Yönetmelik üst sınırı olan %10'dan fazla ücretsiz öğrenci okutulması ve yine Yönetmelik gereği %100 veya kısmi burs verilmesi durumunda belge düzeninin nasıl olacağı ile konunun katma değer vergisi ve kurumlar vergisi yönünden görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden

İktisadi işletme tarafından verilen hizmetler ticari faaliyet kapsamında olduğundan ticari kazancın tespitine ilişkin esas ve hükümler uygulanacaktır. Ticari kazançta gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlandığından iktisadi işletmenizde ücretsiz veya burslu okuyacak öğrencilerden öğrenim bedelinin, tamamı veya bir kısmı tahsil edilmemiş olsa dahi, emsal bedel esas alınarak

hesaplanacak tutarın ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dâhil edilmesi gerekir.

Bu kapsamda, Özel Öğretim Kurumları Kanunu ile bahse konu Yönetmelik çerçevesinde belirlenen oranla sınırlı olmak üzere, ücretsiz veya burslu okuyacak öğrencilerin öğrenim ücretinin belirli bir kısmının veya tamamının karşılanması halinde, ücretsiz veya burslu okutulan öğrencilerle ilgili olarak tahsil edilmeyen tutarlar için hasılat kaydının yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, ilgili mevzuatta belirlenen oranın üzerinde ücretsiz veya burslu okutulan öğrencilerle ilgili olarak tahsil edilmeyen tutarlar için emsal bedel üzerinden hasılat kaydının yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, başarılı öğrencilere kurumda eğitim verilmesi ve bu öğrencilerin gösterecekleri başarıların ilan edilmesinin, kurumun tanıtımına katkı sağlayıcı ve talebi artırıcı etkisi olduğu, dolayısıyla bu kapsamda yapılan giderlerin pazarlama ve reklam gideri olarak dikkate alınabileceği değerlendirilmiştir.

Bu bağlamda, ilgili mevzuatta belirlenen oranın üzerinde ücretsiz veya burslu okutulan öğrencilerden tahsil edilmeyen ancak hasılat kaydı yapılan tutarların, öğrencilerin kurumla ilişkili kişi kapsamında olmamaları ve belirli başarı kriterlerine göre seçilmiş olmaları kaydıyla, pazarlama ve reklam gideri olarak kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, burslu veya ücretsiz okutulan öğrencilerin kırtasiye masraflarının karşılanması ve/veya Milli Eğitim Bakanlığının resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs tutarı kadar harçlık ve benzeri şekilde burs verilmesi halinde, bu kapsamda yapılan harcama tutarlarının gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Vergi Usul Kanunu Yönünden

Bakanlık tarafından farklı süre belirlenen işlemler saklı kalmak üzere, faturanın malın teslimi ve/veya hizmetin ifasından itibaren azami yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, kısım kısım hizmet yapılması mutad olan veya bu hususta mutabık kalınan hallerde, her bir kısım hizmetin

yapılmasından itibaren, bedelin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, azami yedi gün içerisinde her bir kısım hizmete ilişkin faturanın düzenlenmesi, dolayısıyla, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden eğitim hizmetinde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan KDV vergilendirme dönemleri itibarıyla, dönem sonundan itibaren azami yedi gün içinde fatura düzenlenmesi icap etmektedir.

Başvurunuzda konu eğitim ve öğretim hizmetlerinden; Kurumlar vergisi uygulaması bakımından hasılat kaydı yapılması ve KDV uygulaması bakımından da KDV hesaplanması gerekmeyen eğitim/öğretim hizmetlerinizde, hizmet bedelinin sıfır olduğu fatura düzenlenmesi ve düzenlenen faturalarda "Ücretsiz/Burslu okutulan öğrenci" şerhine yer verilmesi, Kurumlar vergisi uygulaması bakımından hasılat kaydı yapılması ve/veya KDV uygulaması bakımından KDV hesaplanması gereken eğitim/öğretim hizmetlerinizde, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesi uyarınca emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi ve işlemin mahiyetine ilişkin açıklamaya faturada ayrıca yer verilmesi, kısmi burs uygulanan eğitim ve öğretim hizmetlerinde, işlemin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden, iskonto/kısmi burs tutarına ve "Kısmi burslu okutulan öğrenci" şerhine de ayrıca yer verilmek suretiyle, fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, burslu/ücretsiz okutulan öğrencilerin kırtasiye masraflarının karşılanması, harçlık vb. amaçla öğrencilere yapılan burs ödemelerine ilişkin kayıtların gider pusulası düzenlenmek suretiyle tevsiki veya banka, 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya PTT A.Ş. aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgelerle (dekont, makbuz vb) tevsiki mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

KDV Kanununun 17/2-b maddesi kapsamında ilgili dönemdeki kapasitenin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri için KDV hesaplanmayacak olup, yüklenilen KDV ise Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılabilecektir.

Bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri kapasitenin %10'u ile sınırlandırıldığından, belirlenen oranın üzerinde ücretsiz öğrenci okutulması halinde söz konusu hizmetler için KDV hesaplanacağı tabiidir.

Okul tarafından %10'luk burslu öğrenci kontenjanını doldurduktan sonra diğer öğrenciler için yapılan iskontoların ise ticari teamüllere uygun olması halinde KDV Kanununun 25/a maddesi çerçevesinde KDV matrahına dahil edilmemesi mümkün bulunmaktadır.

2.25. KDV Kanununun 11/1-B Maddesi Kapsamında Yapılan Satış Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Oranının 5 Puan İndirimli Olarak Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında ([28.07.2025 Tarih ve 62030549-125 Sayılı Özelge](#))

Şirketin moda, saat mücevherat, spor, kozmetik, sanat ve fotoğrafçılık alanlarında perakende ticaret ile iştigal ettiği, Türkiye distribütörü olduğunuz saat-giyim ürünlerinin yurtiçi satışını gerçekleştirdiğiniz gibi bu ürünleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen müşterilere de satmakta olduğunuz belirtilerek Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlar nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde yer alan 5 puanlık indirimden yararlanıp yararlanılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara Türkiye dışına çıkarılmak üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi kapsamında yapılan satışlar ihracat kapsamında değerlendirilecek olup söz konusu satışlar dolayısıyla 2023 hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmaktadır.

2.26. Cari Dönemde Zarar Beyan Eden Mükellefin İlgili Dönem Kazancından Girişim Sermayesi Fonu Ayırması Hakkında ([21.07.2025 Tarih ve 27575268-105 Sayılı Özelge](#))

Şirketin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında kazanç istisnasından faydalandığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına

sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden Şirket tarafından girişim sermayesi fonu ayrılacağı, 2023 yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde; ticari bilanço karının ... TL, kanunen kabul edilmeyen giderlerinin ... TL, teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazancın ... TL olduğu ve ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde "Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı" satırında gösterildiği, 4691 sayılı Kanuna göre 2023 yılına ilişkin teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazançların 2.000.000 TL üzeri olması nedeniyle %3 oranında girişim sermayesi fonu ayırmanız gerektiği belirtilerek, bu durumda Şirket tarafından ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmiş olması nedeniyle, girişim sermayesi fonu ayrılıp ayrılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

2023 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamenizde 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yararlanılan istisna tutarının yüzde üçünün pasifte geçici bir hesaba aktarılması, bu tutarın geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır.

2.27. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Uygulaması Hakkında (01.07.2025 Tarih ve 64597866-125 Sayılı Özelge)

Şirketin Aralık/2023 dönemine ait 29/1/2024 vadesi bulunan KDV beyannamesine ait tahakkuk eden ... TL borcunuzu vadesi geçmeden 29/1/2024 tarihinde vergi dairesine müracaat ederek 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında tecil ve taksitlendirme talebinde bulunulduğu, KDV beyannamesine ilişkin ... TL tutarındaki kısmını 4 taksitte ödenmek üzere 6183 sayılı Kanun kapsamında tecil yolu ile taksitlendirdiğiniz ve söz konusu borcu vade tarihlerinde ödemekte olduğunuzu belirterek, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi kapsamında "vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" uygulamasından yararlanıp yararlanılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarihten önceki dönemlere ait vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi borçlarının 6183 sayılı Kanun kapsamında tecil/taksitlendirme yapılarak taksitlerin vadelerinde ödenmiş olması, vadesi gelmediğinden ödenmemiş taksitler bakımından "*İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması*" şartını sağlamayacağından, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi kapsamında vergi indiriminden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, Aralık/2023 dönemi KDV beyannamesine ilişkin tahakkuk eden ve 6183 sayılı Kanun kapsamında tecil ve taksitlendirilen verginin tamamının 2023 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması durumunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi kapsamında vergi indiriminden yararlanılması mümkün olup, taksitlerin bir kısmının indirimin hesaplanacağı kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonra ödenmesi durumunda mezkur Kanuna göre vergi indiriminden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

2.28. Bireysel Emeklilik Sisteminden 10 Yıllık Süre Dolmadan Çıkılması Durumunda Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([30.06.2025 Tarih ve 808763 Sayılı Özelge](#))

Bireysel emeklilik istemine ilk olarak 31/3/2006 tarihinde düzenlenmiş olan bireysel emeklilik sözleşmesi ile dâhil olduğunuz, buna ek olarak 2015 ile 2018 yıllarında düzenlenmiş farklı sözleşmelerinizin de bulunduğu, 2018 yılında düzenlenmiş olan bireysel emeklilik sözleşmesini iptal ettirilmesi istendiği ancak iptal nedeniyle elde edilecek irat tutarına uygulanacak tevkifat oranının belirlenmesinde dikkate alınacak sürenin tespitinde, sisteme ilk giriş tarihinizin mi yoksa ilgili sözleşmenin başlangıç tarihinin mi dikkate alınacağı hususunda tereddüt hâsıl olduğu anlaşılmış olup konuya ilişkin görüş talep edilmektedir.

Bireysel emeklilik sözleşmelerinin sonlandırılması durumunda ilgili emeklilik şirketi tarafından yapılacak toplu ödemenin içerdiği irat tutarına uygulanacak tevkifat oranının tespitinde, sözleşme sahibinin ne kadar süreyle sistemde katkı payı ödemiş olduğu, emeklilik hakkı kazanıp kazanmadığı ve sistemden vefat,

maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılıp ayrılmadığı önem arz etmekte olup bu hususların her bir emeklilik sözleşmesi için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.

Buna göre, 2018 yılında akdedilmiş olan bireysel emeklilik sözleşmesinin sonlandırılması durumunda sonlandırma tarihi itibarıyla söz konusu poliçe kapsamında on yıldan az süreyle katkı payı ödemiş olduğunuzdan, ilgili emeklilik şirketi tarafından tarafınıza yapılacak toplu ödemenin içerdiği irat tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

2.29. İş Ortaklığı Sözleşmesindeki Hisse Oranından Ayrı Olarak Kar Payı Oranının Değiştirilip Değiştirilmeyeceği Hakkında ([27.06.2025 Tarih ve 38418978-125 Sayılı Özelge](#))

İş ortaklığının ... tarihli iş ortaklığı sözleşmesiyle kurularak "... ili ... ilçesi ... mahallesi ... inci etap 697 adet konut inşaatı ile altyapı ve çevre düzenlenmesi" işini yapmayı taahhüt ettiği, yapılan iş ortaklığı sözleşmesinin 7 'maddesinde ortaklık paylarının ... Ltd. Şti. %51, ... Taah. İnş. A.Ş. %49 olarak belirlendiği ancak aynı sözleşmenin 9'uncu maddesinde yer alan kar dağıtım şeklinin ... Ltd. Şti. %1, ... Taah. İnş. A.Ş. %99 olarak belirlendiği belirtilerek kar dağıtım şeklinin ortakların paylarından bağımsız olarak yapılıp yapılamayacağı hususunda görüşü talep edilmektedir.

Her ne kadar ortaklık tarafından taahhüt edilen "... ili ... ilçesi ... mahallesi ...inci etap 697 adet konut inşaatı ile altyapı ve çevre düzenlenmesi" işine ilişkin düzenlenen sözleşme gereğince ortakların ortaklık payının ... Yapı Ltd. Şti.'nin %51, ... Taah. İnş. A.Ş.'nin %49 olarak belirlense de anılan işe ilişkin ortaklık sözleşmesinin yapıldığı tarih itibarıyla kar veya zarara katılım payında belirlenen oranlar esas alınarak adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından kendi kazançlarına dahil edilmek suretiyle beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.30. Kooperatifin Bankada Bulunan Parasının Fon Hesabında Değerlendirilmesi Durumunda Vergi İstisnası Hakkında ([27.06.2025 Tarih ve 29924 Sayılı Özelge](#))

Kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet kaydı bulunan Kooperatifin bankada bulunan paralarının fon hesabında değerlendirildiği, söz konusu fonlardan elde

edilen gelir ve kazançların muhasebe kaydı açısından faiz geliri olduğu düşünülerek kurumlar vergisi beyannamesi ve kurum geçici vergi beyannamesi ile beyan edilip ödendiği, ekte yer alan yatırım fonlarından elde edilen gelir ve kazançların her türlü vergi ve harçtan muaf olduğunun banka yetkilileri tarafından tarafa bildirilmesi üzerine söz konusu yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelir ve kazançların vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüde düşüldüğü belirtilerek konu hakkında görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında yer almayan Kooperatifinizin yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelir ve kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası hükümleri gereği gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, işleme aracılık eden banka veya aracı kurum tarafından katılma paylarının iktisap edildiği tarihe göre 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş olan oranlar nispetinde tevkifat yapılacağı tabiidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

İlgili dönemlerde kooperatif tarafından elde edilen fon gelirlerinin beyannameye dahil edilmesi ve kurumlar vergisine tabi tutulması, bu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergilerin, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

2.31. AFAD'a Bağışlanan Konutlar İçin Yapılacak Harcamaların Ne Zaman İndirim Konusu Yapılacağı Hakkında ([17.06.2025 Tarih ve 64597866-125 Sayılı Özelge](#))

Kahramanmaraş merkezli deprem felaketi nedeniyle şirket ana ortağı ... arasında bağış protokolü imzalandığı, bağışa konu işlemlerin ... doğrudan veya dolaylı iştirak ettiği diğer şirketleri tarafından gerçekleştirilebileceği, ...ile imzalanan protokole göre, ... tarafından tahsis edilen kamu arazisine ... adet bağımsız konut inşa edileceği ve AFAD'a bağışlanacağı, ... ile imzalanan bağış protokolüne göre ise, mülkiyeti ... ait olan ..., ... binalarının rekonstrüksiyonu ve hasarlı kısımlarının onarılması sonrası'ne teslim edileceği belirtilerek, konutların teslimi ve yapıların

onarım işleri birden fazla yıl süreceğinden bahisle bu işlere ilişkin yapılacak harcamaların yapıldığı yılda mı yoksa konutların ve onarım işlemlerinin tamamlanıp teslim edildiği yılda mı kurum kazancından indirim konusu yapılacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

... tarafından tahsis edilen kamu arazisine yapılarak AFAD'a teslim edilecek konutlara ilişkin yapılacak harcamaların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca, mülkiyetleri ... Konağının rekonstrüksiyonu ve hasarlı kısımlarının onarımı için yapılacak harcamaların, bu yapıların 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıkları olmaları nedeniyle, tamamının, aynı fıkranın (d) bendi uyarınca ve ... hasarlı kısımlarının onarılması için yapılacak harcamaların, aynı fıkranın (c) bendi uyarınca kurum kazancın %5'ini aşmayan kısmının, harcamaların yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde faaliyetin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancının yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

2.32. 7440 Sayılı Kanun'un 2. Maddesi Kapsamında Yapılandırılan ve Ödemesi Devam Eden Vadesi Geçmiş Borçlar Nedeniyle GVK Mük. 121. Madde Hükmünden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hakkında ([25.06.2025 Tarih ve 13649056-120 Sayılı Özelge](#))

Vadesi geçmiş vergi borçlarınızın 7440 sayılı Kanunun 2'nci maddesi kapsamında 48 ay vadeli olacak şekilde yapılandırıldığı, ödemelerinizin halen devam ettiği, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde düzenlenen vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indiriminden yararlanıp yararlanılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde belirtilen vergi beyannamelerine ilişkin 7440 sayılı Kanunun 2'nci maddesi kapsamında yapılandırılmak suretiyle taksitlendirilen ve ödemeleri devam eden vergi borçları nedeniyle, 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi

beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla, anılan maddenin (1) numaralı bendi kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş olacağından, %5'lik vergi indirimi uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

2.33. Iğdır-Nahçıvan Doğalgaz Boru Hattı İnşası Dolayısıyla Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi Hakkında (25.06.2025 Tarih ve 84974990-130 Sayılı Özelge)

Şirket ile ile "Iğdır-Nahcivan Doğal Gaz Boru Hattı Hdd Geçişlerinin Sağlanması" için ... tarihinde sözleşme imzalandığı, boru hattının Türkiye sınırları içindeki kısmının 80 km, Nahcivan sınırları içindeki bölümünün ise 17,5 km olduğu, inşaat işinin yatay yönlü sondaj tekniğiyle Aras Nehri ve Şir Kanalı geçişlerini de kapsadığı ve söz konusu işin Iğdır'dan başlayıp Nahcivan/Sadarak'da son bulacağı, söz konusu iş karşılığı ödemenin Azerbaycan firmasınca yurt dışından yapılacağı ve faturanın Türkiye'den Azerbaycan firmasına kesileceği, boru hattı ile taşınacak doğalgazdan Nahcivan Özerk Cumhuriyeti'nde faydalanılacağı belirtilmiş olup, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına istinaden Azerbaycan'da işyerinin oluşması ile ilgili süreninin nasıl hesaplanacağı ve söz konusu faaliyetten elde edilecek kazancın kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden istisna olup olmadığı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Iğdır'dan başlayıp Nahcivan/Sadarak'da son bulacak doğal gaz boru hattı inşası işinin Türkiye sınırları dışında kalan kısmına yönelik faaliyetlerin, yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması halinde bu işler dolayısıyla elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Boru hattının Türkiye sınırları içinde kalan kısmının inşasına ilişkin olarak elde edilen kazançların ise kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağı tabiidir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden

Söz konusu Anlaşmada inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından işyerinin oluşması 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup, Iğdır'dan başlayıp Nahcivan/Sadarak'da son bulacak doğal gaz boru hattı inşasının Nahcivan/Azerbaycan'da gerçekleştirilecek kısmının 12 aydan kısa sürmesi hâlinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazanç yalnızca Türkiye'de vergilendirilecek, Nahcivan/Azerbaycan'da gerçekleştirilecek faaliyetin 12 ayı aşması durumunda ise, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendi gereğince Nahcivan/Azerbaycan'da bir işyerine sahip olduğu kabul edilerek elde edilecek kazanç, bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Azerbaycan'da, bu ülkenin iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirilebilecektir.

12 aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin oluştuğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dâhil Nahcivan/Azerbaycan'da inşaat çalışmalarına başlandığı tarih); bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya şantiyenin sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu projenin tamamının veya bir kısmının alt yüklenicilere verilmesi halinde Şirketiniz yönünden Azerbaycan'da işyerinin mevcut olup olmadığının belirlenmesi amacıyla alt yüklenicilerin şantiyede çalışarak geçirdiği süre, Şirketinizin projede geçirdiği süre olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca alt yüklenicilerin şantiyedeki faaliyetlerinin 12 aydan fazla devam etmesi durumunda alt yüklenicilerin de Azerbaycan'da işyerine sahip olduğu kabul edilecektir.

Öte yandan, Şirket tarafından Anlaşma hükümlerine uygun olarak Azerbaycan'da vergi ödenmesi durumunda, ödenen vergilerin Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi hükmü çerçevesinde, Türkiye'de vergiden istisna edilmesi suretiyle çifte vergilendirme önlenilebilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

... Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belge sahibi bir taşımacı olması halinde, Iğdır'dan başlayıp Nahcivan/Sadarak'da son bulacak doğal gaz

boru hattı inşası kapsamında söz konusu boru hattının Türkiye sınırları içinde kalan kısmına ilişkin teslim ve hizmetler için 3065 sayılı Kanunun 13/c maddesine istinaden KDV istisnasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Aksi halde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanması gerektiği tabiidir.

Boru hattının Türkiye sınırları içinde kalan kısmının inşasına ilişkin olarak elde edilen kazançların ise kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağı tabiidir.

2.34. İştirak Hisselerinin Kısmi Bölünmeye Konu Edilmesinde İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Dikkate Alınacağı Hakkında ([25.06.2025 Tarih ve 62030549-125 Sayılı Özelge](#))

Şirketin gayrimenkul inşaatı ve alışveriş merkezi kiralama işletmeciliği faaliyetinde bulunduğu, sınırlı Sorumlu İşyeri Yapı Kooperatifinin 31/1/2022 ve ... sayılı Yönetim Kurulu Kararı ile Şirketinizin anılan Kooperatifte ortak/kooperatif payı sahibi olduğu, Şirket ile adı geçen kooperatif arasında kooperatif payı ortaklığına ilişkin olarak 1/2/2022 tarihinde ortaklık ön sözleşmesi imzalandığı, Kooperatif yönetim kurulu kararı ve anılan sözleşmeye istinaden 8/2/2022 tarihinden itibaren Şirket tarafından kooperatif iştirak payı olarak anılan Kooperatife gönderilen paraların şirket kayıtlarında "242-İştirakler" hesabı yerine sehven "259-Verilen Avanslar" (259.01.001-...Toplu İşyeri Yapı Kooperatifi) hesabında izlendiği, yapılan bu hatanın fark edilerek 2025 yılı Ocak ayı içerisinde "259-Verilen Avanslar" (259.01.001-... Toplu İşyeri Yapı Kooperatifi) hesabında izlenen iştirak payı tutarının "242-İştirakler" hesabına kaydedildiği belirtilerek, Şirket tarafından kooperatif payı olarak 8/2/2022 tarihinden itibaren "259-Verilen Avanslar" (259.01.001- ... Toplu İşyeri Yapı Kooperatifi) hesabında aktifleştirilen ve 2025 yılı Ocak ayında "242-İştirakler" hesabına alınan kooperatif payının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından 14/4/2022 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınarak "259-Verilen Avanslar" (259.01.001 ... Toplu İşyeri Yapı Kooperatifi) hesabında takip edilen ve halihazırda "242-İştirakler" hesabında kaydı devam ettiği anlaşılan kooperatif payının, iktisap edildiği tarih olarak muhasebe kayıtlarına alındığı 14/4/2022 tarihinin dikkate alınması ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu

maddesi birinci fıkrasının (b) bendine göre aktifte bulundurma süresinin de buna göre hesaplanması gerekmektedir.

2.35. Sözleşmeye İlişkin Olarak Yapılan Araç Kiralamalarına Ait Gider Kısıtlaması Uygulaması Hakkında (22.06.2025 Tarih ve 84974990-130 Sayılı Özelge)

İş ortaklığının, ... karşı ... işini yürüttüğü, idare ile imzalanmış olan ana sözleşmenin eki olan özel teknik şartnamenin "8.5.m" maddesinde ... denildiği, iş ortaklığının, her türlü masrafı tarafça karşılanmak üzere söz konusu araçları temin ederek idarenin kullanımına tahsis ettiği ve bu araçlar için ödenen kira ve akaryakıt giderlerinin bir anlamda sözleşme bedeli olarak hak edişler içerisine yansıtıldığı, belirtilerek; Sözleşme gereği zorunlu olarak kiralanan araçlara ait giderlerin, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile söz konusu binek araçlara ait giderlerin kısıtlamaya tabi olup olmayacağı hususunda görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

İş ortaklığı tarafından kiralanarak idarenin kullanımına tahsis edilen ve faaliyetlerinizde kullanılmayan binek otomobillerin; kiralama, akaryakıt, kasko, sigorta, onarım, bakım vb. giderlerinin tamamının ya da bir kısmının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

İş ortaklığı tarafından kiralanarak idarenin kullanımına tahsis edilen ve faaliyetlerinizde kullanılmayan binek otomobillerin kiralama, akaryakıt, kasko, sigorta, onarım, bakım vb. giderlerinin tamamı ya da bir kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmediğinden, söz konusu harcamalara ilişkin KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.36. Teknokent Kazançlarında İstisna Hakkında (26.06.2025 Tarih ve 38418978-125 Sayılı Özelge)

Şirketin ... Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge ve yazılım alanında faaliyet gösterdiği, ... tarihinde başlanan ve ... tarihinde tamamlanan ... kapsamında kiralama ve kullandırılma suretiyle gelir elde edildiği belirtilerek, 2017/10821 sayılı

Bakanlar Kurulu Kararına göre teknokent kazanç istisna oranının tespitinde ... tarihleri arası proje geliştirme dönemine ait harcamaların mı, yoksa gelir elde ettiğiniz döneme ait harcamaların mı esas alınacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Teknokentteki proje kapsamında geliştirilen gayri maddi hakların sadece satışı, devri veya kiralananmasından kaynaklı kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, .../.../... - .../.../... tarihleri arasındaki proje dönemine ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı esas alınarak hesaplanacaktır.

2.37. Bilgisayar Aracılığıyla Görsel Romanlar Oluşturulması Karşılığında Patreon Adlı Siteden Elde Edilen Bağışların Nasıl Vergilendirileceği Hakkında (11.06.2025 Tarih ve 326805 Sayılı Özelge)

İçerik oluşturucuların abonelerine ödüller ve avantajlar sağlayarak aylık gelir elde etmesini sağlayan Patreon isimli web sitesine kayıtlı bir üretici olduğu, adı geçen platformda bilgisayar aracılığıyla görsel romanlar oluşturulduğu ve söz konusu romana ücretsiz erişim sağlayan bazı takipçilerinizin anılan platformda sizi desteklemek amacıyla bağış adı altında adınıza ödeme yaptığını belirterek elde edilen bu kazancın nasıl vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Patreon isimli web sitesi üzerinden oluşturulan görsel roman içeriklerine ücretsiz erişim sağlayan takipçilerden bağış adı altında elde edilen gelirler için mezkur Kanun ve ilgili Tebliğde belirtilen şartların sağlanması kaydıyla 01/01/2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesinde belirtilen istisnadan faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, Patreon isimli web sitesi üzerinden, 1/1/2024 tarihinden önce takipçilerden bağış adı altında elde edilen gelirler için söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün olmadığı tabiidir.

2.38. Amazon KDP Üzerinden Telif Hakkı Olmayan Eserlerin Kapak Tasarımı Yapılarak Yurtdışında Satılması Hakkında ([18.09.2025 Tarih ve 104925 Sayılı Özelge](#))

Kimsenin hak iddia edemeyeceği edebi eserlere kapak tasarlayarak Amazon KDP sistemi üzerinden satışa çıkarıldığı, kitapların e-kitap ve basılı kitap şeklinde 13 ayrı ülkede satışta sunulduğu, bu ülkeler içerisinde Türkiye'nin yer almadığı, Amazon şirketi tarafından satılan her kitap üzerinden belirli bir komisyon ödemesi aldığınız ve söz konusu ödemenin ... finansal hizmet şirketi aracılığıyla Türkiye'deki banka hesabınıza TL veya döviz olarak aktarıldığı belirtilerek, tasarım programı ile kapak tasarımı yaparak elde edilen bu gelirin nasıl vergilendirileceği ile program kullanarak yapılan tasarımların eser niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Telif hakkı bulunmayan ve kapak tasarımı yaptığınız söz konusu kitapların, Amazon KDP üzerinden satışı neticesinde tarafa yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesine göre "ticari kazanç" kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, faaliyete başladığınız takvim yılı itibarıyla adınıza gelir vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmesi ve elde edilen söz konusu geliri anılan Kanunu'nun 85'inci maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu faaliyet neticesinde yurt dışından tarafınıza yapılan ödemeler üzerinden şahıs adına vergi kesintisi yoluyla ödenen gelir vergisi benzeri vergileri, Türkiye'de adınıza tarh edilecek gelir vergisinin yurt dışından elde edilecek kazanç ve iratlara isabet eden kısmından, maddede sayılan şartlar dahilinde mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden

Edebi eserlere kapak tasarımı yapmanız karşılığında ABD mukimi şirket tarafından yapılan ödemeler, gayrimaddi hak bedeli kapsamında değerlendirilecek olup bu ödemeleri vergilendirme hakkı 1'inci fıkra uyarınca Türkiye'ye aittir. Ancak, söz konusu ödemeler üzerinden kaynak devlet olarak ABD'nin de vergi alma hakkı

bulunmakta olup, ABD'nin iç mevzuatına göre yapılacak bu vergilendirme, 3'üncü fıkranın (a) bendi uyarınca gayrimaddi hak bedelinin gayri safi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23'üncü maddesinin 2'nci fıkrası hükümleri gereğince, söz konusu ödemeler için ABD'de bu şekilde ödenen vergi, Türkiye'de ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Türkiye - ABD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanılabilmesi için İngilizce mukimlik belgesinin tarafça bu ülke yetkili makamlarına ibrazı gerekmektedir. Söz konusu belgenin düzenlenerek tarafa verilebilmesi için ise Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr web sayfasından ulaşılabilecek olan 20.12.2013 tarihli ve 3 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre başvuruda bulunulması gerekmektedir.

2.39. Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Devredilmesi İşleminin Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi ile Harçlar Kanunu Karşısındaki Durumu Hakkında (04.07.2024 Tarih ve 890817 Sayılı Özelge)

... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi babanız ...'ın 11/7/2023 tarihinde vefat etmesi nedeniyle varisleri olarak babanıza ait ticari işletmeye adi ortaklık şeklinde devam etme kararı aldığınız, babanızdan veraseten intikal eden ve kanun gereği adi ortaklık şeklinde işletmeye devam ettiğiniz ... vergi kimlik numaralı bu ticari işletmeyi tüm aktif ve pasifiyle birlikte, tüm ortakları yasal varislerden oluşan ve aynı ortakların aynı pay oranlarıyla ortak olduğu ... A.Ş.'ye devredeceğiniz anlaşılmış olup, söz konusu devir işleminin Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile Harçlar Kanunu karşısındaki durumu hakkında görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

... Adi Ortaklığının aktif ve pasifiyle bir bütün halinde ... A.Ş.' ye devredilmesi durumunda bu devir nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesi hükmünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Adi ortaklığın Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde aktif ve pasifiyle bir bütün halinde sermaye şirketine devir işleminin, KDV Kanununun 17/4-c maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, KDV Kanununun 17/4-c maddesi kapsamında yapılan bir devir işleminde, adi ortaklık tarafından devir tarihi itibarıyla indirilemeyen sonraki döneme devreden KDV'nin devir alan sermaye şirketi tarafından indirimine konu edileceği tabiidir.

Harçlar Kanunu Yönünden

Adi ortaklığın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde öngörülen şartlar dahilinde anonim şirkete aktif ve pasifiyle bütün olarak devredilmesi suretiyle sermaye artırımı yapılması durumunda, devir nedeniyle yapılacak işlemlerden 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 123'üncü maddesine göre harç aranılmaması gerekmektedir.

2.40. Taşınmaz Satışının Vergilendirilmesi Hakkında ([02.08.2024 Tarih ve 1034513 Sayılı Özelge](#))

01/01/2006 tarihinde "gayrimenkul acentelerinin" faaliyetine başladığı, yürütülen projelerin son bulması sebebiyle 15/03/2023 tarihinde faaliyetine son verildiği, 2014 yılında satın alınan "delicelik, zeytinlik, çalılık, taşlık" niteliğindeki ... İli, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... Mevkii, Pafta No: ..., Ada No:..., Parsel Numaraları ..., ... ve ... olan parsellerin mülkiyet ve hisse oranlarının düzeltilmesi işlemi sebebiyle 2018 yılında adınıza tescil edildiği, söz konusu gayrimenkulleri aktife kaydedilmediği, bu gayrimenkullerin tamamını ve .../... numaralı parseldeki payınızı tek bir kişiye satmak istenildiği belirterek söz konusu kazancınızın ticari kazanç hükümlerine göre mi yoksa değer artışı kazancı hükümlerine göre mi vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Mükellef olunan dönemde ticari işletmenizin aktifine kaydedilmeyen ve şahıs adına ait olan, özelge talep formu eki dilekçede 28/08/2018 tarihinde ada tescil

edildiği belirtilen söz konusu gayrimenkulleri bir defada aynı kişiye satılması (topluca elden çıkarmanız) durumunda, elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, söz konusu gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre geçtikten sonra satılması halinde ise değer artışı kazancı doğmayacağı tabiidir.

2.41. Şahıs İşletmesinin Yıllara Sari İşlerinden Doğan İade Alacağının, Tür Değişikliği Suretiyle Kurulan Anonim Şirketin Borçlarına Mahsup Talebi Hakkında (09.10.2024 Tarih ve 576750 Sayılı Özelge)

19/08/2020 tarihinden itibaren ikamet amaçlı olmayan binaların inşaatı ve ikamet amaçlı binaların inşaatı faaliyetlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyetinin olduğu, söz konusu faaliyetiniz kapsamında gerçekleştirilen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işiniz kapsamında tarafa yapılan hakediş ödemeleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı nedeniyle iade alacağının bulunduğu, 21/09/2021 tarihinde şahıs işletmeyi tür değişikliği yoluyla tüm aktif ve pasifi ile birlikte ... İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'ye dönüştürüldüğü belirterek söz konusu iade tutarlarının ... İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin vergi borçlarına mahsup edilip edilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Şahıs işletmenizin; sermaye şirketine dönüşümü nedeniyle tür değişikliğine ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla sona erdiğinin ve bahsi geçen yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin şahıs işletmeniz yönünden bittiğinin kabulü gerekmektedir.

Dolayısıyla, şahıs işletmesinin tür değişikliği tarihine kadar olan hesaplarının kapatılarak yıllara sari inşaat ve onarma işine ait kar veya zararın tespit edilmesi, tespit edilen bu kar veya zararın şahıs işletmesi tarafından genel esaslara göre yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi ve beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi dolayısıyla tarafa ödenen hakedişler üzerinden tevkif edilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmekte olup, mahsup sonrası iade alacağının doğması durumunda bu tutarın adı geçen anonim şirketinizin vergi borçlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu iade alacağının 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen esaslar çerçevesinde, nakden iade edilebilir aşamaya gelmesi halinde, ortağı olduğunuz anonim şirketin vergi borçlarına mahsup edilebileceği tabiidir.

2.42. Büyükbaş Hayvanların Tırnak Bakım İşinin Serbest Meslek Kazancı Olarak Mı Ticari Kazanç Olarak Mı Değerlendirileceği Hakkında (24.09.2024 Tarih ve 119982 Sayılı Özelge)

Hayvan yetiştiriciliği ve sağlığı bölümünde ön lisansın tamamladığı, veterinerlik fakültesinde verilen hayvan tırnak bakımı kursuna katıldığı ve 12/08/2016 tarihinde büyükbaş hayvanların tırnak bakımı işine başladığınız, yaptığınız işin tedavi amaçlı değil bakım amaçlı olduğu, işyerinizde hayvan sağlığına yönelik medikal malzeme satışının da bulunduğu belirtilerek söz konusu faaliyetiniz nedeniyle elde edilen kazancın serbest meslek kazancı mı yoksa ticari kazanç mı olduğu hususunda görüş talep edilmektedir.

İşyerinde nalbantlık ve hayvan sağlığına yönelik medikal malzeme satışının da bulunması ve faaliyetinizi sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak yapmanız nedeniyle, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanmayan büyükbaş hayvanların tırnak bakımı faaliyetiniz ve medikal malzeme satışı kapsamında elde edilen kazançların ticari kazancın tespitiyle ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.43. Yurt Dışına Verilen Grafik Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın, GVK 89/13 Maddesi Kapsamında İndirim Konusu Yapılması ve Kargo Yoluyla Yapılan Mal İhracatı Hasılatına Dahil Edilip Edilmeyeceği Hakkında (19.08.2024 Tarih ve 98264 Sayılı Özelge)

"Radyo, Tv, Posta Yoluyla veya İnternet Üzerinden Yapılan Perakende Ticareti" faaliyetiniz nedeniyle ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, home ofis olarak kullanılan işyerinde ahşap maddelerden elde üretildiği takı standı, saat standı vb. ürünleri yurt dışında faaliyet gösteren ETSY adlı internet sitesi aracılığıyla elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mikro ihracat kapsamında ihraç edilen ve elde edilen kazançla ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında indirimden faydalandığı, söz konusu

faaliyete ek olarak 19/12/2023 tarihi itibarıyla "Uzmanlaşmış Grafik Tasarımcılarının Faaliyetleri (Marka ve Alametifarika Tasarımı Dahil)" ile iştigal olduğunuz ve bu faaliyet kapsamında Adobe Photoshop, Inkscape gibi programlarda tasarladığınız çizimlerin dijital dosyalarını mail yoluyla yurt dışında yerleşik müşterilere göndererek ETSY üzerinden satışı gerçekleştireceği, grafik tasarım hizmetine ilişkin faturanın yurt dışı mukimi adına düzenleneceği, söz konusu grafik tasarım hizmetinden elde edilen kazancın, anılan Kanunu'n 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi uyarınca beyan edilen gelirden indirim konusu yapıp yapılmayacağı ve mezkur maddenin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinde yer alan indirimden faydalanma şartlarından olan 400.000 Türk lirası hasılat sınırına dahil edilip edilmeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

Bahsi geçen grafik tasarım hizmetini fiilen sunmanız ve yukarıda sayılan diğer şartları da topluca sağlaması kaydıyla, yurt dışında bulunanlara Türkiye'de sunulan ve münhasıran yurt dışında yararlanılan grafik tasarım hizmeti nedeniyle elde edilen kazancın, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'nini gelir vergisi beyannamenizde ayrıca göstermek suretiyle gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, yurt dışına tarafınızca verilen grafik tasarım hizmetinden elde ettiğiniz kazancın, elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle kargo yoluyla gerçekleştirildiği mal ihracatı kapsamında 193 sayılı Kanunu'n 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi uyarınca indirimden faydalanma şartlarından olan 400.000 Türk Lirası hasılat sınırına dahil edilmemesi, faaliyetlerine ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarını ayrı ayrı izlenmesi, kargo yoluyla yapılan mal ihracatı faaliyetinize ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarını grafik tasarım faaliyeti ile ilişkilendirilmesi ve kayıtlar da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

2.44. Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefin İlave Özel İnşaat Yapımı Faaliyetinin Vergilendirilmesi Hakkında (07.08.2024 Tarih ve 52051 Sayılı Özelge)

13/02/2017 tarihinden itibaren taksit ile yolcu taşımacılığı (dolmuş hariç) faaliyeti dolayısıyla basit usulde ticari kazanç mükellefi olunduğu, 26/11/2020 tarihinde

satın alınan iş yerine ilave yapı ruhsatı olarak imar planında emsal değerinin izin verdiği ölçülerde ilave bir iş yeri yapmak için geçici müteahhitlik belgesi alındığı ve ruhsat vermeye yetkili kurumlardan yapı ruhsatınız onaylandıktan sonra inşaat işine başlayacağınızı belirterek; söz konusu iş yeri inşaatı yapım işi nedeniyle kazancınızın basit usulde tespit edilmeye devam edip etmeyeceği, ada gerçek usulde ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmesi durumunda tekrar basit usule dönülüp dönülmeyeceği, yapılacak ilave iş yeri inşaat yapım işi bitim tarihinden sonra iş yerinin satılması durumunda nasıl vergilendirileceği, inşaat yapım işlerinde aldığınız hizmet ve malzemelerden dolayı ödediğiniz katma değer vergisi (KDV) tutarlarının iş yeri satışında doğacak vergilerden mahsup edilip edilemeyeceği, 26/4/2010 tarihinde bitirilen halihazırda yapılı olarak aldığınız iş yerinin satılması durumunda nasıl vergilendirilmeniz gerektiği, söz konusu gayrimenkulün imar planında sanayi bölgesi olarak ayrılan alanda bulunmasından dolayı herhangi bir muafiyet durumunun olup olmadığı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Öteden beri basit usulde ticari kazanç mükellefi iken başlamış olunan iş yeri inşaatı faaliyetini 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında bulunan Eskişehir ilinde sürdürülmesi nedeniyle, gerçek usulde gelir vergisine tabi olacağınızdan, basit usulden yararlanmanız mümkün bulunmamakta olup inşaat işine başlanıldığı tarih itibarıyla gerçek usulde vergilendirilmesi ve tarafça inşa edilen iş yerinin satışından doğacak kazancın da ticari kazançta dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, iş yeri inşaatı işini terk edilmesi halinde, 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 18/12/2013 tarihli ve 93 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde şartların taşınması halinde gerçek usulden basit usule geçilebileceği tabiidir.

Öte yandan, halihazırda yapılı olarak satın alınan iş yerinin aktife kaydedilmemiş olması halinde; bahse konu iş yerinin beş yıldan daha kısa süre içinde satılması dolayısıyla elde edilen hasılatтан, elden çıkarılan iş yerinin maliyet bedeli ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve uhdede kalan giderlerle, ödenen vergi ve harçların indirilmesi sonucu kalan tutarın satışın yapıldığı yıl için belirlenen istisna miktarını

aşması halinde, aşan kısmın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak, ticari kazanç mükellefi olunması nedeniyle, satın alınan iş yerinin aktifine kaydedilmiş olması durumunda bu iş yeri satışından elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde yer alan ticari kazanç hükümleri çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu kazançta aynı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Kazancı basit usulde tespit edilen mükellef iken şahsa ait arsa üzerinde yapılacak ilave iş yeri inşaatının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmekte olup, söz konusu ilave iş yeri inşaatına yönelik mal ve hizmet alımlarında ödenen KDV'nin tarafça indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Söz konusu iş yerinin tarafça satılması durumunda satış bedeli üzerinden 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, halihazırda yapılı olarak satın alınan iş yerinin aktife kaydedilip satılması durumunda bu satış işleminde 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanması gerekmekte olup, bahse konu iş yerinin aktifine kaydedilmeden satılması halinde elde edilen kazanç ise "değer artışı kazancı" olarak değerlendirileceğinden bu satış işleminde KDV hesaplanmayacağı tabiidir.

2.45. Mesken Olarak Kullanılan Dairenin Elektrik Sayacına Bağlı Olan Cihazın Tüketmiş Olduğu Elektrik Bedelinin Ticari Kazanç Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında [\(02.08.2024 Tarih ve 84098128 Sayılı Özelge\)](#)

Üç katlı villanın bir numaralı dairesinde ikamet edildiği, ticarethane vasıflı iki ve üç numaralı dairesini ise Turizm Bakanlığı Basit Konaklama Turizm İşletme Belgesi ile gerçek usule tabi gelir vergisi mükellefi olarak konaklama tesisi şeklinde işletildiği, villanın üç dairesinin de ayrı ayrı elektrik sayaçlarının bulunduğu ve ticari faaliyette kullanılan iki ve üç numaralı daireler için ödenen faturaları kayıtlarda gider olarak

gösterildiği, üç katlı villanın ısıtma sisteminin merkezi sistem olduğu, ancak villanın tamamının ısıtması için kullanılan cihazın elektriğinin mesken olarak kullanılan bir numaralı dairenin elektrik sayacına bağlı olduğu ve faturasının da mesken olarak kullanılan bir numaralı daireye geldiği belirtilerek, bir numaralı daireye ait sayaca ilişkin elektrik faturası bedelini kayıtlarda gider olarak gösterip gösterilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Mesken olarak kullanılan bir numaralı dairenin elektrik sayacına bağlı olan ve villanın tamamının ısıtması için kullanılan cihazın tüketmiş olduğu elektrik bedelinin; iki ve üç numaralı dairelere isabet eden kısmının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmakta olup ticari kazancınızın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulunmayan ikamet edilen bir numaralı daireye isabet eden kısmının ise anılan bent hükmü uyarınca ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Konaklama tesisi işletilmesi faaliyeti kapsamında mesken olarak kullanılan bir numaralı dairenin elektrik sayacına bağlı olan ve villanın tamamının ısıtması için kullanılan cihazın tüketmiş olduğu elektrik bedelinin, 193 sayılı Kanun kapsamında ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunan iki ve üç numaralı dairelere isabet eden kısmı üzerinden hesaplanan KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup, ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmayan ikamet edilen bir numaralı daireye isabet eden kısım üzerinden hesaplanan KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

2.46. Okuldan Ayrılmaları Dolayısıyla Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğine Göre İade Edilmeyen Tutarın Eğitim Harcaması Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği Hakkında ([16.06.2025 Tarih ve 742351 Sayılı Özelge](#))

Çocukları okula kaydettirdikten sonra okuldan ayrılmaları dolayısıyla Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin 56'ncı maddesi kapsamında, yıllık ücretin %10'luk kısmı hariç kalan tutarın tarafınıza iade edildiği belirtilerek, iade edilmeyen tutarın eğitim harcaması olarak değerlendirilerek, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Çocukların okul kayıtları yapıldıktan sonra okuldan ayrılmaları dolayısıyla Milli Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Kurumları Yönetmeliğinin 56'ncı maddesi kapsamında okul tarafından tahsil edilen ancak iade edilmeyen yıllık ücretin %10'luk kısmının eğitim harcaması kapsamında değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.47. Zoom Uygulaması Üzerinden Verilen Özel Derslerden Elde Edilen Gelirlerin Sosyal İçerik Üreticiliği İstisnası Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hakkında ([03.06.2025 Tarih ve 700843 Sayılı Özelge](#))

... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, anılan Vergi Dairesi Müdürlüğünün 17/04/2024 tarihli ve 503016 sayılı yazısı ile tarafa verilen "193 Sayılı Kanunun Mükerrer 20/B Maddesi Uygulamasına İlişkin İstisna Belgesine" istinaden bankada hesap açtırarak ilgili vergi dairesine bildirildiği, 07/08/2024 tarihinden itibaren "Zoom" uygulaması üzerinden birebir Almanca dersleri vermeye başladığı ve öğrenciler tarafından yapılacak ödemelerin açtırılan banka hesabına yapılacağı belirtilerek, söz konusu faaliyet nedeniyle mükellefiyet tesis ettirilip ettirilmeyeceği ve fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

"Zoom" uygulaması üzerinden verilen Almanca derslerinden elde edilen gelirler için mezkûr Kanunda ve ilgili Tebliğde belirtilen tüm şartları sağlanması kaydıyla, söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, istisna kapsamına giren faaliyet dolayısıyla defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge düzenleme gibi yükümlülüklerinin bulunmayacağı tabiidir.

2.48. Rusya Mukimi Mükellefin Türkiye'den Rusya ve Belarus Gibi Ükelere İhraç Ettiği Mallar Sebebiyle Elde Ettiği Kazancın GVK Madde 7 Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hakkında ([24.03.2025 Tarih ve 405951 Sayılı Özelge](#))

Rusya ve Türkiye vatandaşı olduğu, Rusya'daki inşaat projeler için Türkiye'den inşaat malzemeleri tedarik etmek ve Rusya ile Belarus gibi ülkelere ihraç etmek için ... Vergi Dairesi Müdürlüğünde 01/09/2022 tarihi itibarıyla "466415- Elektrik Malzemeleri Toptan Ticareti" nace kodu ile ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis ettirildiği, işyerinizin Rusya'da bulunduğu, malların tedariki, siparişi, takip ve organizasyonunun Rusya'daki merkezden yapıldığı ve Türkiye'de resmi işleri takip etmek için (vergi dairesi, gümrük işlemleri, resmi kurumlar vb.) bir personel bulundurduğunuz ve Türkiye'den tarafınızca ihraç edilen mallar dolayısıyla elde edilen kazançlar ile transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölgeden alınan malların transit ticaret kapsamında ihraç edilmesinden doğan kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

İş merkezinin Türkiye'de bulunmaması kaydıyla Rusya ve Belarus gibi ülkelere ihraç edilmek üzere Türkiye'den satın aldığınız malları Türkiye'de satmaksızın söz konusu ülkelere göndermek suretiyle elde edilen kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağından bu kazançlar Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kişilerin Türkiye'de elde ettikleri kazançları Türkiye'de vergilendirilebileceğinden, söz konusu malların Türkiye'de satılması halinde elde edilen kazançların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir.

2.49. İcra Müdürlüğüne Ödenen Konut Kira Bedellerinin, Gayrimenkul Sahibinde Aktarılması Durumunda Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (10.06.2025 Tarih ve 45296 Sayılı Özelge)

Denizli İcra Dairesinin ... esas numaralı ihale dosyası ile satışı yapılan konut niteliğindeki gayrimenkulü satın alındığı, ihalenin feshi davası sürecinde bahse konu gayrimenkulde ikamet eden kişiden icra dairesine para yatırılması suretiyle kira geliri elde edildiği, ihalenin kesinleştiğini ve söz konusu gayrimenkulün ada tescil edildiği belirtilerek, icra dairesi aracılığıyla tahsil edilen kira bedellerinin, Denizli İcra Dairesince tarafınıza aktarılması sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde, gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmış olup gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için bilgileri olmaları şartıyla adlarına, kamu müessesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması gayrisafi hasılatın tespiti yönünden tahsil hükmündedir.

Buna göre, kiracınız tarafından icra müdürlüğüne ödenen ve icra müdürlüğünce de tarafınıza aktarılan konut kira bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmele birlikte; kiracı tarafından icra dairesine yatırılan kira tutarlarının; icra dairesine yatırıldığı dönemde tarafınızca tahsil edildiği kabul edilerek, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, gayrimenkul sermaye iradı kapsamında tarafınızca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

2.50. E-Derginin Yurtdışı Firmaya Devri Halinde Vergilendirme Hakkında (11.07.2025 Tarih ve 22264 Sayılı Özelge)

ULAKBİM Dergipark sitesinde "... adlı ücretsiz yayın yapan elektronik derginin yayıncısı ve sahibi olduğu, söz konusu dergiden herhangi bir gelir elde edilmediği, sahibi ve yayıncısı olunan derginin tüm haklarının İngiltere`de faaliyetini sürdüren ... adlı firmaya 215.000 Amerikan Doları bedelle devredilmesi konusunda adı geçen firmayla anlaşma sağlandığı belirtilerek, anılan firma tarafından söz konusu tutarın tarafınıza ödenmesi halinde vergilendirmenin nasıl yapılacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Sahibi ve yayıncısı olunan "... " adlı elektronik derginin yayınlanması faaliyeti ticari faaliyet olarak değerlendirilmekte olup, sahibi olunan söz konusu derginin tüm haklarının İngiltere'de faaliyetini sürdüren ... adlı firmaya devredilmesi sonucu elde edilen 215.000 Amerikan Doları tutarındaki gelirin Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.51. Babadan Miras Olarak Kalan Zeytin Ağaçlarından Elde Edilen Kazancın Beyan Edilip Edilmeyeceği Hakkında ([25.06.2025 Tarih ve 785634 Sayılı Özelge](#))

Avukatlık faaliyeti ile iştirak edildiği, 22/07/2023 tarihinde vefat eden babanın, vefatı öncesinde Çiftçi Kayıt Sistemi (ÇKS)'ne kayıtlı olarak kendisine ait tarım arazisinde (14.500) adet zeytin ağacının bulunduğunu ve zeytin ziraatı ile iştirak etmekte bulunduğu, babanın vefatı sonrası bahse konu zeytinlerin mahsulünü bir firmaya satıldığı, satılan zeytinlerin, ağaçlardan firma tarafından toplatılıp teslim alındığını, firma tarafından düzenlenen müstahsil makbuzunun, ada düzenlendiğini ve ödemelerin de tarafa yapıldığını, diğer taraftan, müteveffa babaya ait tarım arazisinin annenin, 3 (üç) kardeşiniz ve tarafınıza miras olarak kaldığını belirterek, 5 (beş) varise ait olan toplam kazançtan hissenize isabet edecek olan kısmının, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

İster Kanundan isterse diğer hukuki münasebet veya tasarruflardan doğmuş bulunsun paylı mülkiyete konu teşkil eden arazi üzerinde ziraat yapanların bu faaliyetlerinin ortaklık olarak kabul edilmesi ve iştirak büyüklüğü ölçüsünün topluca nazara alınması mecburi bulunmaktadır.

Müteveffa babadan, anneye, (3) üç kardeşe ve de tarafa kalan tarım arazisinin, gerek ortaklığı oluşturan mirasçıların tamamı tarafından birlikte, gerekse de bir kısmının diğer kişilere ortaklık veya kiraya verilmek suretiyle işletilmesi, ortaklığın şeklini değiştirmeyecek olup, söz konusu arazi üzerinde yapılan zeytin ziraatı ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsü aşılmış olduğundan, adi ortaklığın geliri gerçek usulde tespit edilecek, ancak ortaklığı oluşturan mirasçılar, hisseleri oranında vergi ödeyeceklerdir.

Buna göre, mirasın reddedilmemiş olması kaydıyla,

Zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay almak suretiyle adi ortaklıktaki hissesine isabet eden tarım arazisini kiraya veren arazi sahiplerinin kazançlarının gayrimenkul sermaye iradı,

Ortaklıktaki hissesine isabet eden tarım arazisini kendi adına veya diğer ortakların hisselerine isabet eden tarım arazileri ile üçüncü kişilere ait tarım arazilerini kiralamak suretiyle işleyen arazi sahiplerinin kazançlarının ise zirai kazanç hükümlerine göre tespit edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, babanın (murisin) vefatı ile annenin, 3 (üç) kardeşe ve de tarafa intikal eden işletmenin (tarım arazisinin) faaliyetine mirasçıları olarak devam edilmesi halinde, miras ortaklığının, adi ortaklık olarak faaliyette bulunduğu kabul edilerek mirasçılar yönünden, vefat tarihi itibarıyla gerçek usulde zirai kazanç bakımından mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda da adi ortaklıktan elde edilecek zirai kazancın, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla verilecek yıllık gelir vergisi beyannamenize dâhil edilmesi gerekeceği tabiidir.

2.52. Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefin 2022 Yılı İtibarıyla Basit Usule Geçmesi ve 2023 Yılı İtibarıyla Tekrardan Gerçek Usule Geçmesi Nedeniyle Geçmiş Yıl Zararlarının İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında (05.07.2024 Tarih ve 898242 Sayılı Özelge)

... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olarak 2015 yılından 2021 yılına kadar gerçek usulde ticari kazanç mükellefi olduğu, 2022 takvim yılında ticari kazancınızın basit usulde tespit edildiği, 2023 takvim yılı itibarıyla tekrar gerçek usulde ticari kazanç mükellefi olduğu, 2018, 2019 ve 2020 takvim yıllarına ilişkin zararlarının 2023 yılına ait gelir vergisi ile birinci dönem gelir geçici vergi beyannamesinde ve müteakip yıllarda (beş yıllık süreyi geçmemek kaydıyla) mahsup yoluyla indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Ticari kazancının basit usulde tespit edildiği 2022 takvim yılına ilişkin istisna uygulaması kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemesi üzerine

geçmiş yıl zararlarınızın indirim hakkının kalmaması nedeniyle, söz konusu geçmiş yıl zararlarınızın, tekrar gerçek usulde vergilendirilmeye başladığınız 2023 yılı geçici vergi dönemleri ve takvim yılı dahil olmak üzere müteakip yıllar kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

2.53. Elektronik Ticaret Kapsamında Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulamasında Kuyumculuk Ürünlerine Ait İşçilik Bedellerinin Tevkifat Matrahına Dahil Edilip Edilmeyeceği Hakkında ([17.07.2025 Tarih ve 888118 Sayılı Özelge](#))

Altın bilezik, kolye gibi kuyumculuk ürünlerinin perakende ticareti ile iştirak edildiği, ... ve ... gibi elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları vasıtasıyla internet üzerinden de satış yapıldığı, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlemesi Hakkında Kanun kapsamındaki faaliyet nedeniyle aracı hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları tarafından tarafa yapılacak ödemelerin tevkifat kapsamına alındığı belirtilerek, %s1 oranında gelir vergisi tevkifatının kuyumculuk ürünlerine ilişkin işçilik bedelleri üzerinden mi yoksa işçilik bedeli düşüldükten sonra kalan bedel üzerinden mi yapılacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Aracı hizmet sağlayıcıları ya da elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları tarafından, katma değer vergisi ve konaklama vergisi hariç ürün satış ve hizmet bedeli ile ödül ve prim gibi adlar altında hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına ödenen menfaatlerin toplamı üzerinden tevkifat yapılması gerekmekte olup, kuyum ürünleri gibi maliyet bedellerinin (işçilik giderleri vb.) satış bedeline dahil edilerek satıldığı ürünler için de tevkifat matrahı değişmeyecek, KDV hariç ürün satış bedeli üzerinden 9284 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca % 1 oranında tevkifat yapılacaktır.

3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

3.1. Palplanş Çakılması İşinin İnşaat Taahhüt İşİ Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği ve Bu İşe Uygulanacak KDV Oranı Hakkında ([18.04.2025 Tarih ve 216102 Sayılı Özelge](#))

Yapı ruhsatı ve tapu senedi Kooperatifine ait olan İli, İlçesi, ... Mahallesi, ... ada ... no.lu parselde kain arsa üzerinde yapılacak inşaat işine ilişkin olarak ... Ltd. Şti. ile tarihinde "Palplanş Çakılması Sözleşmesi" imzalandığı belirtilerek,

"palplanş çıkılması işinin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve bu iş için yüklenici şirket tarafından düzenlenecek faturada uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı konusunda görüş talep edilmektedir.

Kooperatife karşı ifa edilecek "palplanş çıkılması işinin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilmesi ve bu iş için yüklenici şirket tarafından Kooperatife düzenlenecek olan faturada %1 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.2. Etriye Teslimlerinde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (05.02.2025 Tarih ve 13627 Sayılı Özelge)

Şirketin demir-çelik ürünlerin ticareti faaliyeti ile iştigal ettiği, kaba inşaat birimlerinde kolon, kiriş, çubuk ve filmaşinden istenilen ebatlarda kesilip bükülmesi suretiyle imal edilen, kaba inşaat alanlarında betonarme yapılarıdaki kolon ve kiriş gibi taşıyıcı sistem elemanlarını saran, belli aralıklarla yerleştirilen etriye teslimlerinde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından kolon, kiriş, çubuk ve filmaşinden elde edilen ve inşaat demiri olarak kullanılan etriye teslimlerinde KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında 01/05/2022 tarihinden itibaren (4/10) oranında, 01/11/2022 tarihinden itibaren ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

3.3. Lisanslı Depoculuk Hizmetinde KDV Tevkifatı Hakkında (11.02.2025 Tarih ve 32996 Sayılı Özelge)

Şirket sermayesinin tamamının ... Şeker Fabrikası A.Ş.ye ait olduğu, ... Şeker Fabrikası A.Ş.'nin sermayesinin %11,07 oranındaki kamu payının ise 2018 ve 2019 yıllarında Türkiye Varlık Fonuna devredildiği, devir tarihindeki ortaklık payının %11,07 oranında olduğu ve güncel ortaklık payının %9,41 olarak belirlendiği, şirket sermayesinin tamamının Şeker Fabrikası A.Ş.ye ait olması ve Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımına göre de Şeker Fabrikası A.Ş.'nin "Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar" kapsamında yer aldığından düşünüldüğü belirtilerek, şirketiniz tarafından

faaliyet konusu çerçevesinde Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO) Genel Müdürlüğüne verilen lisanslı depoculuk hizmetine ilişkin düzenlenecek faturalarda KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

İktisadi devlet teşekkülleri ve Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar ile yarıdan fazla hissesi doğrudan bu kuruluşlara ait olan işletmeler anılan Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümü gereği belirlenmiş alıcılar kapsamında sayıldığından, iktisadi devlet teşekkülü niteliğinde olan TMO, anılan Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümü kapsamında belirlenmiş alıcılar arasında yer almaktadır.

Ancak, şirket sermayesinin tamamına sahip ... Şeker Fabrikası A.Ş. Borsa İstanbul A.Ş.de işlem gören şirketler arasında yer alırken, anılan Şirketin %9.41 hissesinin Türkiye Varlık Fonuna devredilmiş olması, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümünde yer alan "Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar" kapsamında sayılmasını sağlamayacağından, şirketin belirlenmiş alıcılar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, şirket tarafından TMO Genel Müdürlüğüne verilen lisanslı depoculuk hizmetine ilişkin düzenlenen faturalarda, KDV dahil bedelin KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde belirlenen sınırı aşması halinde, aynı Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında (5/10) oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

3.4. Kurutulmuş Yosunun KDV Oranı Hakkında ([14.02.2025 Tarih ve 225790 Sayılı Özelge](#))

Şirketin yurtdışından suşi malzemeleri ithal ettiği, bu ürünler arasında Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC) 1212.21.00.90.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numarasında sınıflandırıldığı ve insan gıdası olarak tüketildiği ifade edilen "kurutulmuş yosun" ticari tanımlı ürünün de bulunduğu belirtilerek söz konusu ürünün ithalinde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı konusunda görüş talep edilmektedir.

TGTC'nin "1212.21.00.90.00 Diğerleri" GTİP numarasında sınıflandırılan ve insan gıdası olarak tüketilmeye elverişli "kurutulmuş yosun" ticari tanımlı ürünün

2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin A/10 uncu sırası kapsamında değerlendirilerek ithal ve yurtiçi tesliminde %1 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.5. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Çerçevesinde Doğrudan Temin Usulüyle İfa Edilen Hizmetlerde KDV Oranı Hakkında ([27.06.2025 Tarih ve 190585 Sayılı Özelge](#))

... Büyükşehir Belediye Başkanlığının %100 hissesine sahip olduğu anlaşılan şirket tarafından aynı belediyeye 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesi çerçevesinde doğrudan temin usulüyle ifa edilen biyosidal ürün uygulama hizmeti ile tedavi, rehabilitasyon amacıyla sokak hayvanlarının tedavi merkezine ulaştırılması ve tedavisi hizmetinin, aynı Kanunun 62 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen personel çalıştırılmasına dayalı hizmet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile bu işlemlere uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından ... Büyükşehir Belediyesine ifa edilecek söz konusu hizmetlerin, 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin B/20 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve bu hizmet bedeli üzerinden %1 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.6. Kemoterapi ilaç hazırlama ve uygulama hizmetinde KDV oranı Hakkında ([14.05.2025 Tarih ve 269041 Sayılı Özelge](#))

Şirketin ülke genelinde kamu, üniversite ve özel hastaneler olmak üzere yaklaşık 50 merkezde kemoterapi ilaç hazırlama hizmeti ifa ettiği, kemoterapi alacak hastalara bu hizmetin verilebilmesi için hastane tarafından uygun bir yer tahsisinin yapıldığı, bu hizmetin hastane hekimlerince belirlenen order kür tedavi protokolüne uygun olarak ve hastanenin temin ettiği ilaçların hastane sorumlu eczacısı tarafından da onaylanarak personeline teslim edildiği, temin edilen ilaçların ihale kapsamında şirket personeli tarafından protokole uygun şekilde yine şirkete ait ilaç hazırlama cihazı ve bu cihazlarda kullanılan set ve sarf malzemeleriyle ilaç hazırlama ünitesinde hazır hale getirilerek, bu ilaçların hastaya uygulanmak üzere hastaneye bağlı çalışan uygulama hemşiresine teslim edildiği, hazırlanan ilacın hemşire tarafından damar yolundan hastaya verildiği, hastanın

tüm teşhis ve tedavi hizmetinin hastane tarafından gerçekleştirildiği, şirketin hastayla hiçbir temasının bulunmadığı gibi teşhis ve tedaviye yönelik doktor, hemşire ve sağlık personeli de çalıştırmadığı, verilen hizmetin teşhis ve tedavi hizmeti olmadığı, ilgili Bakanlıklar tarafından verilmiş izin/ruhsatının bulunmadığı, bugüne kadar vermiş olduğunuz hizmetlerde katma değer vergisi (KDV) oranının %20 olarak hesaplandığı, ... Üniversitesi Hastanesi tarafından "Kemoterapi İlaç Hazırlama ve Uygulama Hizmeti Alım İşinin insan sağlığına yönelik tedavi hizmeti kapsamında olup olmadığı hususunda Sağlık Bakanlığına görüş sorulduğu; ilgili Bakanlığın (Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü) bila tarihli ve ... sayılı cevabi yazısında, bu işin insan sağlığına yönelik tedavi hizmeti kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle, söz konusu yazıya istinaden KDV oranının %10 olarak hesaplanmasının istenildiği belirtilerek, yukarıda ayrıntıları açıklanan "Kemoterapi İlaç Hazırlama ve Uygulama Hizmetinde uygulanması gereken KDV oranı konusunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından hastaneye verilen "Kemoterapi İlaç Hazırlama ve Uygulama Hizmeti"nin 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 21'inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu hizmet bedeli üzerinden genel oranda (%20) KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.7. Konaklama Uygulaması Üzerinden Verilen Kiralama Hizmetine Aracılık Faaliyeti Karşılığında Düzenlenecek Komisyon Faturasında Uygulanması Gereken KDV Oranı Hakkında (07.05.2025 Tarih ve 577108 Sayılı Özelge)

Şirket tarafından ... tarihi itibarıyla 1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından "A Grubu Seyahat Acentası İşletme Belgesi" alındığı, ... konaklama uygulaması üzerinden günlük, haftalık ve aylık konaklama kiralama yapan şahıs ve şirketlere aracılık hizmeti verildiği belirtilerek, aracılık hizmeti için düzenleyeceğiniz faturada uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından konaklama tesisi olarak nitelendirilmeyen yerlerin ... web uygulaması üzerinden izin belgeli ve/veya diğer şekillerde kiraya verilmesi işlemi, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 25 inci sırası kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel oranda (%20) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Dolayısıyla söz konusu kiralama işlemlerine ilişkin verilen aracılık hizmetlerine 1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından alınan seyahat acentesi işletme belgesi kapsamında yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın genel oranda (%20) KDV uygulanması gerekmektedir.

3.8. Arabuluculuk Faaliyetinden Dolayı KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (05.05.2025 Tarih ve 245593 Sayılı Özelge)

Hukuki arabuluculuk ve uzlaştırma hizmetleri faaliyeti ile iştirak edildiği ve Federasyonuna vermiş olduğu arabuluculuk hizmetine ilişkin düzenlenecek serbest meslek makbuzlarında katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulayıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılmayan, kendi kuruluş kanunu bulunmayan ve Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında yer almayan Federasyonuna verilen arabuluculuk hizmeti kapsamında düzenlenecek serbest meslek makbuzunda hesaplanan KDV için tevkifat uygulanmayacaktır.

3.9. Hakediş Konu Hizmetin İfası İçin Yapılan Seyahat, Konaklama, Uçak Bileti Gibi Farklı Harcama Kalemlerindeki KDV Oranı Hakkında (28.03.2025 Tarih ve 186929 Sayılı Özelge)

... Bankası A.Ş.'ye karşı taahhüdü altında bulunan Türkiye deprem iyileşme ve yeniden inşa projesi kapsamında zamana dayalı sözleşme ve geri ödenebilir giderler olarak iki kısımdan oluşan sözleşme doğrultusunda tek bir hakediş raporunun düzenlendiği ve buna bağlı olarak tanzim edilen tek hakediş faturasında %20 oranında katma değer vergisi (KDV) uygulandığı belirtilerek, geri ödenebilir giderler listesinde yer alan seyahat, konaklama, uçak bileti gibi farklı harcamaların farklı KDV oranlarına tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

... Bankası A.Ş.'ye karşı taahhüt edilen "Türkiye Deprem İyileşme ve Yeniden İnşa Projesi" kapsamında "Kahramanmaraş Ayrancınarı İsale Hattı - Ilıca Su, Kanalizasyon ve Yağmursuyu Projesi, Kahramanmaraş Elbistan Kanalizasyon ve Yağmursuyu Projesi, Kahramanmaraş Kale Su, Kanalizasyon ve Yağmursuyu Projesi, Kahramanmaraş Pazarcık Kanalizasyon ve Yağmursuyu Projesi Kontrollük

Hizmetleri ve Müşavirlik Hizmetleri"nin ifası için farklı KDV oranına tabi mal ve hizmet alışlarınız söz konusu hizmetin KDV oranını etkilemeyeceğinden 2007/13033 sayılı BKK eki listelerde yer almayan kontrol ve müşavirlik hizmetlerine yönelik tarafa düzenlenen hakediş faturasında yer alan bedel üzerinden genel oranda (%20) KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.10. TGTC'nin 3001.90.20.00.00 ve 9021.39.90.00.19 GTİP Numaralarında Sınıflandırıldığı İfade Edilen "Canlı Kornea" ve "Yapay Göz Korneası" Ürünlerinin İthal ve Tesliminde Uygulanması Gereken KDV Oranı Hakkında (18.04.2025 Tarih ve 505312 Sayılı Özelge)

İnsan kaynaklı doku ve hücre ürünleri (allogreft) ithalatı yapan şirketin kozmetik ya da tıbbi cihaz sınıflandırmasında yer almaması nedeniyle ürün takip sistemine (ÜTS) kaydının yapılamadığı, ithalatını gerçekleştirilen Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC) 3001.90.20.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numarasında sınıflandırıldığı ifade edilen "canlı kornea" ile aynı cetvelin 9021.39.90.00.19 GTİP numarasında sınıflandırıldığı ifade edilen "yapay göz korneası" ticari tanımlı ürünlerin hasta tedavi amacıyla kullanılan beşeri tıbbi ürünler kapsamında olduğu, belirtilerek söz konusu ürünlerin tesliminde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmektedir.

TGTC'nin 3001.90.20.00.00 GTİP numarasında sınıflandırıldığı ifade edilen insan menşeli "canlı kornea" 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 18 inci sırası kapsamında değerlendirildiğinden, söz konusu ürünün tesliminde %10 oranında, 9021.39.90.00.19 GTİP numarasında sınıflandırıldığı ifade edilen ve ÜTS kaydı bulunmayan "yapay göz korneası" ise aynı BKK eki (II) sayılı listenin 22'nci sırası kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu ürünün tesliminde genel oranda (%20) KDV uygulanması gerekmektedir.

3.11. Kantinde Uygulanacak KDV Oranı Hakkında (28.03.2025 Tarih ve 32420 Sayılı Özelge)

... Belediye Başkanlığınca tarafınıza düzenlenen tarihli ve ... sayılı İşyeri Açma ve Çalıştırma Ruhsatında faaliyet konusunun okul kantini işletmeciliği olarak belirtildiği, Anadolu Lisesi kantininde bulunan 10 adet masa ile 40 adet

sandalyenin okulun demirbaşları arasında yer aldığı ifade edilerek, söz konusu kantinde gerçekleştirilecek bisküvi, çikolata vb. ürünlerin satışında uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmektedir.

İşyeri açma ve çalıştırma ruhsatında faaliyet konusu okul kantini işletmeciliği; e-yoklama fişinde de işyeri türü yeme-içme yeri olarak belirtilen kantin işletmesinde, fiili durumda yeme-içme hizmeti sunulmasını sağlayacak masa, oturma yeri, tezgâh gibi alanların işletmeninizin kullanımında bulunduğu anlaşıldığından, bu işletmede sunulan yeme içme hizmetleri ile buradan yapılan gıda satışlarında %10 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

4. DİĞER KANUNLARLA İLE İLGİLİ ÖZELGELER

4.1. Lojman Satışlarının Tapu Harcından Muafiyeti Hakkında ([16.05.2025 Tarih ve 21964 Sayılı Özelge](#))

Mülkiyeti Sosyal Güvenlik Kurumuna ait ... ili, ... ilçesi, ... Mahallesi, ... Caddesi, ... ada, ... parselde bulunan 30 adet bağımsız bölümün ...2.2025 tarihinde ... Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğüne bağlı Milli Emlak Müdürlüğü tarafından ihale ile satışa çıkarıldığı, ihalede ikamet edildiği ... Blok ... numaralı meskenin satın alındığı belirtilerek, bahsi geçen taşınmazın tapuda yapılacak devri aşamasında tarafça tapu harcı ödenip ödenmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Gerek 492 sayılı Kanunda gerekse 4706 sayılı Kanunda Sosyal Güvenlik Kurumu mülkiyetinde bulunan taşınmazların satış ve devri işlemlerinin tapu harcından istisna olacağına dair bir hüküm bulunmadığı, ancak Sosyal Güvenlik Kurumunun 5502 sayılı Kanunu'n 36'ncı maddesi uyarınca 492 sayılı Kanun'a göre alınan harçlardan muaf olduğu dikkate alındığında, mülkiyeti Sosyal Güvenlik Kurumuna ait olan ... ili, ... ilçesi, ... Mahallesi, ... Caddesi, ... ada, ... parselde kayıtlı ... Blok ... numaralı meskenin satın alınmasına ilişkin tapuda yapılacak işlemde, satıcı taraf olan Sosyal Güvenlik Kurumundan harç aranılmaması, tarafça ise 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/20-a fıkrasına göre tarafınıza terettüp eden harcın aranılması gerekmektedir

4.2. Gemi Sicilinde Yapılacak İpotek Tesisi İşleminde Harç Aranılıp Aranılmayacağı Hakkında ([16.05.2025 Tarih ve 626287 Sayılı Özelge](#))

Şirketin yurt dışında yerleşik firma ile "Yat İnşaat Sözleşmesi" imzaladığı ve yat imalatına başladığı, söz konusu yatın İstanbul Liman Başkanlığının ... numaralı yapı kayıt belgesi ile Yapı halindeki Gemilere Özgü Sicilde Şirketiniz adına kayıtlı olduğu, siparişi veren yurt dışında yerleşik firmanın sipariş ettiği yatın liman başkanlığı kaydı üzerinde ipotek tesis ettirmek istediği, Şirketinizce İstanbul Liman Başkanlığında bu hususta girişimde bulunulması üzerine ipotek işlemi sırasında harç talep edildiği belirtilerek, yapılacak olan ipotek tesisi işleminin 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 123'üncü maddesine göre harçtan istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

İnşa edilmesi, donatılması, tamamlanması, denize indirilmesi ve alıcıya teslim edilmesi hususunda Şirketin (inşaatçı) ile yurt dışında mukim ... (alıcı) arasında sözleşme düzenlendiği, sözleşmede alıcının ödeme yükümlülüklerinin teminatı olarak yat üzerinde alıcı adına ve lehine ipotek tescil ettirilmesi amacıyla ipotek sözleşmesi akdedileceğinin belirtildiği hususları dikkate alındığında, söz konusu yat inşasına ilişkin düzenlenen sözleşme uyarınca alıcının ödeme yükümlülüklerinin teminatı olarak yapılacak ipotek işlemine 492 sayılı Kanunu'nun 123'üncü maddesinin onuncu fıkrası kapsamında harç istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

4.3. Köylere Hizmet Götürme Birliği Hizmetinde Kullanılan Araçların Geçici Trafik Yol Belgesi Harcından Muaf Olup Olmadığı Hakkında ([04.06.2025 Tarih ve 17856 Sayılı Özelge](#))

Birlik hizmetinde kullanılan araçların geçici trafik belgesi harcından muaf olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18'inci maddesine göre kurulan Köylere Hizmet Götürme Birliklerinin trafik harçlarından muaf olduğuna dair gerek 492 sayılı Kanunda gerekse 5355 sayılı Kanunda bir hüküm bulunmadığı dikkate alındığında, Birlik hizmetinde kullanılan araçlar için düzenlenecek geçici trafik belgelerinden 492 Sayılı Kanun'a bağlı (9) sayılı tarifenin VII/a fıkrasına göre harç aranılması gerekmektedir.

Saygılarımızla,

Özelgemizle ilgili daha fazla bilgi için lütfen bizimle iletişime geçiniz.



Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yönetici Ortak

burcin.gozluklu@centrumturkey.com

 [LinkedIn](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42



Murat SOFTA

Ortak

murat.softa@centrumturkey.com

 [LinkedIn](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42