

2023 / Ocak-Nisan Dönemi Özelgeleri



İÇİNDEKİLER

İçindekiler.....	1
1. KATMA DEĞER VERGİSİ ve DİĞER İŞLEM VERGİLERİ İLE İLGİLİ ÖZELGELER ...	18
1.1. CNC Tezgahlarda Kullanılan Kesici Takım ve Kesici Uçların Tesliminde KDV Tevkifatı Hakkında (04/11/2022 Tarih ve 582521 Sayılı Özelge)	18
1.2. Asansör Kılavuz Rayı, Bağlantı Flanşı ve Asansör Ağırlığının Tesliminde KDV Tevkifatı (29/11/2022 Tarih ve 28009 Sayılı Özelge)	18
1.3. Ağız Bakım Suyu ile Duş Jelinin KDV Oranı Nedir? (08/12/2022 Tarih ve 25932 Sayılı Özelge).....	18
1.4. Demir Çelik Ürünlerinden Hammadde Olarak Çekilmiş Telden Elde Edilen Gazaltı Kaynak Teli Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (13/12/2022 Tarih ve 113553 Sayılı Özelge).....	19
1.5. Atıksu Arıtma Tesisi Tasarımı, Yapımı ve İşletilmesi Hizmetinde Kurumlar ve KDV Tevkifat Uygulanması (15/12/2022 Tarih ve 1491238 Sayılı Özelge)	19
1.5.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	20
1.5.2. KDV Kanunu Yönünden.....	20
1.6. Topraklama Levhalarının Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (19/12/2022 Tarih ve 591934 Sayılı Özelge)	20
1.7. Yapı Ruhsatı Değişikliğinde KDV Oranı Belirlenirken Hangi Yapı Ruhsatının Esas Alınacağı Hakkında (21/12/2022 Tarih ve 1518444 Sayılı Özelge)	21
1.8. Fumigasyon Hizmetinin Tevkifata Tabi Olup Olmadığı Hakkında (29/12/2022 Tarih ve 613438 Sayılı Özelge).....	21
1.9. Otomotiv Sektöründe Kullanılan Döküm Parçaların Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (03/01/2023 Tarih ve 211 Sayılı Özelge)	22
1.10. Antrepoda Verilen Kontrol ve Denetim Hizmetine İş Gücü Temini Kapsamında Tevkifat Uygulanması (03/01/2022 Tarih ve 8504 Sayılı Özelge).....	22
1.11. Ön İzoleli Çelik Boru Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (04/01/2023 Tarih ve 7379 Sayılı Özelge).....	23
1.12. Sac Levha Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (05/01/2023 Tarih ve 1214 Sayılı Özelge).....	23
1.13. Kur Farkı İçin Düzenlenecek Faturada KDV Tevkifat Oranı Nedir? (05/01/2023 Tarih ve 9097 Sayılı Özelge).....	24
1.14. Demir-Çelikten Üretilen Taşıma Paletlerinin Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (06/01/2023 Tarih ve 1176 Sayılı Özelge)	24

1.15.Hazır Beton Teslim Bedelinin 5 Milyon TL'yi Aşması Halinde Tevkifat Uygulanması (09/01/2023 Tarih ve 6398 Sayılı Özelge)	25
1.16.Hurdadan Üretilen Rögar Kapağı ve Yağmur Izgarası Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması Hakkında (10/01/2023 Tarih ve 3260 Sayılı Özelge) ...	26
1.17.Hurda Kağıt Atıklarının Alış ve Satışında KDV Uygulanması (12/01/2023 Tarih ve 2175 Sayılı Özelge)	26
1.18.Alişveriş Merkezindeki Faaliyet, Etkinlik ve Duyuruların Ticari Reklam Hizmeti Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği Hakkında (12/01/2023 Tarih ve 26717 Sayılı Özelge)	27
1.19.Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV Oranı Nedir? (13/01/2023 Tarih ve 27065 Sayılı Özelge).....	31
1.20.Otellere Ait Plaj Temizliği Hizmetinde KDV Tevkifatı Uygulanması (13/01/2023 Tarih ve 11088 Sayılı Özelge)	31
1.21.Elektrik Tüketim Bedelinin Yanında Kanun Gereği Tahsilatına Aracılık Edilen Bedellerde Uygulanacak KDV Oranı Nedir? (17/01/2023 Tarih ve 78188 Sayılı Özelge)	32
1.22.Otomotiv Sektöründe ve Soğutma Sektöründe Kullanılan Özel Boruların Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (01/02/2023 Tarih ve 18660 Sayılı Özelge).....	33
1.23.Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesindeki Hizmetin Vergi Mükellefi Olmayan Kişilerden Alınması Durumunda Gelir Vergisi Stopajı ve KDV Tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hakkında (01.03.2023 Tarih ve 4066 Sayılı Özelge).....	33
1.23.1. Vergi Usul Kanunu Açısından.....	34
1.23.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından	34
1.23.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından	35
1.24.Yıllara Sâri İnşaat İşlerinde, Taşeron Tarafından Düzenlenen Hak Ediş Faturalarında, Gelir Vergisi Stopajı ve KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (02.03.2023 Tarih ve 10324 Sayılı Özelge)	35
1.24.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından	35
1.24.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından	36
1.25.Cevherden Üretim Yapan ve BİST'te İşlem Gören Şirketin Teslimlerinde KDV Tevkifatı Uygulanması Hakkında (03.03.2023 Tarih ve 4001 Sayılı Özelge).....	36
1.26.Sponsorluk Bedeli Üzerinden Tevkifat Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (06.03.2023 Tarih ve 284974 Sayılı Özelge)	37
1.27.Set Üstü Ocak Gaz Borusu Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (09.02.2023 Tarih ve 12053 Sayılı Özelge)	37
1.28.Şirketin Belirlenmiş Alıcılara Dahil Olma Tarihi, Alınan Gözetim Hizmetinin Tevkifata Dahil Olup Olmadığı ve Ambalaj Malzemesi Alımında KDV Tevkifatı	

Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (09.03.2023 Tarih ve 115311 Sayılı Özelge).....	38
1.29.Hurda Demir-Çelik ve Alaşımından Mamul Demiryolu Ray Bağlantı Ekipmanlarının Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (10.03.2023 Tarih ve 127268 Sayılı Özelge)	39
1.30.Taşımacılık Hizmetinde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (15.03.2023 Tarih ve 12795 Sayılı Özelge)	40
1.31.Hazır Beton Satışında Tevkifat KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (17.02.2023 Tarih ve 16255 Sayılı Özelge)	40
1.32.Dekatür Bezine Uygulanacak Kdv Oranı Hakkında (23.03.2023 Tarih ve 79875 Sayılı Özelge).....	42
1.33.Dernek Tarafından Satın Alınan Prefabrik Yapı ile Konteynerlerin Tesliminde KDV Oranı Hakkında (27.02.2023 Tarih ve 254858 Sayılı Özelge) .	42
1.34.Araç takip sistemi yazılım hizmetinde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (29.03.2023 Tarih ve 141698 Sayılı Özelge)	43
1.35.Balık Atıklarının Yeme Dönüştürülmesi İçin Satışında Uygulanacak KDV Oranı Hakkında (30.03.2023 Tarih ve 8361 Sayılı Özelge)	43
1.36.Hidrolik Silindir Tesliminde KDV Tevkifatı Hakkında (31.03.2023 Tarih ve 18343 Sayılı Özelge).....	44
1.37.Balık Unu ve Balık Yağı Ürünlerinin Kedi Köpek Maması İmalinde Kullanılmak Üzere İthal ve Yurtiçi Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı Hakkında (31.03.2023 Tarih ve 387297 Sayılı Özelge)	44
2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER	45
2.1. Yabancılara Sağlık Hizmetleri ile Birlikte Verilen Rehberlik, Danışmanlık vb. Hizmetlerin Vergilendirilmesi Hakkında (23/01/2023 Tarih ve 44860 Sayılı Özelge).....	45
2.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından.....	45
2.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından.....	45
2.2. Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi (18/01/2023 Tarih ve 34203 Sayılı Özelge).....	46
2.3. Yurtdışındaki Müşteriye Verilen Yazılım ve Reklam Hizmeti Karşılığı Elde Edilen Gelirin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu (16/01/2023 Tarih ve 3959 Sayılı Özelge)	46
2.4. İşletmelerde Kullanılan Sürücülü Binek Otomobillere Ait Kiralama Gideri Hakkında (13/01/2023 Tarih ve 27238 Sayılı Özelge)	47
2.5. İl Özel İdaresine Bağlı Olan İşletmenin Karının Aktarılmasında Vergi Tevkifatı (12/01/2023 Tarih ve 827 Sayılı Özelge)	48
2.6. Komisyonculuk Faaliyetinden Kaynaklanan Borçlar İçin Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması Hakkında (11/01/2023 Tarih ve 948 Sayılı Özelge)	48

2.7. Almanya'da Mukim Şirketten Temin Edilen Hizmetlere İlişkin Ödemeler Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (11/02/2023 Tarih ve 52129 Sayılı Özelge).....	49
2.8. İzmir Depremi İçin Başlatılan Yardım Kampanyasına Yapılan Bağışın Kurum Kazancından İndirimi Hakkında (11/01/2023 Tarih ve 918 Sayılı Özelge)	50
2.9. Tarımsal Kalkınma Kooperatifinin Kurumlar Vergisi Uygulaması (10/01/2023 Tarih ve 690 Sayılı Özelge).....	50
2.10.Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Hastalara Verilen Sağlık Hizmetlerinde Kurumlar Vergisi İndirimi (09/01/2023 Tarih ve 6172 Sayılı Özelge)	51
2.11.Sözleşme Bedeli Olarak Ödenen Tutarın Gider Yazılıp Yazılmayacağı Hakkında (06/01/2023 Tarih ve 31481 Sayılı Özelge)	52
2.11.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	52
2.11.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	53
2.12.Sat-Kirala-Geri Al Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyeti Tekrar Edinilen Taşınmazın Kısmi Bölünme Yoluyla Devrinde Taşınmaza Ait Özel Fon Hesabının da Devredilip Devredilemeyeceği Hakkında (04/01/2023 Tarih ve 329 Sayılı Özelge).....	53
2.13.Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunan Mükellefin Başka Bir Teknoparka Taşınarak Faaliyetine Devam Etmesi Durumunda İstisnadan Faydalanıp Faydalanamayacağı Hakkında (04/01/2023 Tarih ve 2137 Sayılı Özelge).....	54
2.13.1. Kurumlar Vergisi Yönünden	54
2.13.2. Katma Değer Vergisi Yönünden	54
2.14.İş Ortaklığı Tarafından Yapılan İşin Bütünüyle Diğer Ortağa Devri Halinde Vergilendirme Hakkında (04/01/2023 Tarih ve 1720 Sayılı Özelge)	55
2.14.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme	55
2.14.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme	56
2.15.Yatırım Teşvik Belgesinin 1950 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Kapsamında Uygulanması (04/01/2023 Tarih ve 778 Sayılı Özelge)	56
2.16.Nakdi Sermaye Arttırımı Yapan Şirketin Nevi Değişikliği (02/01/2023 Tarih ve 1027 Sayılı Özelge)	57
2.17.Hisse Senedi Alım Satım Faaliyeti Sonucu Oluşan Zararın İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı İle İştirak Kazançları İstisnası Hakkında (02/01/2023 Tarih ve 542 Sayılı Özelge).....	58
2.17.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	59
2.17.2. KDV Kanunu Yönünden	59

2.18.Google Firmasına Ödenen Reklam Giderlerinin Tevsikinde Fatura Yerine Ekstrenin Kullanılıp Kullanılmayacağı Hakkında (30/12/2022 Tarih ve 1561466 Sayılı Özelge)	59
2.18.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:.....	59
2.18.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme	60
2.18.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme	60
2.19.İş Kazası Sonucu Mahkeme Kararına İstinaden Ödenen Tazminat, Yasal Faiz ve Harçların Gider Yazılıp Yazılmayacağı (30/12/2022 Tarih ve 157740 Sayılı Özelge)	61
2.20.Sanayi Odası ve İl Millî Eğitim Müdürlüğüne Bedelsiz Mal Teslimi ve Hizmet İfasında KV ve KDV Uygulaması (23/12/2022 Tarih ve 88561 Sayılı Özelge) ..	61
2.20.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	61
2.20.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	62
2.21.Limited Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi Durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14. Maddesinden Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında (22/12/2022 Tarih ve 1521377 Sayılı Özelge)	62
2.22.Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yürütülen Projenin Şirketin Fabrika Binasında Seri Üretimini Yapılması Durumunda Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla İstisna Hükmünden Yararlanılıp Yararlanılmayacağı (22/12/2022 Tarih ve 1521009 Sayılı Özelge)	63
2.23.Seyahat acentelerinin taşımacılık hizmetinde kullandığı binek otomobillerinin kira ödemelerinin ve genel giderlerinin indirimi (19/12/2022 Tarih ve 591771 Sayılı Özelge)	64
2.24.S.S. Valide Kadın Girişimi Üretim ve İşletme Koop. Hibe Desteği Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 58797 Sayılı Özelge)	65
2.25.Nakit Sermaye Artışında Faiz İndirimi (19/12/2022 Tarih ve 1500152 Sayılı Özelge).....	65
2.26.Kooperatifin Ortak Dışı Satış Yapan Personelinin Ücret Giderlerinin İktisadi İşletme Bünyesinde Verilen Kurumlar Vergisi Matrahından İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 589887 Sayılı Özelge)	66
2.27.Sat-Kirala-Geri Al İşlemi İle Finansal Kiralama Şirketine Satılan Gayrimenkule 3194 Sayılı İmar Kanunu Kapsamında Yapılan Eklentilerin KV, KDV ve Tapu Harcı İstisnalarına Etkisi (16/12/2022 Tarih ve 673941 Sayılı Özelge)	66
2.27.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	67
2.27.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	67
2.27.3. Harçlar Kanunu Yönünden	68

2.28.Lokomotif ve Yolcu Vagonlarının Yurt Dışında Tamir, Bakım ve Onarımı (16/12/2022 Tarih ve 1492519 Sayılı Özelge)	68
2.29.Satış Ofisinin Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası (16/12/2022 Tarih ve 1492390 Sayılı Özelge)	69
2.29.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme	69
2.29.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme	69
2.30.TÜBİTAK Onaylı Ar-Ge Projesinde Çalışan Personel İçin Yararlanılan Gelir Vergisi Stopaj Teşviki ve Sigorta Prim Desteği İle Ar-Ge Harcamalarının Tespiti (15/12/2022 Tarih ve 1490350 Sayılı Özelge)	70
2.31.Ar-Ge Merkezinde Çalışan Personelin Ücretinin Vergilendirilmesi (15/12/2022 Tarih ve 1490092 Sayılı Özelge)	70
2.32.Serbest Bölgede Üretim Faaliyetinde Bulunan Şirketin Yangın Nedeniyle Zarar Gören ATİK İçin Alınan Sigorta Tazminatları (15/12/2022 Tarih ve 210813 Sayılı Özelge)	71
2.32.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	71
2.32.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden	72
2.33.Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması (15/12/2022 Tarih ve 1490049 Sayılı Özelge)	72
2.34.Finansman Gider Kısıtlaması Hakkında (15/12/2022 Tarih ve 1490564 Sayılı Özelge)	72
2.35.Manavgat Bölgesinde Yaşanan Yangın İle İlgili Cumhurbaşkanlığına Başlatılan Yardım Kampanyası Çerçevesinde Belediyeye Yapılacak Konteyner ve İç Donanımı Yardımının Kurum Kazancından İndirimi (13/12/2022 Tarih ve 317240 Sayılı Özelge)	73
2.36.Kooperatif Üyelerinden Alınan Bedellerin Kurumlar Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu (12/12/2022 Tarih ve 113279 Sayılı Özelge)	74
2.36.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	74
2.36.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	74
2.37.696 Sayılı KHK Sonrası Emekliliğe Hak Kazanan İşçinin Kıdem Tazminatı Hakkında (12/12/2022 Tarih ve 251022 Sayılı Özelge)	75
2.38.Esnaf Kredi ve Kefalet Kooperatifinin Satacağı ve Kiralayacağı İşyerleri Elde Etmek Amacıyla İşyeri Kooperatifine Üye Olması Hakkında (12/12/2022 Tarih ve 578511 Sayılı Özelge)	75
2.38.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme	76
2.38.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme	76
2.39.Toprak Sulama Arklarının Temizlenmesi Sonucunda Alınan Ücretlerin Vergilendirilmesi (08/12/2022 Tarih ve 20079 Sayılı Özelge)	76

2.40.Alınan Sipariş Avansları Hesabına İlişkin Kambiyo Zararının Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olup Olmayacağı (08/12/2022 Tarih ve 573035 Sayılı Özelge).....	78
2.41.Yurt Dışında Bir Kısmı Bozulan ve Düşük Bedelle Satılan Ürünün KV ve VUK Açısından Durumu (06/12/2022 Tarih ve 308822 Sayılı Özelge)	78
2.41.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	78
2.41.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	79
2.42.Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi (06/12/2022 Tarih ve 149342 Sayılı Özelge)	79
2.43.Kredi borcu nedeniyle kurulan iştirak şirketinin iştirak kazancı istisnasının uygulanacağı dönemin tespiti (01/02/2023 Tarih ve 2276 Sayılı Özelge).....	80
2.44.Stok Affı Sonrasında 525 Sermaye Yedekleri Hesabında Yer Alan Tutarların, Ortaklara Ödenmesinden Sonra Yapılan Nakdi Sermaye Artışında, Nakdi Sermaye Artışı Faiz İndirimi (01/03/2023 Tarih ve 22361 Sayılı Özelge)	80
2.45.Tarım Sulama Kooperatifinin Elektrik Üretiminden Dolayı Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Muafiyeti (01/03/2023 Tarih ve 30635 Sayılı Özelge)	82
2.45.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	82
2.45.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	83
2.46.Banka Kredisinin Ana Parasından Doğan Temerrüt Faizinin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı Hakkında (01/03/2023 Tarih ve 263920 Sayılı Özelge).....	83
2.47.Yurt Dışı İştiraktan Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 İnci Maddesi Kapsamında İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında (01/03/2023 Tarih ve 264019 Sayılı Özelge)	83
2.48.Sanayi Sicil Belgesine Haiz Bir Şirketin Ürettiği Yazılım Programının Kiralaması Veya Kullanılması Dolayısıyla Elde Edilen Kazanç Üzerinden 1 Puan İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (01/03/2023 Tarih ve 264050 Sayılı Özelge).....	84
2.49.Banka Yatırım Fon Portföylerinden Alım Satım Yoluyla Elde Edilen Kazancın İstisna Kapsamında Olup Olmadığı Hakkında (01/03/2023 Tarih ve 268246 Sayılı Özelge)	85
2.50.Şirket Kasasında Bulunan Fiziki Altının KVK Geçici Madde 14 Kapsamında İstisna Olup Olmayacağı Hakkında (02/02/2023 Tarih ve 160241 Sayılı Özelge)	86
2.51.Aynı Arazi Üzerinde Tek Yatırım Teşvik Belgesiyle Yapılan 5 Adet HES'ten 2 sinin Kısmi Bölünme Konusu Edilip Edilemeyeceği veya KDV 13/d ve KVK 5/1-e Maddesi Kapsamında Devri (02/03/2023 Tarih ve 28826 Sayılı Özelge)	87

2.52.Kısmi Bölünme Nedeniyle Sermaye Azaltımında Vergilendirme (03/02/2023 Tarih ve 162112 Sayılı Özelge)	87
2.53.Kısmi Bölünme Nedeniyle Sermaye Azaltımında Vergilendirme (03/02/2023 Tarih ve 162130 Sayılı Özelge)	89
2.54.Sigorta ve Reasürans Brokerliği Faaliyeti Gösteren Firmalarda Aynı İşlemden Kaynaklanan Alacak ve Borç Tutarlarının Değerlenmesi Sonucu Oluşan Kur Farkı Gelir ve Giderlerinin, Finansman Gider Kısıtlaması Kapsamında Netleştirilip Netleştirilemeyeceği (03/02/2023 Tarih ve 166914 Sayılı Özelge)	90
2.55.Ortakları Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Tüzel Adi Ortaklığı Ortaklarının Kur Korumalı Mevduata İlişkin, İstisna Karşısındaki Durumu (03/02/2023 Tarih ve 166919 Sayılı Özelge)	91
2.56.Teknokentte Yazılımı Gerçekleştirilen Projelerin, Satışı ve Kiralanmasından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanunu İstisnaları Karşısındaki Durumu (03/02/2023 Tarih ve 166932 Sayılı Özelge) ...	91
2.56.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	92
2.56.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	92
2.57.Şirket aktifinde yer alan eurobond'un satılarak Türk Lirası mevduat ve katılma hesabında değerlendirilmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166940 Sayılı Özelge)	93
2.58.Bağımsız denetim şirketlerinin Kurumlar Vergisi oranı hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166942 Sayılı Özelge)	93
2.59.Finansman Gider Kısıtlamasında Aynı Kaynaktan Doğan Varlığın Mahsubu (03/02/2023 Tarih ve 166945 Sayılı Özelge)	94
2.60.7326 Sayılı Kanun Kapsamında Kayda Alınan Emtialar İçin Ayrılan Karşılığın Ortaklara Dağıtılması Durumunda Vergisel Yükümlülükler (03/02/2023 Tarih ve 166948 Sayılı Özelge)	95
2.61.Tasfiye Beyannamesinin Verilme Zamanı Hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166954 Sayılı Özelge)	96
2.62.Ar-Ge Projesi Kapsamında Yapılan Homologasyon Giderlerinin Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilemeyeceği Hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166959 Sayılı Özelge)	97
2.63.Binek Otomobillerin Dakikalık Kiralanmasında Binek Otomobil Gider Kısıtlaması Hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166969 Sayılı Özelge)	98
2.64.Döviz Hesaplarının, Kur Korumalı Mevduat Hesabına Dönüştürülmesi Sonucunda, Oluşan Zararın Bir Sonraki Yıl Geçmiş Yıl Zararı Olarak Kullanılıp Kullanılmayacağı Hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166972 Sayılı Özelge)	100
2.65.Marka Tescili Dolayısıyla İtalya Mukimi Firmaya Ödenen Başvuru Ücreti Karşılığında Yurt Dışından Düzenlenen Hizmet Faturası Üzerinden Tevkifat	

Yapılıp Yapılmayacağı ve Sorumlu Sıfatıyla KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Hakkında (03/03/2023 Tarih ve 276663 Sayılı Özelge)	100
2.65.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	101
2.65.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden	102
2.65.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	102
2.66.Maden İşletmesinin Yol Yapım Masraflarının Giderleştirilmesi (06/02/2023 Tarih ve 71478 Sayılı Özelge)	102
2.66.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	103
2.66.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden	103
2.67.İş Ortaklığının, Ortaklığı Oluşturan Firmalardan Birine Devredilmesinden Sonraki Tarihlerde Ortaklık Adına Düzenlenen Faturaların Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni (07/02/2023 Tarih ve 10553 Sayılı Özelge)	104
2.67.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden	104
2.67.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	105
2.67.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	105
2.68.Yabancı Bayraklı Gemilere Limanda Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazanca İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanması Hakkında (07/02/2023 Tarih ve 32576 Sayılı Özelge)	105
2.69.Üniversitenin Burs Koordinatörlüğüne Yapılan Bağış Hakkında (08/02/2023 Tarih ve 4498 Sayılı Özelge)	106
2.70.Yurt Dışındaki ve Serbest Bölgedeki Firmalara Verilen Mühendislik ve Proje Çizimi Hizmeti Kapsamında Kurumlar Vergisi İndirimi Hakkında (08/02/2023 Tarih ve 31116 Sayılı Özelge)	106
2.71.İngiltere Mukimi Firmaya Yaptırılan İdrar Tahlili İşleminde Doğan, Hizmet Faturasında Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı ve Sorumlu Sıfatıyla KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Hakkında (08/02/2023 Tarih ve 72807 Sayılı Özelge)	107
2.71.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	107
2.71.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	108
2.72.Derneğe İşletilen Orta Öğretim Yurtları ile Yüksek Öğretim Yurtlarına Yapılan Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında (10/02/2023 Tarih ve 194215 Sayılı Özelge)	108
2.73.İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (10/04/2023 Tarih ve 7831 Sayılı Özelge)	109
2.74.İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (10/04/2023 Tarih ve 158575 Sayılı Özelge)	110
2.75.Komple Yeni Yatırımda Diğer Faaliyetlerden Doğan Kazançlar Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (11/04/2023 Tarih ve 26829 Sayılı Özelge)	110

2.76.Yurt Dışında Yapılan Okul Tadilatı İşinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi (11/04/2023 Tarih ve 161720 Sayılı Özelge)	111
2.76.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	112
2.76.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	112
2.77.Vakfa Ait Taşınmazın Kiraya Verilmesi (12/04/2023 Tarih ve 430067 Sayılı Özelge).....	112
2.77.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	113
2.77.2. Emlak Vergisi Kanunu Yönünden	114
2.78.Uluslararası Taşımacılık İşiyile İştigal Eden Firmalarda, 1 Puanlık Kurumlar Vergisi İndiriminden Yararlanıp Yararlanmayacağını Hakkında (13/02/2023 Tarih ve 199740 Sayılı Özelge)	114
2.79.Şirket Adına Düzenlenmeyen, Ancak Şirket Tarafından Ödenen Fatura Tutarlarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (13/02/2023 Tarih ve 199743 Sayılı Özelge).....	114
2.79.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	115
2.79.2. Vergi Usul Kanunu yönünden	115
2.79.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	116
2.80.Yabancı Para Cinsinden Alınan Mal ve Hizmet Teslimlerine Ait Avansların Finansman Gideri Kısıtlamasına Tabi Olup Olmayacağı Hakkında (16/02/2023 Tarih ve 36531 Sayılı Özelge).....	116
2.81.Üniversite Tarafından POS Cihazı ile Tahsil Edilen Bağışların Vergilendirilmesi Hakkında (16/02/2023 Tarih ve 216890 Sayılı Özelge)	117
2.81.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	117
2.81.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	117
2.81.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	118
2.82.4916 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesine göre ödenen bedelin indirim konusu yapılp yapılamayacağı Hakkında (16/02/2023 Tarih ve 216892 Sayılı Özelge).....	118
2.83.Kirlilik Yükü Bedelinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (17/02/2023 Tarih ve 3310 Sayılı Özelge)	119
2.83.1. Kurumlar Vergisi Yönünden	120
2.83.2. Katma Değer Vergisi Yönünden	120
2.84.İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (19/04/2023 Tarih ve 174093 Sayılı Özelge).....	120
2.85.Kooperatiflerin Ortak Dışı İşlemleri Dolayısıyla İktisadi İşletme Kurulup Kurulamayacağı Hakkında (20/02/2023 Tarih ve 3866 Sayılı Özelge)	121

2.86.2008/2 Sayılı Tasarım Desteği Hakkında Tebliğinin Tasarım ve Ürün Geliştirme Projeleri Kapsamında Alınan Destek Ödemelerinin Kurum Kazancının Tespitinde Değerlendirilmesi (20/03/2023 Tarih ve 337264 Sayılı Özelge).....	122
2.87.Teknopark Bölgesinde Faaliyet Gösteren Firmanın Kurumlar Vergisi İstisnasından Proje Başlangıç Tarihinden İtibaren Mi Yoksa Telif Tescil Belgesine Başvuru Tarihinden İtibaren Mi Yararlanılacağı Hakkında (20/03/2023 Tarih ve 337743 Sayılı Özelge).....	122
2.88.Tahkim Komisyonu Tarafından Bilirkişilere Ödenecek Ücretin Vergisel Durumu Hakkında (20/03/2023 Tarih ve 338029 Sayılı Özelge)	123
2.88.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	123
2.88.2. Kurumlar Vergisi kanunu Yönünden.....	124
2.88.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	124
2.89.Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Sağlık Hizmetlerinden Elde Edilen Kazancın Hangi Tarihten İtibaren İndirim Konusu Yapılacağı Hakkında (22/02/2023 Tarih ve 41259 Sayılı Özelge).....	124
2.90.Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşi Kapsamında Yapılan Hakkediş Ödemelerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hakkında (22/02/2023 Tarih ve 92810 Sayılı Özelge).....	125
2.91.Teknokentte Sipariş Üzerine Gerçekleştirilen Yazılım Faaliyetleri Nedeniyle Elde Edilen Kazancın 4691 Sayılı Kanun Kapsamında İstisna Olup Olmadığı Hakkında (22/03/2023 Tarih ve 132688 Sayılı Özelge).....	126
2.92.Su Ürünleri Yetiştiriciliği Belgesi İle Üretim Faaliyetinde Elde Edilen Kurum Kazancının Beyanında 1 Puanlık İndirimli Kurumlar Vergisi Hakkında (24/02/2023 Tarih ve 39328 Sayılı Özelge).....	127
2.93.Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması (27/02/2023 Tarih ve 99912 Sayılı Özelge).....	127
2.94.Sürücü Kursu İşletmesinin Binek otomobillerinin yakıt ve bakım onarım giderlerine ilişkin gider kısıtlaması hakkında (29/03/2023 Tarih ve 4502 Sayılı Özelge).....	128
2.94.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	128
2.94.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	128
2.95.Factoring Firmasının Kurucuları Tarafından Ödenen "Sisteme Giriş Payı'nın" Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (29/03/2023 Tarih ve 4509 Sayılı Özelge).....	129
3. GELİR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER	129
3.1. Kiralanan Villanın Başkalarına Kiralanmasından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ve Turizm Payı Beyannamesi Verilip Verilmeyeceği (09/11/2022 Tarih ve 227251 Sayılı Özelge).....	129

3.2. Demirbaş Satışı, Teşvik ve Yansıtma Gelirlerinin Hasılat Esaslı Kazanç Usulüne Tabi Kazanç Tutarına Dahil Edilip Edilmeyeceği (10/11/2022 Tarih ve 266896 Sayılı Özelge).....	130
3.3. Servis Taşımacılığı İşi İle İştigal Eden Mükellefin İkamet Ettiği Konuta İlişkin Giderlerinin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (14/11/2022 Tarih ve 1328313 Sayılı Özelge).....	131
3.4. Oyun Parası Alım-Satımının Vergilendirilmesi (16/11/2022 Tarih ve 529233 Sayılı Özelge)	131
3.5. Gelir Vergisi Kanununun Mük. 20/B Maddesinde Belirtilen İstisnadan Faydalanan Mükellefin Genç Girişimci Kazanç İstisnasından da Yararlanıp Yararlanmayacağı Hakkında (21/11/2022 Tarih ve 142861 Sayılı Özelge)...	132
3.6. Üniversiteye Hazırlık Kursu Öğretmenlerine Yapılan Eğitim-Öğretim Tazminatı Ödemelerinden Kesinti Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (08/12/2022 Tarih ve 312789 Sayılı Özelge).....	133
3.7. Yurtdışından Alınan Hosteslik Hizmetinin Vergilendirilmesi (09/12/2022 Tarih ve 1462971 Sayılı Özelge).....	134
3.7.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden.....	134
3.7.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden	134
3.7.3. KDV Kanunu Yönünden.....	135
3.8. İnternet Sitelerinin Güvenlik Açıklarının Bulunması Hizmetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi (12/12/2022 Tarih ve 151140 Sayılı Özelge).....	135
3.9. Şahıs Sigorta Primleri İle Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Gelir Vergisi Matrahından İndirimi (12/12/2022 Tarih ve 577790 Sayılı Özelge).....	135
3.10. Görev Yapılmak İstenilen Noterliğin Bulunduğu Yerlere Yapılan Seyahat, Konaklama ve Yeme-içme Harcamalarının Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hakkında (14/12/2022 Tarih ve 114323 Sayılı Özelge).....	136
3.11. Söz Yazarlığı ve Beste Çalışmalarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci Maddesine Göre İstisna Kapsamında Olup Olmadığı Hakkında (15/12/2022 Tarih ve 1490210 Sayılı Özelge).....	137
3.12. Yurt Dışından Döviz Olarak Ödenen Ücret Geliri Beyanı Hakkında (15/12/2022 Tarih ve 1487541 Sayılı Özelge).....	137
3.13. Yıllara Sari İnşaat İşinde İşin Bitim Tarihinden Sonra Yapılacak Ek Fiyat Farkı Ödemesi Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (16/12/2022 Tarih ve 29452 Sayılı Özelge).....	138
3.14. Şirket Çalışanının İşten Ayrılması Nedeniyle Daha Önceki İşverendeki Hakların Özel Bir Sözleşme Kapsamında Ödenmesi Durumunda Yapılan Ödemelerin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği (16/12/2022 Tarih ve 26811 Sayılı Özelge).....	139

3.15.Banka Bonolarından İtfa veya Geri Alım Sebebiyle Gelir Elde Eden Mükelleflerden Yapılacak Tevkifat Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 26963 Sayılı Özelge).....	140
3.16.Genç Girişimci Kazanç İstisnasından Yararlanan Mükellefin Adi Ortaklık Kurması (19/12/2022 Tarih ve 304394 Sayılı Özelge).....	141
3.17.Şehirlerarası Hurda Toplama Faaliyeti Nedeniyle Basit Usulden Yararlanıp Yararlanmayacağı Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 43560 Sayılı Özelge).....	141
3.18.Serbest Meslek Erbabının Başka Bir İlide Müvekkiline Gittiğinde Kalmak Üzere Kiraladığı Dairenin Gider Olarak İndiriminin Mümkün Olup Olmadığı Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 304353 Sayılı Özelge).....	142
3.19.İş Akdi Feshedilmeksizin Kıdem Tazminatına Karşılık Verilen Avans Ödemesinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 1500056 Sayılı Özelge).....	143
3.20.Çiniden Sofra Takımı Ev, Tuvalet ve Süs Eşyası İmalatı Faaliyeti Nedeniyle Basit Usulde Ticari Kazanç Mükellefi Olunup Olunmayacağı Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 83206 Sayılı Özelge).....	143
3.21.Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen Ücretlerin İstisnası (21/12/2022 Tarih ve 595571 Sayılı Özelge).....	144
3.22.Gelir Vergisi Kanunu'nun Mük. 20/B Maddesinde Belirtilen İstisnadan Faydalanan Mükellefin Genç Girişimci Kazanç İstisnasından da Yararlanıp Yararlanmayacağı (21/11/2022 Tarih ve 142861 Sayılı Özelge).....	144
3.23.Yurtdışı Lisans Diplomasına Sahip Personelin Elde Ettiği Ücret Gelirinde Ar-Ge İstisnası (30/12/2022 Tarih ve 615052 Sayılı Özelge).....	146
3.23.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	146
3.23.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	147
3.23.3. Damga Vergisi Kanunu Yönünden	147
3.24.Bilimsel Çıktıların Yorumlanması ve Analizi Faaliyeti ile Buna İlişkin Verilen Eğitim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi (02/01/2023 Tarih ve 4759 Sayılı Özelge)	147
3.24.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	148
3.24.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	148
3.25.Stajyer Avukatın Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi (02/01/2023 Tarih ve 362 Sayılı Özelge).....	148
3.26.Kına ve Doğum Günü Organizasyonu Faaliyetinin Basit Usulde Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği Hakkında (09/01/2023 Tarih ve 7193 Sayılı Özelge).....	149
3.27.Stajyer Avukatlara Yapılan Ödemelerin Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (10/01/2023 Tarih ve 19979 Sayılı Özelge)	150

3.28.Bakırcılık Faaliyeti Nedeniyle Esnaf Muafliğından Yararlanan Mükellefin Yanında Çalışan Hizmet Erbabı Hakkında (12/01/2023 Tarih ve 25693 Sayılı Özelge).....	151
3.29.Basit Usulde Ticari Kazanç Mükellefinin Yük Taşımacılığı Faaliyetinde Kullanılmak Üzere Yük Asansörü Alınmasının Basit Usulde Vergilendirmeye Engel Olup Olmayacağı Hakkında (12/01/2023 Tarih ve 3308 Sayılı Özelge)	151
3.30.Kendi Tasarladığı Posterlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi (13/01/2023 Tarih ve 27374 Sayılı Özelge)	152
3.31.Kaportacılık Faaliyeti Yanında Okul Servisi Taşımacılığı Faaliyetine Başlanması Halinde Basit Usulde Vergilendirmeye Devam Edip Edemeyeceği Hakkında (24/01/2023 Tarih ve 1691 Sayılı Özelge)	152
3.32.Adi Ortaklığın Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnasından Faydalanıp Faydalanamayacağı Hakkında (02/02/2023 Tarih ve 160237 Sayılı Özelge)	153
3.33.Web Sitenizde Google Firmasına Reklam Hizmeti Karşılığı Elde Edilen Kazancın Sosyal İçerik Kazanç İstisnası ile KDV'den İstisna Olup Olmayacağı İle Düzenlenecek Faturada Belge Düzeni (03/02/2023 Tarih ve 6578 Sayılı Özelge)	154
3.33.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	154
3.33.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	154
3.33.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	155
3.34.Patent Danışmanlık Faaliyetinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu (03/02/2023 Tarih ve 166939 Sayılı Özelge)	155
3.34.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	155
3.34.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	156
3.35.Yurt Dışı Mukimi Kurumlara Verilen Yazılım Hizmeti Karşılığında Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi (03/02/2023 Tarih ve 166967 Sayılı Özelge)	156
3.36.Yıl İçerisinde İşveren Değiştiren Personelin Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi (05/04/2023 Tarih ve 401679 Sayılı Özelge)	157
3.37.Slovakya Büyükelçiliğinde Çalışan T.C. Vatandaşının Ücretinin Vergilendirilmesi (06/02/2023 Tarih ve 67692 Sayılı Özelge)	158
3.38.Şehir İçi Servis Taşımacılığı Faaliyeti Dolayısıyla Kazancı Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefin, Ücretli Olarak Çalışması (07/02/2023 Tarih ve 10838 Sayılı Özelge).....	159
3.39.Yurtdışı Mukimi Alman Büyükelçiliği Özel Okulu Öğretmenine Ödenen Emekli Maaşının Vergilendirilmesi (07/02/2023 Tarih ve 174297 Sayılı Özelge)	159

3.40.Yurt Dışı Mukimi Kişi Ya Da Şirketlere Verilen Bilgisayar Yazılım ve Tasarım Hizmetlerinden Elde Edilen Kazancın %50'sinin Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (07/03/2023 Tarih ve 4149 Sayılı Özelge)	160
3.41.Sosyal İçerik Üreticiliğinde Kazanç İstisnası (07/04/2023 Tarih ve 19661 Sayılı Özelge)	162
3.42.Diyetisyene Ödenen Hizmet Bedelinin Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Olarak Kabul Edilip Edilmemesi Hakkında (08/02/2023 Tarih ve 2614 Sayılı Özelge)	164
3.43.Yaş Meyve ve Sebzelere Gerçekleşen Firelerin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hakkında (08/02/2023 Tarih ve 6832 Sayılı Özelge)	164
3.43.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	164
3.43.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	165
3.43.3. Katma Değer Usul Kanunu Yönünden.....	165
3.44.Uzlaştırıcı Olarak Elde Edilen Kazanç Üzerinden Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (09/02/2023 Tarih ve 36925 Sayılı Özelge)	165
3.45.Dijital Tasarım Üreticiliğinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Hakkında (09/02/2023 Tarih ve 37237 Sayılı Özelge) .	166
3.46.Babasının Eşinden Devralınan İşletme Nedeniyle Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasından Faydalanılıp Faydalanılmayacağı Hakkında (09/02/2023 Tarih ve 37266 Sayılı Özelge)	166
3.47.Adi Ortaklığın Faaliyeti Dışındaki Şahsi Faaliyet Dolayısıyla Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti ve Vergilendirme Uygulamasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hakkında (09/03/2023 Tarih ve 115110 Sayılı Özelge)	167
3.47.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	167
3.47.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	168
3.48.Cenaze Taşıma Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Basit Usulde Tespit Edilip Edilmeyeceği Hakkında (10/02/2023 Tarih ve 5540 Sayılı Özelge)	168
3.49.4691 Sayılı Kanun Kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na Tabi Çalışanın Ar-Ge Personeli Kapsamında Değerlendirilmesi Hakkında (10/02/2023 Tarih ve 76953 Sayılı Özelge)	168
3.50.Eşe Ait Aracın Ticari Faaliyette Kullanılması Halinde Giderlerin İndirim Konusu Yapılması Hakkında (12/04/2023 Tarih ve 174584 Sayılı Özelge).....	169
3.50.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	169
3.50.2. Katma Değer Kanunu Yönünden	170

3.51.Ücretli Olarak Çalıştığı Şirketin Personeline Mesai Saatleri Dışında Servis Taşımacılığı Yapılması Halinde Basit Usulden Yararlanıp Yaralanmayacağı Hakkında (13/02/2023 Tarih ve 22925 Sayılı Özelge)	170
3.52.Menajeri Olduğu Oyuncuların Elde Ettiği Kazanç Üzerinden Belirli Oranda Hesaplama Yapılarak Elde Edilen Gelirin Ticari Kazanç ve Serbest Meslek Kazancı Yönünden Değerlendirilmesi (14/02/2023 Tarih ve 40138 Sayılı Özelge).....	171
3.52.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	171
3.52.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	172
3.53.Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar Uygulama Kazanç İstisnası (16/02/2023 Tarih ve 216891 Sayılı Özelge)	172
3.53.1. Gelir Vergisi Yönünden.....	172
3.53.2. Katma Değer Vergisi Yüzünden	172
3.54.İkinci El Araç Alımı ve Satımı Faaliyeti Dolayısıyla Yapılan Yakıt Harcamalarının Vergilendirilmesi (16/02/2023 Tarih ve 216893 Sayılı Özelge)	173
3.54.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	173
3.54.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden.....	173
3.55.Yurt Dışından Döviz Olarak Elde Edilen Ücretin Vergilendirilmesi (18/04/2023 Tarih ve 6981 Sayılı Özelge).....	173
3.56.Yurt Dışından Alınan Emekli Maaşının Vergilendirilmesi (18/04/2023 Tarih ve 173145 Sayılı Özelge).....	174
3.57.Yurt Dışında Mukim Firmaya Verilen Oyun Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (20/03/2023 Tarih ve 337723 Sayılı Özelge).....	175
3.58.Ücret İstisnalarında Gelir ve Damga Vergisi Uygulamaları Hakkında (22/02/2023 Tarih ve 4873 Sayılı Özelge).....	175
3.59.Adi Ortaklık Tarafından Ek Faaliyet Olarak Yürütülen Tiyatro Salonlarının Kiralanarak Gösteri Sunulması ve Gösteri Biletlerinin Satışlarından Elde Edilen Kazancın Ne Şekilde Vergilendirileceği Hakkında (22/03/2023 Tarih ve 131829 Sayılı Özelge)	177
3.60.İki Ortağı Bulunan Adi Ortaklıkta İki Ayrı Ortağın Hisselerini Ayrı İki Sermaye Şirketine Devretmesi Hakkında (23/02/2023 Tarih ve 243620 Sayılı Özelge) .	178
3.61.Pakistan Büyükelçiliğinde Çalışan T.C. Vatandaşının Ücretinin Vergilendirilmesi (23/03/2023 Tarih ve 133967 Sayılı Özelge)	179
3.62.4691 Sayılı Kanun Kapsamında Muhtasar Beyanname Üzerinden Terkin Edilen Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Çalışan Ortağa Ücret Olarak Ödenmesi Hakkında (24/02/2023 Tarih ve 43043 Sayılı Özelge).....	179

3.63.Şoför Çalıştırarak Ticari Taksi İşletmeciliği Faaliyetinde Bulunan Mükellefin Basit Usulden Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında (24/03/2023 Tarih ve 43219 Sayılı Özelge).....	180
3.64.Alım Satıma Konu Edilen ve Stoklarda Bulunan Traktörlerin Lastik Değişimleri İçin Yapılan Harcamaların Giderleştirilmesi Hakkında (27/02/2023 Tarih ve 12338 Sayılı Özelge).....	181
3.65.Yurt Dışında Bir İnternet Sitesi Üzerinden Satışı Yapılan Dijital Tasarım Ürünlerinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (27/03/2023 Tarih ve 150878 Sayılı Özelge).....	181
3.66.Pilotaj Lisans Programı Uçuş Eğitim Ücretinin Eğitim Harcaması Olarak Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında (27/03/2023 Tarih ve 364700 Sayılı Özelge).....	182
3.67.Geçici İlmühaberlerle Temsil Edilen Ortaklık Paylarının Satışının Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı (28/03/2023 Tarih ve 7794 Sayılı Özelge).....	183
3.67.1. Gelir Vergisi Yönünden.....	183
3.67.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden	183
4. DAMGA VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	184
4.1. Uçuş Personeline Ödenen Ücretin Damga Vergisi Hakkında (01/11/2022 Tarih ve 21126 Sayılı Özelge).....	184
4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	184
4.1.2. Damga Vergisi Kanunu Yönünden.....	185
4.2. Konut Alanına İnşaat Yapımı Karşılığında Alınan Arsa Üzerine Yapılacak İnşaatlarla İlgili Alt Yüklenici Sözleşmelerinin Damga Vergisi Hakkında (21/10/2022 Tarih ve 268531 Sayılı Özelge).....	185
4.3. Fiyatlandırma Sözleşmesinde Damga Vergisi (18/10/2022 Tarih ve 126660 Sayılı Özelge)	186
4.4. İlkokul Yapımına İlişkin Sözleşmenin Damga Vergisi (13/10/2022 Tarih ve 243307 Sayılı Özelge).....	187
4.5. Finansal Kiralama Sözleşmesinin Teminatına İlişkin Düzenlenen Kağıtta Damga Vergisi ve Harç (13/10/2022 Tarih ve 102930 Sayılı Özelge)	188
4.6. Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinde Damga Vergisi (08/03/2023 Tarih ve 34376 Sayılı Özelge).....	188

1. KATMA DEĞER VERGİSİ ve DİĞER İŞLEM VERGİLERİ İLE İLGİLİ ÖZELGELER

1.1. CNC Tezgahlarda Kullanılan Kesici Takım ve Kesici Uçların Tesliminde KDV Tevkifatı Hakkında ([04/11/2022 Tarih ve 582521 Sayılı Özelge](#))

Şirketçe satışa konu edilen, CNC tezgahlarda metal, plastik vb. ürünlerin işlenmesinde kullanılan kesici takım ve kesici uçların tesliminin katma değer vergisi (KDV) tevkifatı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Satışı yapılan, CNC tezgahlarda kullanılan kesici takım ve kesici uçların mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirilmesi ve bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.

1.2. Asansör Kılavuz Rayı, Bağlantı Flanşı ve Asansör Ağırlığının Tesliminde KDV Tevkifatı ([29/11/2022 Tarih ve 28009 Sayılı Özelge](#))

Şirketin demir-çelik ve alaşımlarından ürettiği asansör kılavuz rayı, bağlantı flanşı ve asansör ağırlığının asansör üreticileri tarafından montaj esnasında kullanıldığı belirtilerek asansör üreticilerine yapılan söz konusu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş sorulmaktadır.

Şirketin demir-çelik ve alaşımlarından ürettiği asansör kılavuz rayı, bağlantı flanşı ve asansör ağırlığının asansör üreticilerine tesliminde KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

1.3. Ağız Bakım Suyu ile Duş Jelinin KDV Oranı Nedir? ([08/12/2022 Tarih ve 25932 Sayılı Özelge](#))

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC) 3306.90.00.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numarasında yer aldığı belirtilen ağız bakım suyu ile 3401.30.00.00.00 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen duş jeli ürünlerin ithal ve yurtiçi tesliminde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmektedir.

TGTC'nin 3401.30.00.00.00 GTİP numarasında yer alan duş jelinin 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 37. sırası kapsamında sabun olarak değerlendirilerek, 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının yürürlük tarihinden (01/04/2022) itibaren ithal ve yurtiçi teslimi %8 oranında, Firma tarafından ağız bakım suyu adı altında satışı yapılan ürünün, "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" ve "İn Vitro Tanı Amaçlı Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" hükümlerine tabi cihaz olduğuna dair Ürün Takip Sisteminde (ÜTS) kaydı bulunmadığından ve ağız bakım suları söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin 37'nci sırasında sayılan ürünlerin kapsamına girmediğinden genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

1.4. Demir Çelik Ürünlerinden Hammade Olarak Çekilmiş Telden Elde Edilen Gazaltı Kaynak Teli Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması ([13/12/2022 Tarih ve 113553 Sayılı Özelge](#))

Şirket bünyesinde demir-çelik ürünlerinden hammadde olarak çekilmiş telden gazaltı kaynak teli elde edildiği belirtilerek, bu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı sorulmaktadır.

Şirket tarafından alınan çekilmiş telin sulu tel çekme makinesinde inceltirilip bakır havuzunda kaplama işlemi yapıldıktan sonra bobinlere ve daha sonra da plastik makaralara sarılması suretiyle imal edilen gazaltı kaynak telinin tesliminde, 1/5/2022 tarihinden itibaren KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında (4/10) oranında, 1/11/2022 tarihinden itibaren ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.5. Atıksu Arıtma Tesisi Tasarımı, Yapımı ve İşletilmesi Hizmetinde Kurumlar ve KDV Tevkifat Uygulanması ([15/12/2022 Tarih ve 1491238 Sayılı Özelge](#))

Şirket ile ... Genel Müdürlüğü arasında yapılan sözleşme ile "... Atıksu Arıtma Tesisi Tasarımı, Yapım ve İşletimi" işinin üstlenildiği, bu kapsamda yapım işinin tamamlandığı ve söz konusu işin geçici kabulünün 05/02/2019 tarihinde idarece onaylandığı belirtilerek, geçici kabul tarihinden sonra ... Atıksu Arıtma Tesisinin işletilmesi ile ilgili düzenlenen faturalarda %3 oranında hakkeci kesintisi yapıp yapılmayacağı ile katma değer vergisi (KDV) tevkifatı hususlarında görüş talep edilmektedir.

1.5.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihten sonra, ... Atıksu Arıtma Tesisi Tasarımı, Yapım ve İşletimi işine yönelik ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak, ... Atıksu Arıtma Tesisi Yapım ve İşletimi Sözleşmesi ve ekleri çerçevesinde, bahse konu tesisin inşaat ve onarma işleri ile tesisin işletilmesine ilişkin işlerin ayrı bir kabul tutanağına bağlanması ve bu işler için ayrı ayrı bedel tespit edilmiş olması durumunda, tesisin işletilmesine ilişkin işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmeyeceği ve bu işlere ilişkin ödemelerden tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

1.5.2. KDV Kanunu Yönünden

Yapım aşaması tamamlandıktan sonra, Şirket tarafından belirlenmiş alıcılar kapsamında yer alan ... Genel Müdürlüğüne verilecek olan bahse konu hizmetlerden, bakım ve onarım mahiyetinde olanlar bakımından Tebliğin (I/C-2.1.3.2.3.) bölümü kapsamında (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Şirket tarafından sözleşme kapsamında tesisin işletilmesine yönelik verilen hizmetlerde ise KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

1.6. Topraklama Levhalarının Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması ([19/12/2022 Tarih ve 591934 Sayılı Özelge](#))

Demir-çelik ham maddesinden satın alınan geniş rulo sacı çeşitli ebatlarda dilip galvaniz (çinko kaplaması) yapıldığı belirtilerek, ortaya çıkan topraklama levhalarının tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından imal edilen topraklama levhalarının tesliminde, mezkûr Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümü kapsamında (4/10) oranında (1/11/2022 tarihinden itibaren 5/10 oranında) KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.7. Yapı Ruhsatı Değişikliğinde KDV Oranı Belirlenirken Hangi Yapı Ruhsatının Esas Alınacağı Hakkında ([21/12/2022 Tarih ve 1518444 Sayılı Özelge](#))

Şirket tarafından, arsa üzerine ofis ve işyeri ile mesken yapılmak üzere A Blok, B1 Blok, B2 Blok, B3 Blok, C1 Blok, C2 Blok, C3 Blok ve Kapalı Otopark için 31.01.2022 tarihinde yeni yapı ruhsatlarının; B1 Blok, B2 Blok, B3 Blok ve Kapalı Otopark için 22.04.2022 tarihinde tadilat yapı ruhsatlarının; 12.09.2022 tarihinde ise anılan tüm yapılar için isim değişikliği ruhsatlarının alındığı belirtilmekte ve inşaatın temel kazı faaliyetine Mayıs 2022 tarihinde başlanıldığı ifade edilerek inşa edilecek konutların tesliminde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş sorulmaktadır.

31.01.2022 tarihli yapı ruhsatlarına göre inşa edilen konutlarla ilgili olarak 22.04.2022 tarihinde yapılan ruhsat değişikliğindeki tadilatın taşınmazın kullanım amacını değiştiren veya temel niteliklerinde esaslı değişiklikler yapan bir mahiyetinin olmaması; 12.09.2022 tarihli ruhsat değişikliğinde ise yalnızca isim değişikliği yapılması nedeniyle söz konusu konutların tesliminde, 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı öncesinde geçerli olan KDV oran hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, inşa edilecek konutlarla ilgili temel kazı ve/veya inşaat çalışmalarına başlama tarihi, uygulanması gereken KDV oranlarının tespiti bakımından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir.

1.8. Fumigasyon Hizmetinin Tevkifata Tabi Olup Olmadığı Hakkında ([29/12/2022 Tarih ve 613438 Sayılı Özelge](#))

Şirket tarafından resmî kurumlara fumigasyon (bitkisel ve hayvansal kaynaklı ürünlerde, binalarda ya da diğer kapalı alanlarda meydana gelen böcek, haşere, bakteri, bit vb. zararlı etmenlerin ilaçlanması, temizliği ve imhası) hizmeti verildiği belirterek, söz konusu hizmetin Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu kapsamında tevkifat uygulamasına tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Şirket tarafından KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) ayırımında sayılan alıcılara verilen fumigasyon hizmetinin, mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.2.10.) bölümü kapsamında (9/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

1.9. Otomotiv Sektöründe Kullanılan Döküm Parçaların Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (03/01/2023 Tarih ve 211 Sayılı Özelge)

Payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirket tarafından hurdaların diğer yardımcı malzemeler ile ergitilerek pik demir dökümünden emniyet aksam ve motor parçası ürünlerinin imal edildiği, bu ürünlerin otomotiv fabrikaları veya şirket tarafından talaşlı cnc tezgahlarında işlenerek (yüzeyinin pürüzsüz hale gelmesi ve çapaklarının alınması işlemi) otomotiv üretiminde kullanıldığı belirtilerek, şirket tarafından imal edilen söz konusu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Otomotiv üretiminde kullanılmak üzere Şirket tarafından hurdaların diğer yardımcı malzemeler ile ergitilerek pik demir dökümünden imal edilen emniyet aksam ve motor parçası ürünleri mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirileceğinden bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

1.10. Antrepoda Verilen Kontrol ve Denetim Hizmetine İş Gücü Temini Kapsamında Tevkifat Uygulanması (03/01/2022 Tarih ve 8504 Sayılı Özelge)

Kiralanan gümrüklü genel antrepoda veya şirkete ait antrepoda ... nin ithalata konu ürünlerinin güvenli şekilde muhafaza edilerek depolanması hizmeti verildiği, verilen antrepo hizmetine ait bütün lojistik süreçlerin ... personeli ile gerçekleştirildiği, ... ürünlerinin ilgili yasal düzenlemelere uygun şekilde muhafaza edilmesi ve depolama işlemlerinin mevzuata uygun şekilde yapılması için kontroller yapılacağı belirtilerek, Şirketçe düzenlenecek faturalarda işgücü temini kapsamında katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından ... ye verilen ithalata konu ürünlerinin güvenli şekilde muhafaza edilerek depolanması hizmetine ilişkin düzenlenen faturalarda mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.2.5.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

1.11. Ön İzoleli Çelik Boru Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması ([04/01/2023 Tarih ve 7379 Sayılı Özelge](#))

İzolasyonlu boru imalatı işi ile iştirak edildiği, alınan çelik boruların bir kısmını değişikliğe uğratmadan tesliminin yapıldığı, bir kısım çelik borunun da üzerine plastikten oluşan boru geçirip arasına poliüretan malzeme doldurularak "ön izoleli çelik boru" imal edildiği belirtilerek bu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından 01.05.2022 tarihinden itibaren yapılan ön izoleli çelik boru ve çelik boru teslimlerinde mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında (4/10) oranında, 01.11.2022 tarihinden itibaren yapılan ön izoleli çelik boru ve çelik boru teslimlerinde ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.12. Sac Levha Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması ([05/01/2023 Tarih ve 1214 Sayılı Özelge](#))

Fason lazer kesim işçiliği faaliyetinde bulunduğu, levha sac tedarikinin müşteriler veya Şirket tarafından karşılandığı, fason kesim yapılan ve üretime gönderilen ürünlerin nihai ürün olmadığı belirtilerek söz konusu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Levha sacın müşteriler tarafından temin edilmesi ve Şirketin yalnızca fason kesim hizmeti vermesi durumunda, söz konusu fason hizmetler KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat kapsamındaki hizmetler kapsamında yer almadığından düzenlenen faturalarda hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bununla birlikte, söz konusu hizmet alıcısının (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında sayılanlardan olması durumunda ise hesaplanan KDV için (5/10) oranında tevkifat uygulanması gerektiği tabiidir.

Öte yandan, Şirket tarafından temin edilen levha sacın müşterilerin taleplerine göre belli ölçülerde kesilip teslim edilmesinde KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında (4/10) oranında, 1/11/2022 tarihinden itibaren teslimlerinde ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.13. Kur Farkı İçin Düzenlenecek Faturada KDV Tevkifat Oranı Nedir? (05/01/2023 Tarih ve 9097 Sayılı Özelge)

Şirket tarafından demir çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin alım ve satımında 31.10.2022 tarihine kadar (4/10) oranında, 01.11.2022 tarihinden itibaren ise (5/10) oranında katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulandığı belirtilerek 31.10.2022 ve öncesine ait alış satış işlemlerinden kaynaklanan ve ödemeleri 11/2022 döneminde gerçekleşen dövizli işlemlerde kur farkı faturalarının Kasım ayı ve sonraki dönemlerde düzenlenmesi durumunda hangi tevkifat oranının uygulanacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Tevkifat uygulaması verginin ne kadarlık kısmının kimin tarafından ödeneceğini belirleyen bir müessese olduğundan, bu uygulamada yapılan değişiklikler yürürlük tarihinden itibaren geçerli bulunmakta olup, bu bakımdan somut durumda kur farkının ortaya çıktığı tarihte geçerli oranda tevkifat uygulanması gerekmektedir.

1.14. Demir-Çelikten Üretilen Taşıma Paletlerinin Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (06/01/2023 Tarih ve 1176 Sayılı Özelge)

Şirket tarafından üretimde kullanmak amacıyla hammadde şeklinde sac, profil, lama, köşebent ve yuvarlak demir satın aldığınız ve almış olduğunuz hammaddelerin bir kısmını işlem uygulamadan, bir kısmını da kesip parçalara ayırarak yan sanayicilere teslim edildiği, yan sanayicilerin de aldığı bu ürünleri işin niteliğine göre parçaların birbirine kaynatılması, kıvrılması, delik açılması işlemlerine tabi tutarak profil ayak, hasır, yan panel, ön panel, menteşe, pul, orta taban, takoz ve kilit gibi malzemeler şeklinde şirkete teslim ettiği, Şirket tarafından şekillendirilen ürünler ile yan sanayicilerden alınan ürünlerin fabrikada birleştirilerek metal taşıma paleti üretildiği belirtilerek, şirketçe imal edilen taşıma paleti teslimi ile Şirket tarafından yan sanayicilere yapılan sac, profil, lama, köşebent ve yuvarlak demir teslimleri ve yan sanayiciler tarafından Şirkete yapılan profil ayak, hasır, yan panel, ön panel, menteşe, pul, orta taban, takoz, kilit vb. teslimlerde

katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından satın alınarak aynen veya kesip parçalara ayırmak suretiyle teslim edilen hammadde niteliğindeki sac, profil, lama, köşebent demir (L profil) ve yuvarlak demir teslimleri ile yan sanayicilerden Şirkete yapılan hasır demir-çelik ürünlerinin teslimlerinde Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında (4/10) oranında, 01.11.2022 tarihinden itibaren yapılan teslimlerde ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.15. Hazır Beton Teslim Bedelinin 5 Milyon TL'yi Aşması Halinde Tevkifat Uygulanması (09/01/2023 Tarih ve 6398 Sayılı Özelge)

Şirketin hazır beton imalatı ve satışı faaliyetinde bulunduğu, bir kısım satışların bayiler üzerinden yapıldığı, bayi üzerinden yapılan satışlarda bunlar tarafından bildirilen inşaatlara sevk irsaliyesi ile işlemin gerçekleştiği ve inşaat sahiplerine faturanın bayi tarafından düzenlendiği, Şirket tarafından bayilere yapılan satışlara ilişkin toplam tutarın KDV dahil 5 milyon TL üzerinde olduğu, ancak bayilerin söz konusu betonları farklı müşterilerine satması nedeniyle her bir bayinin kendi müşterileri bazındaki satış tutarlarının KDV dahil 5 milyon TL sınırının altında kalabildiği belirtilerek Şirket tarafından bayilere yapılan hazır beton satışları için KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından bayilere yapılan hazır beton satışlarında, bayilere yapılan satış bedelinden bağımsız olarak, bayilerin hazır betonu sattığı inşaat işlerinin yapım işi kapsamında tevkifata tabi olması durumuna göre hareket edilecektir.

Bayinin hazır beton satışı yaptığı inşaat işinin (bu işin taşeron olması halinde ana inşaat işinin) Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilmesi halinde veya Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilmekle birlikte KDV dahil bedelinin 5 milyon TL üzerinde olması halinde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü uyarınca (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.16. Hurdadan Üretilen Rögar Kapağı ve Yağmur Izgarası Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması Hakkında ([10/01/2023 Tarih ve 3260 Sayılı Özelge](#))

Şirket tarafından hammaddesi ağırlıklı olarak hurda demiri veya pik demiri olan sfero döküm baca kapağı (rögar kapağı) ve döküm yağmur izgarası imal edildiği belirtilerek bu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından hurda demir ve pik demirden üretilen sfero döküm baca kapağı (rögar kapağı) ve döküm yağmur izgarasının mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirilmesi ve bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.

1.17. Hurda Kağıt Atıklarının Alış ve Satışında KDV Uygulaması ([12/01/2023 Tarih ve 2175 Sayılı Özelge](#))

Gelir Vergisi mükellefi olduğu belirterek, matbaa, tekstil ve ayakkabı imalat firmalarına ait hurda kağıt olarak tabir edilen (ikinci el koli, bobin kağıt, baskı bozuğu vs.) atık döküntü, deşe, fire gibi hurda malzemelerin alışında, söz konusu malzemelerin tasniflenerek oto paspas kağıdı, ayakkabı pabuç kağıdı, tekstil ara büküm kartonu gibi ürünlerin elde edildiği ifade edilerek bu ürünlerin satışında, oto paspas kağıdı, ayakkabı pabuç kağıdı, tekstil ara büküm kartonu gibi ürünleri elde ederken oluşan tasnif dışı hurda satışında uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı konusunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Matbaa, tekstil ve ayakkabı imalat firmalarından hurda niteliğinde bulunması şartıyla kâğıt (ikinci el koli, bobin kâğıt, baskı bozuğu) alımları ile bu ürünlerden üretilen kâğıt ürünlerin imali sırasında ortaya çıkan tasnif dışı hurda kâğıt teslimleri 3065 sayılı Kanununun 17/4-g maddesi uyarınca KDV'den istisna bulunmaktadır.

Ancak, üretilen oto paspas kâğıdı, ayakkabı pabuç kâğıdı, tekstil ara büküm kartonu gibi ürünlerin TGTC'nin 48. faslına ait 4801.00 ve 48.02 tarife pozisyonlarında yer alması halinde bunların tesliminde, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 13'üncü sırası kapsamında %8 oranında, belirtilen tarife

pozisyonlarında yer almaması durumunda ise genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.18. Alışveriş Merkezindeki Faaliyet, Etkinlik ve Duyuruların Ticari Reklam Hizmeti Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği Hakkında ([12/01/2023 Tarih ve 26717 Sayılı Özelge](#))

Şirket olarak ... Alışveriş Merkezinin (AVM) işletilmesi faaliyetleri ile iştilal edildiği, AVM'de düzenlenecek kampanyaların, etkinliklerin ve duyuruların tasarımları için kreatif reklam ajanslarından alınan hizmetlerin,

AVM'nin tanıtımı, kampanyaları, etkinlikleri ve duyuruları için sosyal medya, Google v.b. dijital platformda yayımlanan içerikler için ajanslardan alınan hizmetlerin, AVM içinde alınan lisanslı müzik yayın hizmetinin, AVM için geliştirilen ShopLink uygulamasının tanıtımı ve bu uygulamanın sunduğu avantajların duyurulduğu AVM'deki standın kurulumu hizmetinin, Sosyal medyada AVM'yi etiketleyip olumlu ya da olumsuz olarak yorumda bulunanlarla ilgili alınan raporlama hizmetinin, AVM için reklam amaçlı SMS gönderimleri yapıldığı ve bu gönderimlerin Şirketiniz bünyesindeki pazarlama grubu tarafından gerçekleştirildiği, bu SMS'lerin gönderimi için operatör firmadan sadece SMS paketi satın alındığı, AVM adına müşterilere gönderilen tüm SMS'lerin ticari elektronik ileti izinlerinin yönetilmesi için alınan hizmetin, AVM'nin tanıtımı, etkinlikleri ve duyuruları amacıyla gönderilen SMS'lerin Kişisel Verilerin Korunması Kanununa uygun olması için alınan teknik hizmetlerin, AVM'de müşterilerin bilgilendirilmesi ve şikayetlerin iletilmesi için dışarıdan alınan çağrı merkezi hizmetlerinin, AVM için billboard, metro vb. reklam alanlarında yayımlanacak etkinlik, kampanya ve duyurular için alınan medya planlaması hizmetlerinin, Yılbaşı festivali, yeme içme festivali gibi özel ve belli günlerde düzenlenen etkinlikler için alınan organizasyon hizmetlerinin, AVM'de kapanan ve boş olan mağazaların AVM içinde kötü görüntü oluşturmaması amacıyla AVM'nin isminin yer aldığı özel uygulamalar ile kaplanması hizmetinin tevkifata tabi olup olmadığı ile,

AVM içerisinde yer alan dijital reklam alanları ve wayfinding cihazları (AVM içerisinde mağaza yerlerini ve belli alanları gösteren dijital ekran) için bilişim ve

teknoloji firmasından güncelleme hizmeti alındığı, dijital reklam panolarında bazı firmaların reklamları, AVM'nin bazı etkinlik ve duyurularının yayımlandığı, ne yayımlanması gerektiğinin şirketçe belirlendiği ve bu hizmeti veren firma ile paylaşıldığı, AVM'de yer alan bu dijital reklam alanlarında bazı firmaların reklamlarının veya duyurularının yayımlanması durumunda bunun için bu firmalar ile ayrıca reklam sözleşmesi yapıldığı ve fatura düzenlendiği, anlaşılan bilişim ve teknoloji firmasınca dijital ekranda hangi içerik yayımlanacaksa bunların yer alabilmesi için bu dijital alanların güncellenmesinin yapıldığı, AVM'de bulunan mağaza ve alanların yerlerinde değişiklik olması durumunda wayfinding cihazına bu değişikliklerin işlenmesi için de ayrıca hizmet alındığı belirtilerek, dijital reklam alanlarında bahsedilen içeriklerin yayımlanması için alınan yazılım hizmetinin reklamın yayımlanması hizmeti niteliğinde mi, yoksa dijital pano ve alanlardaki yazılımın güncellenmesi mi olarak değerlendirileceği,

Bir teknoloji firmasının, Şirketin de aralarında bulunduğu AVM grup şirketleri için Shoplink adı altında Google Play Store ve APP Store'de yer alan bir uygulama geliştirdiği ve uygulamanın sürekli kullanılması ve geliştirilmesi için yazılım konusunda hizmet verdiği, bu uygulamanın patentinin AVM'ye ve birkaç AVM'ye daha ortak olan ve Şirketin de içinde bulunduğu Grup AVM'lerin çatı firması konumundaki Şirkete ait olduğu, uygulamayı yükleyen müşterilerin AVM'lerdeki etkinliklerden haberdar olduğu, AVM'lerde yaptıkları alışverişin faturasını uygulamaya yükleyip para puan kazanabildikleri ve bu para puanları AVM'deki mağazalarda alışveriş yaparken kullanabildikleri, aynı zamanda AVM'lerdeki etkinlikler, duyurular, mağazalardaki indirimler ve fırsatların bu uygulamadaki yazılımın güncellenmesi ile beraber uygulama üzerinden duyurulduğu, uygulamanın kullanılabilmesi ve geliştirilmesi amacıyla verilen teknik destek için düzenlenen faturaların çatı firma konumundaki Şirkete düzenlendiği, sonrasında bu teknik hizmet bedelinin bütün AVM'lere eşit tutarda fatura düzenlenerek yansıtıldığı, bu hizmet bedelinin içinde AVM'lerin, bahsedilen duyurularının yayımlanması için verilen teknik hizmetin de dahil olduğu ve verilen hizmetin tamamının bir bütün olduğu belirtilerek, uygulama üzerinden AVM için yapılan bu duyuruların reklamın yayımlanması hizmeti niteliğinde mi yoksa yazılımın güncellenmesi için verilen teknik bir hizmet mi olarak değerlendirileceği,

AVM'nin reklam içeriğinin hazırlanması ve tasarım hizmetinin başka firmalardan alındığı sonrasında ise bu tasarımın baskı haline getirilmesi için bazı firmalardan baskı hizmeti alındığı, baskı işi bittikten sonra bu baskının AVM içinde gerekli yerlere montaj hizmetinin de yine baskı hizmeti alınan firmalarca yapıldığı belirtilerek alınan baskı hizmeti ve bu baskının ilgili yerlere asılması veya montajının ticari reklam hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı,

AVM'nin işletme faaliyetleri çerçevesinde elektrik, su, güvenlik, temizlik ve tanıtımına ilişkin reklam vb. gider kalemlerinin bulunduğu, bu giderlerin Alışveriş Merkezleri Hakkındaki Yönetmelik ve yapılan sözleşmeler çerçevesinde her yıl muhtemel bir gider tutarı hesaplanarak (giderlerin, kiracılar ile izleyen senenin mart ayına kadar yapılacak mutabakat ile netleştirildiği ve aylık düzenlenen faturalar dikkate alınarak mahsuplaşma işleminin yapıldığı) aylık olarak tamamının tek bir fatura şeklinde AVM'deki kiracılara fatura edildiği, kiracılara düzenlenen bu fatura tutarlarının içinde kiracılara münhasır olmayan sadece AVM'nin tanıtımı için yapılan reklam harcamaları tutarlarının Ticari Reklam Hizmeti çerçevesinde ayrıştırılarak KDV tevkifatına tabi tutulup tutulmayacağı (AVM'nin tanıtımı için AVM'ye verilen reklam hizmetlerinin ise KDV Uygulama Genel Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.15) bölümü kapsamında tevkifata tabi tutulduğu.),

AVM'nin belirli alanlarının, bazı firmalara reklamlarının yayımlanması için sözleşme çerçevesinde belirli süreler için tahsis edildiği, firmaların münhasıran kendi reklamlarını yayımlaması amacıyla tahsis edilen bu alanlar için firmalara düzenlenen faturaların, alan kirası mahiyetinde mi yoksa ticari reklam hizmeti kapsamında mı değerlendirileceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

AVM'de düzenlenecek kampanyaların, etkinliklerin ve duyuruların tasarımları için kreatif reklam ajanslarından alınan hizmetlerin, AVM'nin tanıtımı, kampanyaları, etkinlikleri ve duyuruları için sosyal medya, Google vb. dijital platformda yayımlanan içerikler için ajanslardan alınan hizmetlerin, AVM için geliştirilen ShopLink uygulamasının tanıtımı ve bu uygulamanın sunduğu avantajların duyurulduğu AVM'deki standın kurulumu hizmetinin, ShopLink uygulamasında reklamın hazırlanmasına yönelik hizmet bedelinin ayrıştırılması halinde çatı firma konumundaki Şirkete düzenlenecek faturada sadece reklamın hazırlanmasına

yönelik hizmetin, bu bedelin ayrıştırılmaması halinde ise bu uygulamaya ilişkin alınan güncelleme hizmetlerinin ve Şirketiniz tarafından söz konusu bedellerin bütün AVM'lere yansıtılması hizmetinin, AVM için billboard, metro vb reklam alanlarında yayımlanacak etkinlik, kampanya ve duyurular için alınan medya planlaması hizmetinin, AVM'de kapanan ve boş olan mağazaların AVM içinde kötü görüntü oluşturmaması amacıyla AVM'nin isminin yer aldığı özel uygulamalar ile kaplanması hizmetinin, AVM'nin tanıtımına ilişkin reklam giderlerinin AVM'de faaliyette bulunan kiracı firmalara aktarılması hizmetinin, Dijital reklam alanları için firmalar ile sözleşme imzalanarak bu alanlarda firmalara verilen reklam yayımlama hizmetinin, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.15.) bölümü kapsamında (3/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, AVM içinde alınan lisanslı müzik yayın hizmeti, Sosyal medyada AVM'yi etiketleyip olumlu ya da olumsuz olarak yorumda bulunanlarla ilgili alınan raporlama hizmeti, Pazarlama grubu tarafından AVM'nin reklamı için gönderilen SMS'lere ilişkin operatör firmadan satın alınan SMS paketleri, AVM adına müşterilere gönderilen tüm SMS'lerin ticari elektronik ileti izinlerinin yönetilmesi hizmeti, AVM'nin tanıtımı, etkinlikleri ve duyuruları amacıyla gönderilen SMS'lerin Kişisel Verilerin Korunması Kanununa uygun olması için alınan teknik hizmetler, AVM'de müşterilerin bilgilendirilmesi ve şikayetlerin iletilmesi için dışarıdan alınan çağrı merkezi hizmetleri, Yılbaşı festivali, yeme içme festivali gibi özel ve belli günlerde düzenlenen etkinlikler için alınan organizasyon hizmeti, Dijital reklam alanları ve wayfinding cihazlarına ilişkin alınan yazılım ve güncelleme hizmeti, AVM'nin reklam içeriğinin hazırlanması ve tasarım hizmetinin başka firmalardan alınarak bu tasarımın baskı haline getirilmesi için alınan baskı hizmeti ve bu baskının ilgili yerlere asılması veya montajı hizmeti, AVM'nin belirli alanlarının, bazı firmalara reklamlarının yayınlanması için sözleşme çerçevesinde belirli bir süreliğine tahsis edilmesi hizmeti, AVM'nin işletme faaliyetleri çerçevesinde elektrik, su, güvenlik ve temizlik v.b. gider kalemlerinin AVM'de faaliyette bulunan kiracı firmalara aktarılması, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.15.) bölümü kapsamında değerlendirilmediğinden mezkur bölüm kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Ancak Şirketiniz tarafından, AVM'de faaliyette bulunan ve Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde sayılanlardan olanlara sunulan ilgili

hizmetlerin Tebliğin mezkur bölümü kapsamında (5/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, Şirketin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar arasında yer almadığından, yılbaşı festivali, yeme içme festivali gibi özel ve belli günlerde düzenlenen etkinlikler için alınan organizasyon hizmeti Tebliğin (I/C-2.1.3.2.4.) bölümü kapsamında ve AVM'nin reklam içeriğinin hazırlanması ve tasarım hizmetinin başka firmalardan alınarak bu tasarımın baskı haline getirilmesi için alınan baskı hizmeti Tebliğin (I/C-2.1.3.2.12.) bölümü kapsamında tevkifata tabi tutulmayacaktır.

1.19. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV Oranı Nedir? [\(13/01/2023 Tarih ve 27065 Sayılı Özelge\)](#)

Kooperatife ait olan kayıtlı arsa üzerinde taahhüde dayalı olarak ifa edilecek olan inşaat işlerinde uygulanması gereken KDV oranı konusunda görüş talep edilmektedir.

Buna göre, yapı ruhsatında kullanım amacına göre yapının bağımsız bölümü bina dışı yapı (spor ve eğlence) olarak yer alan ve kooperatife ait arsa üzerinde taahhüde dayalı olarak gerçekleştirileceği anlaşılan havuz yapım işinin, 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin (B/12) sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

1.20. Otellere Ait Plaj Temizliği Hizmetinde KDV Tevkifatı Uygulanması [\(13/01/2023 Tarih ve 11088 Sayılı Özelge\)](#)

Otellere ait plajların temizlenmesi ve temizleme işlemi bittikten sonra kumun tesviye edilip düzeltilmesi işi için düzenlenecek faturalarda katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda tereddüt hasıl olduğundan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Otellere sunulan plajların temizlenmesi ve temizleme işlemi bittikten sonra kumun tesviyesi hizmetinin KDV dahil bedelinin 2.000 TL'yi aşması halinde hesaplanan KDV'nin Tebliğin (I/C-2.1.3.2.10.) bölümü kapsamında (9/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

1.21. Elektrik Tüketim Bedelinin Yanında Kanun Gereği Tahsilatına Aracılık Edilen Bedellerde Uygulanacak KDV Oranı Nedir? ([17/01/2023 Tarih ve 78188 Sayılı Özelge](#))

Şirketin serbest tüketici vasfına sahip tüketicilere perakende olarak elektrik satışı yapan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) lisansına sahip bir firma olduğu, abonelerin elektrik tüketimlerine ait tüm gider kalemleri ile tahsilatına aracılık edildiği tüm bedellerin Elektrik Piyasası Yönetmelikleri gereğince şirket faturası üzerinden abone gruplarına iletildiği, düzenlenen faturalarda elektrik tüketim bedelinin yanında kanun gereği tahsilatına aracılık edilen enerji fonu, belediye tüketim vergisi, dağıtım bedeli, reaktif enerji bedeli, kayıp kaçak kullanım bedeli gibi hizmetlere bağlı olmayan, herhangi bir kar marjı bulunmayan ve satışı yapılan elektriğin üretilen bir girdisi veya bir maliyet unsuru niteliği taşımayan bedellerin abonelere birebir yansıtılarak, kanunun yüklediği tahsilat aracılığı rolünden dolayı abonelerden tahsil edilerek ilgili kamu veya özel kuruluşlara aktarıldığı, kamu kurumlarına yapılan aktarımların beyannameler aracılığıyla, özel kuruluşlara olan aktarımların ise şirket adına tanzim edilen faturaların birebir yansıtılması şeklinde yapıldığı belirtilerek, dağıtım şirketlerinin perakende elektrik satışı yapan şirket adına düzenlediği dağıtım bedelleri faturaları ile şirket tarafından abone gruplarına düzenlenen elektrik faturalarındaki tahsilatına aracılık edilen bedellerin birebir yansıtılmasında uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmektedir.

Muhtelif elektrik dağıtım şirketlerinin mesken ve tarımsal sulama abone gruplarına birebir yansıtılmak üzere perakende elektrik satışı yapan şirket adına düzenlediği dağıtım bedeli, reaktif enerji bedeli, kayıp kaçak kullanım bedeli gibi bedellerin 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 34'üncü sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, şirkete düzenlenecek faturalarda yer alan matrah toplamı üzerinden genel oranda (%18), şirket tarafından tahakkuk ettirilen elektrik bedellerine ilişkin olarak düzenlenen elektrik faturalarında yer alan dağıtım bedeli, reaktif enerji bedeli, kayıp kaçak kullanım bedeli gibi bedellerin KDV matrahına dahil edilerek toplam bedel üzerinden mesken ve tarımsal sulama

abone grupları için %8, diğer abone grupları için %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.22. Otomotiv Sektöründe ve Soğutma Sektöründe Kullanılan Özel Boruların Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanması (01/02/2023 Tarih ve 18660 Sayılı Özelge)

Şirketin, otomotiv sektöründe kullanılan hidrolik direksiyon hatları boruları, yakıt hatları boruları, fren vakum hatları boruları, fren hatları boruları, debriyaj boruları ile soğutma sektöründe kullanılan kondenser boruları, evaporatör boruları, ısıtma boruları ve kompresör borularının imalat işiyle iştiğal ettiği belirtilerek, bu kapsamda, şirket tarafından çelik hammadde üzerine şirkete ait patentli üretim prosesleriyle elektrokimyasal kaplama (bakır-çinko vb.), farklı polimer kaplama tipleri (PVF, PA, vb.) ile üretilen çift cidarlı yüksek basınç ve tek cidarlı alçak basınç ürünlerinin, otomotiv veya soğutma sektörü taleplerine göre gerekli kesme, uç şekillendirme, bükme (projeye özel şekillendirme) ve montaj (ürün üzerine bağlantı elemanı ekleme) işlemleri sonucunda araca ya da projeye özel nihai ürün haline getirildiği belirtilerek, yapılan bu işlemlerin katma değer vergisi (KDV) tevkifatına tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından çelik hammadde kullanılarak Şirkete ait patentli üretim prosesleriyle elektrokimyasal kaplama (bakır-çinko vb.), farklı polimer kaplama tipleri (PVF, PA, vb.) ile üretilen ve otomotiv sektöründe kullanılan hidrolik direksiyon hatları boruları, yakıt hatları boruları, fren vakum hatları boruları, fren hatları boruları, debriyaj boruları ile soğutma sektöründe kullanılan kondenser boruları, evaporatör boruları, ısıtma boruları ve kompresör boruları mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirileceğinden bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

1.23. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesindeki Hizmetin Vergi Mükellefi Olmayan Kişilerden Alınması Durumunda Gelir Vergisi Stopajı ve KDV Tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hakkında (01.03.2023 Tarih ve 4066 Sayılı Özelge)

Vergi mükellefiyeti bulunmayan ve esnaf muafliğından da yararlanmayan akademisyenler, başka şirket bünyesinde ücretli olarak çalışanlar, kendi başına tasarım işi yapanlar, internet mecralarında takipçileri olan bloggerlar ile telif hakkı

sahiplerinden Şirketinizin yılda bir defadan fazla olmamak üzere danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi serbest meslek faaliyeti çerçevesinde hizmet aldığı, bu hizmetlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında stopaj ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu kapsamında tevkifat uygulamasına konu edilip edilmeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

1.23.1.Vergi Usul Kanunu Açısından

Serbest meslek faaliyetini arazi olarak yapan, üniversitelerdeki akademisyenler, başka şirketlerde ücretli olarak çalışan kişiler, kendi başına tasarım işi yapan kişiler, internet mecralarında takipçileri olan bloggerlar, telif hakkı sahibi olan kişiler vb. kişilerden aldığınız danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi hizmetlere ilişkin olarak, mezkûr Kanununun 234'üncü maddenin beşinci fıkrası saklı kalmak üzere aynı madde gereğince, Şirketiniz tarafından gider pusulası düzenlenmesi icap etmektedir.

Bahse konu hizmetlerin serbest meslek faaliyetini devamlılık arz edecek ve mutad meslek halinde yerine getirmeleri nedeniyle serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekenlerden temin edilmesi durumunda, hizmet bedellerinin bunlara ödenmesine ilişkin yasal defter kayıtlarınızın adınıza düzenlenen serbest meslek makbuzu ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

1.23.2.Gelir Vergisi Kanunu Açısından

Üniversitelerdeki akademisyenler, başka şirketlerde ücretli olarak çalışan kişiler, kendi başına tasarım işi yapan kişiler, internet mecralarında takipçileri olan bloggerlar, telif hakkı sahibi olan kişiler vb. kişilerden alınan danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi hizmetlerin, ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hâkim olmaksızın şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanarak kendi nam ve hesabına yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancına ilişkin hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Şirketiniz tarafından, üniversitelerdeki akademisyenler, başka şirketlerde ücretli olarak çalışan kişiler, kendi başına tasarım işi yapan kişiler, internet mecralarında takipçileri olan bloggerlar, telif hakkı sahibi olan kişiler vb. kişilerden alınan

danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

1.23.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

Danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler bu faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar tarafından Şirketinize sunulur ise bu hizmetler KDV'ye tabi olmakla beraber, bahse konu işlemler 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında olduğundan Şirketiniz tarafından tam tevkifat uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca Şirketiniz KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında yer aldığından ve Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13) bölümü kapsamındaki kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından Şirketinize karşı ifa edilen danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi hizmet ifalarında kısmi tevkifat uygulanmayacaktır.

1.24. Yıllara Sâri İnşaat İşlerinde, Taşeron Tarafından Düzenlenen Hak Ediş Faturalarında, Gelir Vergisi Stopajı ve KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (02.03.2023 Tarih ve 10324 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunuzda; inşaat işi ile iştigal ettiğiniz, arsa karşılığı daire veya işyeri teslimi yaptığınız, süresi bir yıldan fazla sürecek olan inşaatınızın malzemeli (beton, tuğla gibi ana malzemelerin yanında tel, çivi vs.) kaba inşaat işini taşeron firmaya verdiğiniz belirtilerek, taşeron firmanın tarafınıza düzenleyeceği faturalarda stopaj uygulaması ile katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

1.24.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Şirketiniz tarafından taşeron olarak faaliyette bulunan firmadan alınan hizmetin (kaba inşaat işlerinin) istihkak ve hakkeşiş bağılı taahhüt unsuru taşıyan inşaat işi olması ve birden fazla yıla sirayet etmesi nedeniyle, ödenen hakkeşiş tutarları üzerinden, alt yüklenicinin mükellefiyet durumuna göre, Kurumlar Vergisi

Kanununun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi veya Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi gereğince vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

1.24.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

İnşaatına devam ettiğiniz yapıda taşeron olarak çalıştırdığınız firmadan malzemeli hizmet alımı (beton, tuğla gibi ana malzemelerin yanında tel, çivi vs.) yapım işi niteliğinde olduğundan, söz konusu yapım işi bedelinin KDV dahil 5 milyon TL ve üzerinde olması halinde bu işi yüklenen firma (varsa alt firmaları) tarafından düzenlenecek faturalarda KDV Genel Uygulama Tebliğinin (2.1.3.2.1.) bölümü kapsamında (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.25. Cevherden Üretim Yapan ve BİST'te İşlem Gören Şirketin Teslimlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması Hakkında ([03.03.2023 Tarih ve 4001 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunuzda, Şirketinizin hisseleri BİST'te işlem gören halka açık bir borsa şirketi olduğu ve cevherden üretim yaptığı, öncelikle yüksek fırında cevheri eriterek sıvı ham demir elde ettiği, elde edilen ham demirin çelikhanede konverter içerisine ürün çeşidine göre yaklaşık %20 oranında hurda demir ve diğer alaşım malzemeleri ilave edilerek sıvı çelik elde edildiği, elde edilen sıvı çelikten ise kütük, blum, çubuk demir, nervürlü çubuk demir vb. ürünlerin imal edilerek satışının yapıldığı belirtilerek

- Şirketinizin, münhasıran cevherden üretim yapan firma olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin 1/11/2022 sonrası teslimlerinde (5/10) oranında Katma Değer Vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı,
- Şirketiniz ürün yelpazesinde külçe metal sınıfına girmekte olan kütük teslimlerine 1/11/2022 tarihi sonrası KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanacaksa hangi oranda tevkifat uygulanacağı

Hakkında görüş talep edilmiştir.

Şirketiniz tarafından cevher eritilerek elde edilen sıvı demirin içerisine yaklaşık %20 oranında hurda ve diğer alaşım malzemeleri ilave edilerek üretilen ürünlerin

münhasıran cevherden üretilen ürün olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu ürünlerin mezkûr Tebliğin,

- (I/C-2.1.3.3.1.) bölümü kapsamında yer alması halinde, belirlenmiş alıcılar kapsamında yer alan Şirketinizin söz konusu ürünleri tesliminde tevkifat uygulanmayacak;

- (I/C-2.1.3.3.8) bölümü kapsamında yer alması halinde ise, söz konusu ürünlerin tesliminde 1/11/2022 tarihinden itibaren (5/10) oranında tevkifat uygulanacaktır.

1.26. Sponsorluk Bedeli Üzerinden Tevkifat Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (06.03.2023 Tarih ve 284974 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda, ... Vakfı tarafından geliştirilen "... Projesi" ile Türkiye'nin birçok noktasında, ortaokul ve lise öğrencilerine yönelik, Vakıf ve Şirketiniz tarafından birlikte kurulacak icat hanelerle, öğrencilere bilimi sevdirmenin ve onları teknolojiyi geliştiren konumuna taşımanın hedeflendiği, proje sponsorluğuna ilişkin olarak ... A.Ş. ile Vakıf ve Şirketiniz arasında sponsorluk sözleşmesi yapıldığı belirtilerek, sponsorluk sözleşmesi kapsamında ... A.Ş. ye düzenlenecek faturada ticari reklam kapsamında KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Vakıf tarafından geliştirilen "... Projesi"ne ilişkin olarak; Vakıf, Şirketiniz ve... A.Ş. arasında düzenlenen sponsorluk sözleşmesi kapsamında reklam ve mekân düzenlemelerinde, tüm basılı materyallerde, görsel sunumlarda, web sitesinde, proje isminde ve proje kapsamında kullanılacak araçlarda banka isim ve logosuna ver verilmesi şeklindeki hizmetler bankanın tanıtımına yönelik verilen ve doğrudan fayda sağlanan hizmetler niteliğinde olduğundan KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C- 2.1.3.2.15) bölümü kapsamında (3/10) oranında KDV tevkifatına tabidir.

1.27. Set Üstü Ocak Gaz Borusu Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (09.02.2023 Tarih ve 12053 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunuzda, yarı mamul demir ürünlerin dökümü, gri demir dökümü, küresel grafit demir dökümü, dövülebilir dökme demir ürünleri dökümü, tüpler, borular ve içi boş profiller ile dökme demirden tüp ve borular ile bunların bağlantı

parçalarının imalatı faaliyeti ile iştirak ettiğiniz ve Şirketinizce yurt içinden tevkifatlı olarak alınan gaz borularının ikili-üçlü-dörtlü set üstü ocak gaz borusu haline getirildiği belirtilerek, söz konusu set üstü ocak gaz borusu teslimlerinde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketinizin imal ettiği ve demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya kapsamında yer alan set üstü ocak gaz borusu tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

1.28. Şirketin Belirlenmiş Alıcılara Dahil Olma Tarihi, Alınan Gözetim Hizmetinin Tevkifata Dahil Olup Olmadığı ve Ambalaj Malzemesi Alımında KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında ([09.03.2023 Tarih ve 115311 Sayılı Özelge](#))

Bakliyat, kuru gıda ve hazır gıda imalatı yaparak söz konusu ürünlerin yurt içi ve yurt dışına teslimini gerçekleştirdiği,

Borsa İstanbul A.Ş.de işlem görmesini teminen, halka arz edilecek paylarla ilgili bilgileri içeren izahname ve satış duyurusunun ... tarihinde Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) yayımlandığı,... tarihlerinde talep toplanmaya başladığı ve ... tarihi itibari ile de Borsa İstanbul A.Ş.de işlem görmeye başladığı belirtilerek, Şirketinizin belirlenmiş alıcılara dahil olma tarihinin ne olacağı,

Antrepo, ithalat ve ihracat kapsamındaki işlemleri ile ilgili olarak gözetim hizmeti aldığı, söz konusu gözetim hizmetinin, mal alımı veya satımı sonrasında ürünlerin ağırlık kontrolü, sözleşme kalitesine uygun olup olmadığı, malın tahliye sırasında analizi için numunelendirme vb. işlemlerinin yapıldığı süreci kapsadığı belirtilerek, alınan gözetim hizmeti için katma değer vergisi (KDV)tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı,

Söz konusu ürünlerin paketlenmesinde kullanılan marka, logo ve ürün bilgilerinin basılı olduğu ambalaj malzemesi (hazır gıda ambalajları, plastik ambalaj, lamine edilmiş çuval, karton kutu, koli vb.) temin ettiği belirtilerek, bahse konu ambalaj malzemesi alımlarında KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı, hakkında görüş talep edilmektedir.

Bir işlemin baskı ve basım hizmetleri kapsamında tevkifata tabi tutulabilmesi, öncelikle bu işlemin hizmet niteliğinde olması şartına bağlıdır. Dolayısıyla üzerine çeşitli baskılar yapılan ürünlerin bu kapsamda KDV tevkifatına tabi olup olmadığı, baskılı ürünün teslim veya hizmet niteliği taşıyıp taşımadığına göre belirlenecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) bölümü kapsamında belirlenmiş alıcılara dahil olma tarihi olarak Şirketinizin Borsa İstanbul A.Ş.de işlem görmeye başladığı tarihin (...) esas alınması ve bu tarih itibariyle;

1.29. Hurda Demir-Çelik ve Alaşımlarından Mamul Demiryolu Ray Bağlantı Ekipmanlarının Tesliminde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında ([10.03.2023 Tarih ve 127268 Sayılı Özelge](#))

Şirketinizin, hurda demir-çelik ve alaşımlarından profil üretmekte olduğu, bu üretimlerin yanı sıra demiryollarında kullanılan cebire profili, krapo ve çelik selet gibi demir çelik ürünlerinin üretimlerinin yapıldığı ve bu ürünlerden cebire ve çelik seletlerin 6 ile 12 metre uzunluklarında uzun profil olarak üretildikten sonra satışının yapılabildiği gibi müşterinin talebine göre belli ebatlarda kesilip bölündüğü, delindiği ve talaşlı imalat yöntemiyle şekillendirildiği, bu işlemlerden sonra demiryollarında kullanılmak üzere nihai ürün haline getirilerek de teslimin yapılabildiği belirtilerek söz konusu ray bağlantı ürünlerinin tesliminde KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Şirketinizce hurda demir-çelik ve alaşımlarından üretilen profillerin işlenmesi sonucunda 6 ile 12 metre uzunluklarında uzun profil şeklindeki cebire profili ve çelik selet ürünlerinin teslimlerinde KDV genel uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümü uyarınca (5/10) oranında (1/11/2022 tarihine kadar 4/10 oranında) KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Söz konusu ürünlerin belli ebatlarda kesilip işlemlerden geçirilerek demiryollarında kullanılmak üzere nihai ürün haline getirilmiş cebire, çelik selet ile krapo gibi demiryolu ray bağlantı ürünleri ise demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirileceğinden bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.

1.30. Taşımacılık Hizmetinde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (15.03.2023 Tarih ve 12795 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunuzda, ... Müdürlüğünden ihaleli olarak almış olduğunuz "Samsun İli Muhtelif İlçelerde, Muhtelif Hacimlerde İçme Suyu Betonarme Depo Yapılması ve Mevcut Depoların Tadilatı Yapım İşii" kapsamında kullanılacak malzemelerin taşınmasında, sözleşmesiz olarak dışarıdan sağlanan nakliye hizmetinde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından ... Müdürlüğüne ifa edilecek olan "Samsun İli Muhtelif İlçelerde, Muhtelif Hacimlerde İçme Suyu Betonarme Depo Yapılması ve Mevcut Depoların Tadilatı Yapım İşii" kapsamında kullanılacak malzeme alımlarında ve satın alınan bu malzemelerin taşınmasına yönelik verilen taşımacılık hizmetinde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Bununla birlikte, söz konusu malların taşınmasına yönelik verilen taşımacılık hizmeti için Tebliğin (I/C-2.1.3.2.11.) bölümü kapsamında (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.31. Hazır Beton Satışında Tevkifat KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (17.02.2023 Tarih ve 16255 Sayılı Özelge)

Şirketin, çimento ve hazır beton imalatı ile satışı faaliyetinde bulunduğu, ağırlıklı olarak satışlarınızı bayileriniz üzerinden yaptığınız, satışlarınızın bir kısmını da müteahhit firmalara yaptığınız, Şirketinizin hiçbir satışında taahhüt işlerinin bir parçası, yüklenicisi veya alt yüklenicisi olmadığı, bayiler aracılığı ile yapılan satışın alınan siparişe bağlı olarak hazır betonun hazırlanması, transmikseler ile nakli ve alıcıların gösterdiği adreste kalıplara basılması şeklinde yapıldığı belirtilerek

- Bayilerinize yapılan satışların (bayilerin kime satış yaptığı, bayilerin taşeron olup olmaması, yapım işinin parçası olup olmadığından bağımsız olarak) tevkifata tabi olup olmadığı ile bu satışların tevkifata tabi olması halinde 5 Milyon TL sınırının tespitinin ne şekilde yapılacağı,
- Bayiler dışında müteahhit firmalara yapılan satışların 5 Milyon TL sınırın altında kalması halinde tevkifata tabi olup olmadığı,

- Müteahhit firmalara yapılan satışların sadece hazır beton olması nedeniyle taahhüt işi yapan veya alt yüklenici olan alıcı nedeniyle satışların tevkifata tabi olup olmadığı,

hususlarında görüş talep edilmektedir.

KDV Uygulamaları Genel Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen yapım işleri ile (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL üzerinde olan yapım işlerinin tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmesi halinde, işi devreden her yüklenici tarafından ilgili aşamada bedelin 5 milyon TL'lik sınırı aşmış olmadığına bakılmaksızın, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü uyarınca (4/10) oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, işlemin bu kapsamda tevkifata tabi olup olmadığı, ana işin yapım işi kapsamında tevkifata tabi olup olmadığına göre belirlenmelidir.

Buna göre, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen veya (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL üzerinde olan yapım işlerinin yüklenicilerine veya bunların alt yüklenicilerine Şirketiniz tarafından hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine dökülmesi hizmetine ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda sorumlular tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü uyarınca (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Bu bakımdan, Şirketiniz tarafından bayilerinize yapılan hazır beton satışlarında, bayilerinize yapılan satış bedelinden bağımsız olarak, bayilerin hazır betonu sattığı inşaat işlerinin yapım işi kapsamında tevkifata tabi olması durumuna göre hareket edilecektir.

Bu çerçevede, bayinin hazır beton satışı yaptığı inşaat işinin (bu işin taşeron olması halinde ana inşaat işinin) Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilmesi halinde veya Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilmekle birlikte KDV dahil bedelinin 5 milyon TL üzerinde olması halinde

Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü uyarınca (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, bayiler dışında müteahhit firmalara yapılan hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle, hazır betonun taahhüt ve temin edilmesi işleminde yukarıdaki açıklamalar kapsamında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

1.32. Dekatür Bezine Uygulanacak Kdv Oranı Hakkında ([23.03.2023 Tarih ve 79875 Sayılı Özelge](#))

Şirketiniz tarafından ithalatı yapılan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC) "5911.90.99.00.19" Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numarasında yer aldığı belirtilen dekatür bezi ticari isimli eşyaya uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hakkında görüş talep edilmektedir.

Gümrükler Genel Müdürlüğü ile yapılan yazışma sonucunda, "Top 1036 Decatising Wrapper" ticari tanımlı eşyanın Laboratuvar Müdürlüğü tarafından yapılan tarihli vesayılı ikinci tahlil sonucunda %65 pamuk %35 poliamid, teknik işlerde (makinede) kullanılan sık dokunmuş mensucat olduğu ve TGTC'nin "5911.90.99.00.19 Diğerleri" GTİP numarasında yer aldığı anlaşıldığından, söz konusu mensucatın tesliminde 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 4'üncü sırası kapsamında (%8) oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.33. Dernek Tarafından Satın Alınan Prefabrik Yapı ile Konteynerlerin Tesliminde KDV Oranı Hakkında ([27.02.2023 Tarih ve 254858 Sayılı Özelge](#))

Kamuya yararlı dernek kapsamında olmayan Derneğin Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD) ile yapmış olduğu işbirliği protokolü kapsamında 6785 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla olağanüstü hal ilan edilen illerdeki afetzedelerin kullanımına sunulmak üzere kurulum ve montaj işleri dahil olacak şekilde prefabrik yapı ve konteynerlerin tesliminde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hakkında görüş talep edilmektedir.

Derneğiniz ile AFAD arasında düzenlenen iş birliği protokolü çerçevesinde afetzedelerin kullanımına sunulmak üzere kurulum ve montaj işleri dâhil satın alınan prefabrik yapı ile konteynerler için 2007/13033 sayılı BKK'nın geçici 10'uncu maddesi uyarınca 23/2/2023 tarihinden 31/12/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

1.34. Araç takip sistemi yazılım hizmetinde KDV Tevkifatı Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında (29.03.2023 Tarih ve 141698 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda; Şirketinizin 5018 sayılı Kanuna ekli I Sayılı cetvelde yer alan ... Başkanlığı ile yapılan Araç Takip ve Filo Yönetim Sistemi Kurulması, Bakım Onarım, Güncelleme ve Kullanım Hizmet Sözleşmesine istinaden araç takip ve filo yönetim sisteminin kurulması, bakım ve onarımı ile sistem yazılımını güncelleme hizmeti verdiğiniz belirtilerek, Şirketiniz tarafından düzenlenecek faturalarda katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanacaksa hangi oranda uygulanacağı konusunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından ifa edilen araç takip ve filo yönetim sisteminin kurulması ve sistem yazılımının güncellenmesi hizmetleri ile aynı sözleşme kapsamında ayrı bir ücret alınmaksızın yerine getirilen bakım ve onarım hizmetlerinde KDV Uygulamaları Genel Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü uyarınca (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

1.35. Balık Atıklarının Yeme Dönüştürülmesi İçin Satışında Uygulanacak KDV Oranı Hakkında (30.03.2023 Tarih ve 8361 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda, balık üretim tesisinizde balık işleme sırasında ortaya çıkan iç organ, kafa vb. balık atıklarının yeme dönüştürülmesi amacıyla satışının yapıldığı belirtilerek, bu teslimlerde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hakkında görüş talep edilmektedir.

BKK eki (I) ve (II) sayılı listelerde yer almayan balık atıklarının teslimlerinde genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

1.36. Hidrolik Silindir Tesliminde KDV Tevkifatı Hakkında ([31.03.2023 Tarih ve 18343 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunuzda, akışkan gücü ile çalışan ekipmanların ve bunların parçalarının imalatı faaliyetiyle iştigal ettiğiniz belirtilmiş olup, hammadde olarak aldığınız boru, mil gibi demir-çelik ürünlerini alıcıların siparişleri doğrultusunda cnc torna, üniversal torna ve kaynak makinelerinde işleyip, yarı mamul ürünlerle (keçe) birleştirilerek ürettiğiniz hidrolik silindirlerin tesliminde KDV (katma değer vergisi) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından boru, mil gibi demir-çelik ürünlerini kullanarak torna ve kaynak makinelerinde şekil vermek ve keçeyle birleştirmek suretiyle üretilen hidrolik silindirler, mezkur KDV Uygulamaları Genel Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirileceğinden bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

1.37. Balık Unu ve Balık Yağı Ürünlerinin Kedi Köpek Maması İmalinde Kullanılmak Üzere İthal ve Yurtiçi Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı Hakkında ([31.03.2023 Tarih ve 387297 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda; Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC) 1504.20.90.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numarasında yer aldığı belirtilen balık yağı ile 2301.20.00.00.11 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen balık ununun, şirketiniz tarafından kedi köpek maması imalatında hammadde olarak kullanılmak üzere ithalinde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı konusunda görüş talep edilmektedir.

TGTC'nin 15 no.lu faslında yer alan yağlardan insan gıdası olarak kullanılmaya elverişli olanlar ile bunların üretiminde kullanılmaya elverişli olan ham yağlar %1 oranında KDV'ye tabi bulunmakta; ancak, söz konusu yağların insan gıdası olarak kullanılmaya elverişli olmayanlarının ithal ve tesliminde ise genel oranda (%18) KDV hesaplanmaktadır.

Bu çerçevede, şirketiniz tarafından kedi-köpek maması imalatında hammadde olarak kullanılmak üzere Tarım ve Orman Bakanlığından onaylı belgelerle ithal edilen ve insan gıdası olarak kullanılmaya elverişli olmadığı anlaşılan TGTC'nin

1504.20.90.00.00 GTİP numarasında tanımlı balık yağının ithal ve yurtiçi tesliminde genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

2.1. Yabancılara Sağlık Hizmetleri ile Birlikte Verilen Rehberlik, Danışmanlık vb. Hizmetlerin Vergilendirilmesi Hakkında (23/01/2023 Tarih ve 44860 Sayılı Özelge)

Şirket tarafından ... Bakanlığına bağlı hastanelerde Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere tedavi ve ameliyatlarının yapılması için konaklama ve ulaşım gibi konularda rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetleri verileceği, hastanelerde yapılan tedavi ve ameliyat faturalarının şirket adına düzenleneceği ve şirket tarafından da yurtdışında mukim kişiler veya kurumlar adına fatura düzenlenerek döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında gelir elde edileceği belirtilerek, söz konusu gelirlerin %50'sinin Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği, söz konusu hizmetlerin katma değer vergisinden (KDV) istisna olup olmayacağı ve istisna uygulamasına tabi değilse yurtdışında mukim kişilere düzenlenecek faturalardaki KDV oranının ne olması gerektiği hususlarında görüş talep edilmektedir.

2.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Şirket tarafından Sağlık Bakanlığından alınmış "Uluslararası Sağlık Turizmi Aracı Kuruluşu Yetki Belgesi" olmasına rağmen, yapılan hizmetler esas itibarıyla yabancı hastaların tedavi ve ameliyatlarının yapılması için aracılık hizmeti ile konaklama ve ulaşım konularında verilen rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetlerinden oluştuğundan, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

Yabancılara verilen sağlık hizmetlerine ilişkin faturanın hasta yerine Şirkete düzenlenmesi halinde faturada mezkur Tebliğde belirlenen şekilde hizmet verilen yabancı hasta ve hizmete ilişkin bilgilere yer verilmek suretiyle istisna uygulanması

mümkündür. Şirket tarafından yabancı hastaya konaklama ve ulaşım gibi konularda verilen rehberlik, danışmanlık ve organizasyon gibi hizmetlerin ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu çerçevede, şirket tarafından yabancı hastalara düzenlenecek faturada sağlık hizmet bedeli (sağlık hizmeti veren tarafından yukarıda belirtilen şekilde Şirkete fatura düzenlenmesi şartıyla) için KDV hesaplanmaması, sağlık hizmeti dışındaki diğer hizmetlere ilişkin bedel üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

2.2. Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi ([18/01/2023 Tarih ve 34203 Sayılı Özelge](#))

... yılında nakden artırılan şirket sermayesine ilişkin olarak indirimden faydalanılması mümkün olmakla birlikte, Şirketin ... yılı bilançosunda yer alan iştirak ve bağlı ortaklık paylarının aktif toplamın %...'sinden fazlasına tekabül etmesi nedeniyle indirim oranının %0 olarak uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, ... yılında nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi hesabında şirketin ... yılı bilançosunda yer alan bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarının aktif toplamına oranı dikkate alınacağından, bu oranın %...'nin altına düşmesi durumunda ... hesap dönemi için söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2.3. Yurtdışındaki Müşteriye Verilen Yazılım ve Reklam Hizmeti Karşılığı Elde Edilen Gelirin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu ([16/01/2023 Tarih ve 3959 Sayılı Özelge](#))

Bilgisayar programlama (sistem, veri tabanı, network, web sayfası vb. yazılımları ile müşteriye özel yazılımların kodlanması) faaliyetinde bulunduğu ve şirketin yurtdışındaki bir firmaya reklam ve yazılım hizmeti verdiği, bu kapsamda anılan yurt dışı mukimi şirketten "google ads digital management and ads fee" adı altında gelir elde edildiği belirterek, Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesini (ğ) bendi hükmüne istinaden yurtdışındaki müşteriye verilen bu hizmet karşılığı elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılarak yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından yurtdışındaki firmaya verilen dijital reklam yönetim hizmeti faaliyeti, Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında sayılan faaliyetlerden olmadığından, bu faaliyetten elde ettiğiniz kazançta indirim uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

2.4. İşletmelerde Kullanılan Sürücülü Binek Otomobillere Ait Kiralama Gideri Hakkında (13/01/2023 Tarih ve 27238 Sayılı Özelge)

Sermayesinin tamamı T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına ait 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tabi olarak kurulan ve faaliyetlerini yürüten teşekkülün, Kamu İhale Kanunu kapsamında sürücülü araç kiralama hizmeti alımı yapmakta olduğu, aylık hakediş tutarlarının da sürücü bedeli ile birlikte fatura edildiği belirtilerek, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen binek otomobillerin kira bedeli giderlerine ait kısıtlama ile ilgili hükümler çerçevesinde, sürücülü olarak kiralanılan araçlara ait giderlerin ne şekilde gider kısıtlamasına tabi tutulacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kiralama yoluyla edinilen ve sürücülü olarak kiralaması yapılan binek otomobillere ait ödenen bedellerinin faturada ayrıştırılmayıp tek bir bedel üzerinden kiralamanın yapılması durumunda, söz konusu tutarın tamamı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin parantez içinde yer alan aylık kira bedeli kısıtlaması uygulanacaktır.

Sürücülü olarak kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ait ödenmiş bedelden sürücü teminine ilişkin bedelin sözleşme, muhasebe kayıtları, gibi belge ve kayıtlardan hareketle ayrıştırılması ve bu tutarların faturada ayrıca gösterilmesi halinde, yalnızca binek otomobil kiralamasına tekabül eden kısım için mezkur Kanunun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin parantez içinde yer alan aylık kira bedeli kısıtlaması söz konusu olacaktır. Bu durumda, binek otomobilin kullanımı kapsamında sürücü teminine ilişkin şirket tarafından katlanılan giderlerin en fazla %70'i, Kanunun 40. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi hükmü uyarınca kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

2.5. İl Özel İdaresine Bağlı Olan İşletmenin Karının Aktarılmasında Vergi Tevkifatı (12/01/2023 Tarih ve 827 Sayılı Özelge)

... İl Özel İdaresine ait İşletmenin (... Kömür Enerji ve Yenilenebilir Enerji İşletmesi) dönem karını bağlı olduğu İl Özel idaresine aktarması durumunda, yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... İl Özel İdaresine ait İşletmenin dönem karını kurumlar vergisi mükellefi olmayan ve iktisadi kamu kuruluşu olarak bağlı olunan ... İl Özel İdaresine aktarılması halinde, söz konusu bedeller üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

2.6. Komisyonculuk Faaliyetinden Kaynaklanan Borçlar İçin Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması Hakkında (11/01/2023 Tarih ve 948 Sayılı Özelge)

Şirketin her türlü demir ve çelikten mamul ve yarı mamul ürünlerinin alınıp satılması ve pazarlanması faaliyetinde bulunduğu ve söz konusu satışlar üzerinden komisyon gelirleri elde ettiği, şirketin yurt içindeki üreticilerden aldığı demir çelik ürünlerini, müşterilerine aynı bedel ve alım tarihi ile aynı gün sattığı ve sonrasında bu satışları üzerinden ayrı bir komisyon faturası düzenlediği, şirketin deposunun bulunmadığı, satışına aracılık edilen ürünlerin üretici firmalar tarafından doğrudan müşterilere gönderildiği ve Şirket tarafından nakliye vb. dağıtım giderlerine katlanılmadığı, şirketin bilançosunda, yabancı kaynaklar içerisinde aracılık ettiği satışlara ilişkin alımlardan kaynaklı yüksek tutarlı borç görüldüğü ancak bu borcun karşılığında oluşmuş bir alacak tutarının da mevcut olduğu, şirketin operasyonlarının komisyonculuk faaliyeti ile sınırlı olması nedeniyle işlem hacmi her ne kadar yüksek olsa da bunun sınırlı bir sermaye tutarı ile yapılabildiği, dolayısıyla şirketin yabancı kaynaklarının öz kaynaklarını aştığı, alım satım hacminin yüksek olması nedeniyle söz konusu aşım oranının yüksek olduğu, bu nedenle komisyonculuk faaliyeti kapsamında satın alınan ürünlere ilişkin dövizli borçlardan kaynaklı yüksek kur farkı giderleri ve bu çerçevede finansman gider kısıtlaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen giderlerin oluştuğu belirtilerek 18. Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış

ticaret şirketleri için tanınan istisnanın Şirket açısından da uygulanabilir olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Dış ticaret sermaye şirketi ve/veya sektörel dış ticaret şirketi niteliklerini haiz olmayan Şirketin, yatırımın maliyetine eklenenler hariç olmak üzere, kullandığı yabancı kaynakların öz kaynakları aşan kısmına ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %...'luk kısmının ... tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.7. Almanya'da Mukim Şirketten Temin Edilen Hizmetlere İlişkin Ödemeler Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([11/02/2023 Tarih ve 52129 Sayılı Özelge](#))

Şirketin "Hizmet Sözleşmesi" kapsamında Almanya'da mukim firmadan aldığı "konsept geliştirme ve ilgili aktiviteler, stand organizasyonu/nakliye sözleşmelerinin akdedilmesi, alan hizmetlerinin idare edilmesi de dahil olmak üzere uluslararası katılımcıların getirilmesi, fuarlara ilişkin danışmanlık ve organizasyon sürecine katılım, salon düzeni planlaması konusunda danışmanlık, uluslararası kuruluşlar ile ilişkilerin kurulması, Türkiye dışı pazarlama aktiviteleri, teknik sorunlar konusunda destek sağlanması" hizmetlerine ilişkin olarak yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususunda görüş sorulmaktadır.

Şirketin Almanya mukimi ilişkili şirketten aldığı hizmetlere ihtiyacının olması, bu hizmetlerin fiilen sağlanmış olması ve hizmetlere ilişkin fatura bedelinin emsallere uygun olması şartıyla, söz konusu grup şirketine ödenen bedeller kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, ilişkili kişiye yapılan bu ödemelerin veya kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, yapılan ödemelerin emsallere uygun bedeli aşan kısmı diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç bir taraftan kanunen kabul edilmeyen indirim kabul edilmek suretiyle, dönem kazancına eklenirken; diğer taraftan, ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

2.8. İzmir Depremi İçin Başlatılan Yardım Kampanyasına Yapılan Bağışın Kurum Kazancından İndirimi Hakkında ([11/01/2023 Tarih ve 918 Sayılı Özelge](#))

İzmir depremi sonrasında İzmir Valiliğinin ... sayılı yardım toplama Olur'u ile başlatılan ve süresi bittiğinde yine Valiliğin ... sayılı yazısı ile bir yıl uzatılan depremzedelere konut yaptırmak amacı ile İzmir Ticaret Odası koordinatörlüğünde yürütülen "Birlikten İzmir Doğar" yardım kampanyasına İzmir Valiliğinin bahsi geçen "Olur yazısı" üzerine ... TL bağışta bulunduğu belirtilmiş olup, söz konusu bağışın Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesi kapsamında indirim konusu edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Bankanın, ... sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3483 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla açıklanan ve İzmir Valiliğinin ... sayılı "Olur yazısı" üzerine İzmir Ticaret Odası Koordinatörlüğünde yürütülen "Birlikten İzmir Doğar" yardım kampanyası için yapmış olduğu ... TL bağış tutarının Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.9. Tarımsal Kalkınma Kooperatifinin Kurumlar Vergisi Uygulaması ([10/01/2023 Tarih ve 690 Sayılı Özelge](#))

Kooperatifin orman işletme müdürlüğünden alınan orman üretim işini (kesim, sürgü, yükleme ve nakliye) ortaklara dağıtarak yaptığı, ortaklardan aldığı emvali (tomruk), niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan orman işletmesine ve üçüncü kişilere sattığı, yükleme ve nakliye işlerini ortaklarda yeterli araç bulunmaması nedeniyle dışarıdan hizmet almak suretiyle yaptığı belirtilerek Kooperatifin bu işlemler dolayısıyla kurumlar vergisine tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kooperatif tarafından alınan orman emvalinin işlenmeksizin ortak dışındaki şahıs ve kurumlara satılması ve orman idaresinden orman ürünlerini kesme, sürgü, yükleme ve nakliye hizmetleri karşılığında bir bedel alınması, ayrıca ortaklarda yeterli araç bulunmaması nedeniyle söz konusu ürünlerin yükleme ve nakliye işlerinin üçüncü kişilere yaptırılması "ortak dışı işlem" olarak değerlendirilmeyecek olup Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesindeki diğer şartların da varlığı

halinde kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün olacaktır. Ancak, Kooperatifin istihsal edilen orman emvalini, sınai işletmesinde işledikten sonra satması halinde ise muafiyet şartları ihlal edilmiş olacağından, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekeceği tabiidir.

2.10. Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Hastalara Verilen Sağlık Hizmetlerinde Kurumlar Vergisi İndirimi ([09/01/2023 Tarih ve 6172 Sayılı Özelge](#))

... Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde hastane işletmeciliği faaliyetiyle iştilgal edildiği, yabancı hastalara verilen ve bedeli döviz cinsinden faturalandırılan hizmetlerin hastaların konakladıkları otellerde şirket doktorlarınca muayene ve tedavilerinin yapılması, doktorların verdikleri kararlara göre Sağlık Bakanlığında ruhsatlı ambulans veya hasta nakil araçları ile hastaneye nakilleri, hastanede ayakta veya yatarak teşhis ve tedavilerinin (muayene, ilaç, sarf malzemesi, tetkik, ameliyat vb. hizmetler verilerek) yapılması, taburcu edildiklerinde yine doktorların verdikleri kararlara göre ambulans veya hasta nakil araçları ile otellerine veya sigorta şirketlerinin uygun bulması halinde tedavileri yurt dışında yapılmak üzere havaalanına nakillerinin sağlanması, yatan hastaların konaklama ve yemek ihtiyaçlarının karşılanması vb. hizmetleri kapsadığı, Dışişleri Bakanlığınca pasaport ibraz etmeden Türkiye'ye kimlik kartlarıyla girmelerine izin verilen ülkelerden gelen yabancı hastaların pasaport ibraz edemediği, hastaneye kayıt yaptırırken sadece kimlik kartlarını ibraz edebildiği, yabancı hastalar adına döviz cinsinden düzenlenen faturaların geçici vergi ve takvim yıl sonları itibarıyla tahsil edilemeyen kısımları için kur farkı karı veya zararı olduğu belirtilerek Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim uygulamasıyla ilgili olarak, yabancı hasta gelirlerinin hesabında verilen hizmet bedellerinin bir bütün olarak mı, yoksa kısmen mi (kismense hangi hizmetlerin) dikkate alınacağı, Türkiye'ye pasaport ibraz etmeden kimlik kartları ile giriş yapma hakları bulunan yabancıların söz konusu kimlik kartlarının indirim uygulamasında geçerli bir belge olarak dikkate alınıp alınamayacağı, yabancı hastalar adına döviz cinsinden düzenlenen faturaların geçici vergi ve takvim yıl sonları itibarıyla tahsil edilemeyen kısımları için hesaplanan kur farkı karı veya

zararlarının indirim uygulamasına esas gelirin hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümlerinde açıklanan diğer şartları da sağlamak kaydıyla, yurt dışında mukim kişilere verilen sağlık hizmetleri karşılığında elde edilecek kazançların %50'si kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak yurt dışında mukim kişilere tedavi görmeleri veya tedavileri sonrası konaklama, ulaşım, yemek gibi ihtiyaçların karşılanması için verilen hizmetlere ilişkin harcamalar ise esas itibarıyla sağlık hizmeti kapsamında yapılan harcama olarak değerlendirilemeyeceğinden kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Türkiye'ye kimlik kartlarıyla girmesine izin verilen yabancı hastalar için pasaport yerine kimlik numarası dikkate alınarak işlem tesis edilmesi söz konusu indirimin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. İndirim uygulamasında sadece kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları dikkate alınmadığından, döviz karşılığında yapılmış hizmetler dolayısıyla doğan alacaklara ilişkin dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkı gelir veya giderlerinin indirim uygulamasında dikkate alınması gerekmektedir.

2.11. Sözleşme Bedeli Olarak Ödenen Tutarın Gider Yazılıp Yazılmayacağı Hakkında (06/01/2023 Tarih ve 31481 Sayılı Özelge)

Şirketin ... bayisi olarak sayısal şans oyunları faaliyetini sürdürmekte olduğu, ... yılında ... Teşkilatı ile yapılan ... istinaden sözleşme bedeli olarak şirketten ... TL talep ettiklerini belirterek, bu tutarın tek seferde gider yazılıp yazılmayacağı hususunda görüş sorulmaktadır.

2.11.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden

28/8/2029 tarihine kadar geçerli olmak üzere ... Başkanlığı ile imzalanan "Sanal Ortam Bayilik Sözleşmesi" ile sanal ortam bayilik faaliyetini yürütmek üzere (adı geçen Başkanlık tarafından) sözleşme bedeli adı altında ödenen bedel

karşılığında verilen ruhsatın/iznin, gayri maddi hak olarak maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi icap etmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu hakkın, anılan listenin (55.) bölümü uyarınca faydalı ömür 15 yıl ve normal amortisman oranı %... dikkate alınarak itfa edilmesi gerekmektedir. birlikte, sözleşme gereği bayilik hakkının sözleşmenin imzalandığı ... tarihinden itibaren ... tarihine kadar olması ve dolayısıyla bu sürenin bahse konu listede öngörülen süreden daha kısa bir süreyi kapsamaması nedeniyle, söz konusu hak bedelinin hakkın geçerli olduğu sürenin inhisar ettiği hesap dönemlerinde eşit yüzdeler halinde itfa olunması gerekmektedir.

2.11.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketin ticari faaliyeti ile ilgili olup Spor Toto Teşkilatı ile yapılan Bayilik Sözleşmesi kapsamında, sözleşme bedeli olarak ödenen giderin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.12. Sat-Kirala-Geri Al Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyeti Tekrar Edinilen Taşınmazın Kısmi Bölünme Yoluyla Devrinde Taşınmaza Ait Özel Fon Hesabının da Devredilip Devredilemeyeceği Hakkında ([04/01/2023 Tarih ve 329 Sayılı Özelge](#))

Şirketin aktifinde kayıtlı ofis niteliğindeki taşınmaz için ... yılında finansal kiralama şirketi ile sat-kirala-geri al sözleşmesi imzalandığı, İlk satış işleminde oluşan ... TL kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-j maddesine göre istisna kapsamında olduğu, "549. Özel Fonlar" hesabında takip edildiği ve bu taşınmaz için ayrılan amortismanların (devir öncesi net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı hariç) itfasında kullanıldığı, .../Ağustos itibarıyla özel fonlar hesabının bakiyesinin ... TL olduğu, .../Eylül ayında sat-kirala-geri al sözleşmesinin sona ermesiyle taşınmazın geri alındığı ve bu taşınmazın kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak konulması sürecinin başlatıldığı belirtilmiş olup, taşınmazın kısmi bölünme yoluyla yeni şirkete devrinde özel fonlar hesabında kalan tutarın, aktif hesaplarda yer alan kayıtlı değeri ve birikmiş amortismanları ile devredilip devredilmeyeceği hususunda görüş istenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-j maddesine göre sat-kirala-geri al sözleşmesi kapsamında şirket tarafından geri alınan taşınmazın kısmi bölünme yoluyla devredilmesi halinde, şirket bilançosunda yer alan taşınmaza ilişkin özel fon hesabının da devredilmesi gerekmektedir. Devralan şirketin ise, yukarıda belirtilen Tebliğ açıklamalarına göre amortisman uygulaması gerektiği tabiidir.

2.13. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunan Mükellefin Başka Bir Teknoparka Taşınarak Faaliyetine Devam Etmesi Durumunda İstisnadan Faydalanıp Faydalanamayacağı Hakkında (04/01/2023 Tarih ve 2137 Sayılı Özelge)

Firmanın Kocaeli merkezli olduğu veÜniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde şubesinin bulunduğu, Teknopark şubesinde 3 adet bitmiş, 1 adet ise devam eden projenin olduğu, bitmiş olan projelerden elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi istisnasından, bu projelerin satış hasılatı için de KDV istisnasından faydalandığı, firmanınÜniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki şubesini Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesine taşıma kararı aldığı belirtilmiş olup, yeni şube olan ... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde, (önceki) ... Teknoloji Geliştirme Bölgesinde bitirilen projeler için kurumlar vergisi ile KDV istisnalarından faydalanılıp faydalanılamayacağı hususunda görüş istenmektedir.

2.13.1.Kurumlar Vergisi Yönünden

....Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki şubenizin, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği kapsamında Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesine nakil olması ve Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunulduğunu gösteren bir belgenin de bağlı bulunduğunuz vergi dairesine ibraz edilmesi durumunda, bitmiş olan projelerinizden elde ettiğiniz kazançlarınız için kurumlar vergisi istisnasından yararlanılabilmesi mümkündür.

2.13.2.Katma Değer Vergisi Yönünden

... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki şubenin Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği kapsamında . Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesine nakil olması ve ...Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunulduğunu gösteren bir belgenin de bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz

edilmesi durumunda, ... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde tamamlanan projeler kapsamında Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

2.14. İş Ortaklığı Tarafından Yapılan İşin Bütünüyle Diğer Ortağa Devri Halinde Vergilendirme Hakkında (04/01/2023 Tarih ve 1720 Sayılı Özelge)

... olarak ... yıllara sari nitelikteki "... Yapım İş Sözleşmesi" işine ... tarihinde başlanmış olduğu, ortaklık tarafından yapılmakta olan işin ... tarihli devir sözleşmesiyle tüm hak ve yükümlülükleriyle birlikte şirkete devredildiği belirtilerek, bahse konu devir işleminden sonra Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kar-zarar hesaplaması yapılıp yapılmayacağı ve hakedişler üzerinden yapılan vergi kesintilerinden doğabilecek iade alacakları ile iş ortaklığı üzerinde bulunan devreden KDV tutarı ile ilgili olarak ne şekilde işlem yapılacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

2.14.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Yapım İşinin, iş ortaklığı tarafından ortaklarından birisine devredilmesi nedeniyle, devir tarihi (09/09/2019) itibarıyla iş ortaklığı açısından işin bittiği, işi devralan ortak açısından ise işe başlandığı kabul edilecektir. Böylece, işin devredildiği tarihin iş bitim tarihi olarak kabul edilmesi ve bu tarihin içinde bulunduğu hesap dönemi itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 44'üncü maddelerine göre kar veya zararın tespit edilerek iş ortaklığınca verilecek kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir. İş ortaklığının tasfiyesinin de yukarıda belirtilen Kanun ve Tebliğ hükümlerine göre gerçekleştirilmesi gerektiği tabiidir.

Ayrıca, işe ilişkin istihkaklardan devir tarihine kadar ortaklık adına yapılan kesintiler, ortaklığın ilgili yıl beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek olup, mahsup edilecek vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde de red ve iade edilebilecektir. Red ve iadeye konu tutarın, ortaklıkça talepte bulunulması halinde iş ortaklığının muaccel hale gelmiş başka vergi borçlarına mahsup edilmesi, ortaklığın muaccel hale

gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde de, vergi borcuna mahsup istenen ortağın ve diğer ortakların muvafakatının alınması şartıyla, ortaklığı oluşturan tarafların vergi borçlarına mahsubu mümkün bulunmaktadır. Ancak, ortakların hisse oranlarını aşan tutarlarda yapılan mahsuben iadelerde transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu iade alacağıının ortaklıkça nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan nakden iadeye ilişkin esaslar çerçevesinde işlem tesis edileceği tabiidir.

2.14.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Söz konusu iş ortaklığının KDV mükellefiyetinin sona ermesi nedeniyle indirim yoluyla giderilemeyen sonraki döneme devrolunan KDV'den iş ortaklığının iade hakkı doğuran işlemlerinden kaynaklı kısmının, KDV mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde ortaklığa iade edilebilmesi mümkün iken, bu kapsamda bulunmayan kısmının iadesi veya vergi borçlarına mahsubu mümkün olmayıp, KDV Kanununun 58'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür.

2.15. Yatırım Teşvik Belgesinin 1950 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Kapsamında Uygulanması (04/01/2023 Tarih ve 778 Sayılı Özelge)

Şirketin ... Bakanlığı tarafından verilen ve ... tarihinde tamamlama vizesi yapılan ... tarihli ve ... sayılı Yatırım Teşvik Belgesi sahibi olduğu, 29/12/2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında şirketin tamamlama vizesinden sonraki yıllar için 15 puanlık ek yatırıma katkı oranından ve % 100 oranında kurumlar vergisi indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı, endeksleme uygulamasının nasıl olacağı ve bahse konu ek yatırıma katkı oranı ve vergi indiriminden tevsi ve modernizasyon yatırımlarına ilişkin yatırım teşvik belgeleri kapsamında da faydalanılıp faydalanılamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

imalat sanayine yönelik olarak düzenlenen ve ... tarihinde tamamlama vizesi yapılan Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında, ... tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranına 15 puan ilave etmek ve vergi

indirimini yüzde yüz olarak uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının tamamına ulaşıncaya kadar yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın bulunması halinde söz konusu kazançlara da yatırım dönemiyle sınırlı olmak üzere yatırıma katkı tutarının %100'üne ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği tabiidir.

Ayrıca, söz konusu Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırım ile ilgili olarak 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında belirlenen orana göre hesaplanan toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılmayan kısmının yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında imalat sanayine yönelik ... düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilen yatırımların türüne ilişkin herhangi bir ayırım yapılmamış olduğundan ek yatırıma katkı oranı ve vergi indirim oranından tevsi ve modernizasyon yatırım türleri için yararlanılmasına engel bulunmamaktadır.

2.16. Nakdi Sermaye Artırımı Yapan Şirketin Nevi Değişikliği (02/01/2023 Tarih ve 1027 Sayılı Özelge)

... vergi kimlik numaralı ... unvanlı şirketin tarihinde nev'i değişikliği yaparak vergi kimlik numarası ile unvanı ile faaliyetine devam ettiği,dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin ... tarafından kanuni süresi içinde beyan edildiği, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yer alan nakdi sermaye indirimi ile ilgili "Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak" denildiğinden ve yılın son faiz oranı TCMB tarafından henüz açıklanmadığından önceki yıllardan yapılan nakit sermaye artışı nedeniyle hak edilen nakdi sermaye indiriminden yararlanılmadığı belirtilerek, önceki yıllarda yapılan nakit sermaye artışı nedeniyle kullanılması gereken nakdi sermaye

indiriminin; tarihleri için verilen'ne ait kurumlar vergisi beyannamesinde mi kullanılacağı; kullanılmayacak ise, nev'i değişikliği sonrası tarafından (nakdi sermaye indirimi tüm yılı kapsayacak şekilde) hesap dönemi için mi yoksa dönemi için mi kullanılacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

.....'nin nakdi sermaye artırımına ilişkin önceki yıllarda hesapladığı ancak kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamadığı kısmının nev'i değişikliği nedeniyle Dönemine ilişkin olarak vermiş olduğu beyannamede dikkate alması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, nev'i değişikliği sonucunda limited şirketin mükellefiyeti ile ilgili bütün yükümlülükleri külli halefiyet suretiyle anonim şirkete geçeceğinden ve devredilen kurum, faaliyetini bir anlamda devralan kurum olan anonim şirket bünyesinde sürdüreceğinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükümleri ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, devralınan şirketin nakdi sermaye artırımına ilişkin hesapladığı ve nev'i değişikliği dolayısıyla vermiş olduğu kıst dönem beyannamesinde de kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamadığı nakdi sermaye artışı indirimi ile ve müteakip yıllarda devralan şirket tarafından hesaplanacak nakdi sermaye artırımına indirimlerinin, devralan şirketin kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, söz konusu işlemlerde muvazaalı bir durumun tespiti halinde gerekli cezai işlemlerin yapılacağı tabiidir.

2.17. Hisse Senedi Alım Satım Faaliyeti Sonucu Oluşan Zararın İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı İle İştirak Kazançları İstisnası Hakkında ([02/01/2023 Tarih ve 542 Sayılı Özelge](#))

Şirketin finansal danışmanlık faaliyetinde bulunduğu, yıl içerisinde şirkete ait atıl durumda olan nakit varlıklarla Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinin alım satımının yapıldığı belirtilerek; şirket tarafından yatırım konusu yapılan ve borsada işlem gören mevcut hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirleri için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi

kapsamında iştirak kazancı istisnasından yararlanılıp yararlanılmayacağı, şirketin iki seneden az süre elinde bulunan hisse senetlerinin satışının zararlarla sonuçlanması durumunda bu zararların kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği, hisse senetlerinin satışının katma değer vergisine tabi olup olmadığı hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkındaki görüşler aşağıda açıklanmıştır.

2.17.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirket tarafından tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımdan elde edilen temettüleri için, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Diğer taraftan, Şirket aktifinde iki tam yıldan daha az bir süredir bulunan hisse senetlerinin satışı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamına girmediğinden, bu hisselerin satışından doğan zararların, ilgili dönem kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.17.2.KDV Kanunu Yönünden

Söz konusu hisse senetlerinin teslimi KDV Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

2.18. Google Firmasına Ödenen Reklam Giderlerinin Tevsikinde Fatura Yerine Ekstrenin Kullanılıp Kullanılmayacağı Hakkında ([30/12/2022 Tarih ve 1561466 Sayılı Özelge](#))

Firmanın ... firmasından reklam hizmeti satın aldığı ancak alınan hizmet karşılığında ... şirket politikası gereği ... tarihi itibarıyla fatura düzenlenmesine son verilmesi nedeniyle fatura yerine geçen ekstre verildiği belirtilerek reklam harcamalarının söz konusu belge kullanılarak tevsikine ve gider olarak kaydına ilişkin usul ve esaslar hakkında görüş talep edilmektedir.

2.18.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

Şirket tarafından gerçekleştirilen söz konusu reklam harcamalarının, işin mahiyeti ve genişliğiyle uygun olması, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet

bağının bulunması, giderlerin keyfi olmaması ve Vergi Usul Kanununa göre tevsik edici belgelerle tevsik edilmesi halinde Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.18.2.Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme

Yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.

Mükellefin aldığı hizmet karşılığında ödemede bulunduğu yurt dışında mukim kuruluşun, ülkemizde mükellefiyetinin tesis edilmesinin gerekmediği durumlarda ise yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan hizmet karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları ödemelerin Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde belirtilen fatura veya fatura yerine geçen belge veya ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, bu halde, söz konusu ekstrenin kayıtların tevsikinde, tevsik edici belge olarak kabulü için ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge mahiyetinde olmasına bağlı bulunmaktadır.

2.18.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Google firmasından alınan ve Türkiye'de faydalanılan reklam hizmeti 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesine göre KDV'ye tabidir. Söz konusu hizmetler nedeniyle ...Türkiye'de işyeri oluşması halinde hizmete ilişkin düzenlenen faturada hesaplanan KDV'nin Google tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, bu faturada gösterilen KDV'nin düzenlenecek 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür.

2.19. İş Kazası Sonucu Mahkeme Kararına İstinaden Ödenen Tazminat, Yasal Faiz ve Harçların Gider Yazılıp Yazılmayacağı ([30/12/2022 Tarih ve 157740 Sayılı Özelge](#))

İşyerinde meydana gelen iş kazası ile ilgili olarak mahkemece; davacı işçinin %30, şirketin %70 oranında kusurlu bulunduğu ve şirketin tazminata mahkum edildiği, ... tarihinde söz konusu işçiye şirket tarafından toplam-TL ödendiği belirtilmiş olup, şirket tarafından mahkeme kararına istinaden ödenen söz konusu tazminat, yasal faiz ve harçların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılıp yazılmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

İşyerinde gerçekleşen iş kazası sonucu yaralanan işçiye, yukarıda belirtilen mahkeme kararına göre kusur oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödemek zorunda kalınan tazminat, yasal faiz ve harç bedellerinin tamamının, Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.20. Sanayi Odası ve İl Milli Eğitim Müdürlüğüne Bedelsiz Mal Teslimi ve Hizmet İfasında KV ve KDV Uygulaması ([23/12/2022 Tarih ve 88561 Sayılı Özelge](#))

Şirketin hisselerinin %98'inin ... Odasına ait olduğu ve Sanayi Odası bünyesinde faaliyet gösterildiği belirtilerek, Şirketin yaptıracığı bir takım tadilat tamirat işleri ile alacağı bazı demirbaş ve teçhizatın Eskişehir Sanayi Odası ile Eskişehir İl Milli Eğitim Müdürlüğüne bedelsiz tesliminin Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesi kapsamında KDV'den istisna olması nedeniyle, söz konusu mal ve hizmetler ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyeti içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile söz konusu bedelsiz teslimlerin Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesi kapsamında indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

2.20.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketin %98 ortağı olan ... Odasına yapacağı aynı ve nakdi ödemeler, gider olarak kabul edilmeyeceği gibi bağış ve yardım kapsamında da değerlendirilmeyecektir. Bu bağlamda, adı geçen Oda için yapılan tadilat ve tamirat işleri karşılığı ödemeler ile satın alınarak Oda'ya bedelsiz verilen demirbaş

ve teçhizat bedelinin, kar payı dağıtımı olarak kabul edilerek Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6/b-i bendine göre vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, ... Müdürlüğü için yapılan tadilat ve tamirat işleri karşılığı yapılan ödemeler ile satın alınarak anılan Müdürlüğe bedelsiz olarak teslim edilen demirbaş ve teçhizat bedelinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmü gereğince beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek ve o yıla ilişkin kurum kazancının %5'ini aşmamak şartıyla indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.20.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketin yaptıracağı bir takım tadilat tamirat işleri ile alacağı bazı demirbaş ve teçhizatın bedelsiz olarak Eskişehir İl Milli Eğitim Müdürlüğü ve Eskişehir Sanayi Odasına teslim edilmesi 3065 sayılı Kanunun 17/2-b maddesine göre KDV'den istisna olup, 1/1/2019 tarihinden itibaren söz konusu istisna kapsamında bedelsiz olarak gerçekleştirilen teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin 3065 sayılı Kanunun 30/a maddesine göre indirimi mümkündür.

2.21. Limited Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi Durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14. Maddesinden Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında [\(22/12/2022 Tarih ve 1521377 Sayılı Özelge\)](#)

Şirketin ... tarihinde nevi değiştirerek limited şirketten anonim şirket statüsüne geçtiği, nevi değişikliği sonrası ... tarihinde limited şirkete ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin bağlı bulunulan vergi dairesine verildiği, söz konusu kurumlar vergisi beyannamesinde şirketin bankada yer alan döviz tutarları için nevi değişikliği tescil tarihi itibarıyla kur farkları hesaplanarak kurum kazancına dahil edildiği, limited şirket kapanış bilançosunda yer alan döviz tutarının nevi değişikliğini takip eden günlerde yayımlanan 7352 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 14 madde kapsamında Türk lirasına dönüştürülmek suretiyle söz konusu madde kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanılmak istenildiği belirtilerek, Söz konusu madde kapsamında döviz varlığının kur korumalı mevduat hesaplarına aktarılması halinde nevi değişikliği için verilen limited şirket kurumlar vergisi beyannamesinde düzeltme

yapılarak Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca limited şirket dönem sonu yabancı paraların değerlemesinden doğan kur farkı kazancının kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı, 31/12/2021 tarihi itibarıyla döviz tevdiat hesabında yer alan mevduatın tamamının değil, ticari faaliyet için gerekli tutarın şirket bünyesinde tutularak kalan kısmının bozdurulması durumunda kurumlar vergisi istisnasından yararlanılmasının mümkün olup olmadığı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Anonim şirket tarafından ... hesap dönemi dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilecek kıst dönem geçici vergi beyannamesinde 13/12/2021-31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kur farkı kazançlarıyla sınırlı olarak yararlanılması mümkün olup, 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan yabancı para tutarının sadece bir kısmının bu düzenleme kapsamında dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmüş olması durumunda dönem sonu (31/12/2021) itibarıyla kur farkı değerlemesinden doğan kambiyo karının istisna uygulanacak kısmının, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19)'de yer alan açıklamalar çerçevesinde Türk Lirasına dönüştürülen yabancı para tutarının mükellefin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı para hesabına oranı dikkate alınmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

2.22. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yürütülen Projenin Şirketin Fabrika Binasında Seri Üretimine Yapılması Durumunda Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla İstisna Hükümünden Yararlanılıp Yararlanılmayacağı ([22/12/2022 Tarih ve 1521009 Sayılı Özelge](#))

Şirketin merkez adresinde asansör kontrol ünitesi, asansör kumanda kartları ve sistemleri üretimi faaliyetinde bulunduğu, ayrıca ... tarihinden itibaren ...
..... Teknoloji Geliştirme Bölgesinde bulunan şubede Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü ve şubede Ar-Ge faaliyetleri kapsamında geliştirilen "EN81-20 uyumlu tümleşik asansör kontrol cihazı" isimli projenin tamamlandığı belirtilerek bu proje kapsamında söz konusu cihazın şirketin merkezinde bulunan fabrikasında farklı bir aksan ya da ürüne eklenmeksizin tek bir ürün olarak seri üretime tabi tutularak

pazarlanmasından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketin teknoloji geliştirme bölgesinde yukarıda yer alan esaslar doğrultusunda yürüttüğü yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançlar 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, teknoloji geliştirme bölgesi dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanılamayacağından, teknoloji geliştirme bölgesi dışında yapılan üretim dolayısıyla kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.23. Seyahat acentelerinin taşımacılık hizmetinde kullandığı binek otomobillerinin kira ödemelerinin ve genel giderlerinin indirimi ([19/12/2022 Tarih ve 591771 Sayılı Özelge](#))

Seyahat acenteliği belgesine sahip olarak havayolu ve karayolu taşımacılığı sektöründe biletleme ve diğer firmalardan kiralanan araçlarla havaalanı-şehir merkezi, oteller-kongre merkezi ve benzeri arasında ücret karşılığı taşımacılık (transfer) hizmeti verildiği belirtilerek, faaliyetinde kullanılan binek otomobillere ilişkin kira ödemelerinin ve genel giderlerin, Gelir Vergisi Kanununun 7194 sayılı Kanunla değişik 40'ıncı maddesinde yer alan gider kısıtlamasına tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla kiralama yolu ile edinilen taşıtların 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 12'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "binek otomobil" tanımına uyması durumunda, Kültür ve Turizm Bakanlığında alınan "Seyahat Acentesi İşletme Belgesi" ile seyahat acentesi olarak yapılan taşımacılık (transfer) faaliyeti "kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi" kapsamında değerlendirileceğinden, bu faaliyetlerde kullanılan binek otomobillere ilişkin giderlerin, gider kısıtlamasına tabi tutulmaması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, binek otomobil kapsamda değerlendirilmeyen ve faaliyetlerde kullanılan ticari taşıtlara ilişkin giderlerinin ise herhangi bir kısıtlamaya tabi

tutulmaksızın tamamının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi hükmü uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

2.24. S.S. Valide Kadın Girişimi Üretim ve İşletme Koop. Hibe Desteği Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 58797 Sayılı Özelge)

Kooperatif olarak faaliyette bulunan mükellef tarafından, Ticaret Bakanlığınca 2021 yılı içerisinde kadın girişimi kooperatiflerini desteklemek için verilen hibe desteklerinden yararlandığı, alınan hibe desteği ile kooperatifte kullanılmak üzere makine ve teçhizat alındığı belirterek, kooperatif olarak elde edilen hibe desteğinin kurumlar vergisine tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edilmiştir.

Tüketim ve taşımacılık kooperatifi olarak kurulanlar hariç, çeşitli amaçlarla kurulan kadın kooperatiflerinin; ana sözleşmelerinde, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ve sadece ortaklarla iş görülmesine yönelik hükümlerin bulunması, bu hükümlere fiilen uyulması ve ortak dışı işlemde bulunulmaması kaydıyla kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanmaları mümkündür.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı kayıtlarının tetkikinden kooperatifin kurulduğu günden bu yana kurumlar vergisi mükellefi olduğu ve muafiyetin bulunmadığı anlaşılmış olup, Ticaret Bakanlığınca KOOPDES Programı kapsamında kooperatife yapılan hibe destek tutarının kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu destek ile yapılan harcamaların ise niteliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

2.25. Nakit Sermaye Artışında Faiz İndirimi (19/12/2022 Tarih ve 1500152 Sayılı Özelge)

Şirketin .../Mayıs ayında TL nakit sermaye artırımına gittiği, bu tutarın TL'sinin yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat alımında kullanıldığı ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 25 puan artırımlı nakdi sermaye artışı indiriminden yararlandığı, yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan

kıymetlerin 2019 yılında da şirket tarafından kullanıldığı ve 2019 yılında sermaye azaltımına gidilmediği belirtilerek, yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizat için 25 puan artırımlı nakdi sermaye artışı indirimi uygulamasından 2019 yılı ve ilerleyen yıllarda da yararlanılıp yararlanılmayacağı hususunda görüş sorulmuştur.

Nakden artırılan sermayenin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat alımında kullanılan kısmına ilişkin olarak anılan Karar uyarınca ilave 25 puan uygulamasından, (diğer şartların da sağlanması kaydıyla) nakdi sermaye indiriminden yararlanan tüm dönemler için faydalanılması mümkündür.

2.26. Kooperatifin Ortak Dışı Satış Yapan Personelinin Ücret Giderlerinin İktisadi İşletme Bünyesinde Verilen Kurumlar Vergisi Matrahından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında ([19/12/2022 Tarih ve 589887 Sayılı Özelge](#))

Kooperatifin satış mağazalarında hem ortak dışı hem de ortak içi işlem kabul edilen ürünlerin satıldığı belirtilerek, satış mağazalarında çalışan personelin ücret giderlerinin, kooperatifin iktisadi işletmesinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı, gider olarak dikkate alınabilmesi durumunda gider yazılabilecek tutarın nasıl hesaplanacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kooperatifin satış mağazalarında görev yapmakta olan personelin ücret giderlerinin; bu mağazalarda yapılan ve ortak dışı işlem olarak kabul edilen ürün satışlarından elde edilen hasılatın bu mağazadaki toplam ürün satış hasılatı içindeki oranına isabet eden kısmının, kooperatife bağlı iktisadi işletmenin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.27. Sat-Kirala-Geri Al İşlemi İle Finansal Kiralama Şirketine Satılan Gayrimenkule 3194 Sayılı İmar Kanunu Kapsamında Yapılan Eklentilerin KV, KDV ve Tapu Harcı İstisnalarına Etkisi ([16/12/2022 Tarih ve 673941 Sayılı Özelge](#))

Şirketin aktifinde bulunan taşınmazı ... tarih ve ... numaralı sözleşme ile ... Finansal Kiralama Anonim Ortaklığına) 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla (sat-kirala-geri al) sattığı, hali

hazırda kira ödemelerinin devam ettiği, ödemelerin 12.03.2024 tarihinde biteceği ve taşınmazın satıp-geri kirala yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında tapu harcı istisnası ile tekrar şirketin mülkiyetine geçeceği, bu satış ve kiralama işlemlerine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (j) bendi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-y maddesi kapsamında istisna uygulandığı, söz konusu taşınmaz için 3194 sayılı İmar Kanununun geçici 16'ncı maddesi kapsamında işlem tesis edildiği ve binaya ait eklentiler için, tapunun ... Leasinge kayıtlı olduğu Ekim 2018 döneminde e-devlet üzerinden müracaatta bulunduğu, konuyla ilgili harç ödemelerinin de aynı dönemde yapıldığı, mezkur madde kapsamında ruhsatlandırılan bu eklentilerin tapuya hali hazırdaki mülk sahibi YKB tarafından işletileceği ve taşınmazın kira süresi sonunda şirkete bu eklentiler ile birlikte devredileceği belirtilerek, söz konusu taşınmazın eklentileri ile birlikte şirkete devri işlemi için 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (j) bendi, 3065 sayılı Kanunun 17/4-y ve 6361 sayılı Kanunun 37/2 maddeleri kapsamındaki istisna hükümlerinden yararlanıp yararlanılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

2.27.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın 6361 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak sat-kirala-geri al yöntemi ile Finansal Kiralama A.O.'na satılması ve fiilen kiracısı konumunda bulunduğu binaya yapmış olduğu eklentilerle birlikte sözleşme süresinin sonunda devrinde; 2018 yılında yapı kayıt belgesi alınması amacıyla 3194 sayılı İmar Kanununun geçici 16'ncı maddesi kapsamında başvuru konusu edilen eklentilerin de taşınmazda fiilen mevcut olması, sözleşme süresinin sonunda finansal kiralama konusu taşınmazın aynı eklentilerle birlikte şirket adına tescil edilmesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (j) bendinde yer alan diğer şartları da taşınması kaydıyla anılan istisna hükümlerinden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

2.27.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın 6361 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak sat-kirala-geri al yöntemi ile Finansal Kiralama A.O.'na satılması ve fiilen kiracısı konumunda bulunduğu binaya yapmış olduğu eklentilerle birlikte sözleşme

süresinin sonunda devrinde; 2018 yılında yapı kayıt belgesi alınması amacıyla 3194 sayılı İmar Kanununun geçici 16'ncı maddesi kapsamında başvuru konusu edilen eklentilerin de taşınmazda fiilen mevcut olması ve sözleşme süresinin sonunda finansal kiralama konusu taşınmazın aynı eklentilerle birlikte şirket adına tescil edilmesi şartıyla KDV istisnasından faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

2.27.3.Harçlar Kanunu Yönünden

Şirketin aktifinde kayıtlı olan taşınmaz 6361 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak sat-kirala-geri al yöntemi ile A.O.'na satıldığında ve şirkete kiralandığında, 2018 yılında yapı kayıt belgesi alınması amacıyla 3194 sayılı İmar Kanununun geçici 16'ncı maddesi kapsamında başvuru konusu edilen eklentilerin de taşınmazda fiilen mevcut olması ve sözleşme süresinin sonunda finansal kiralama konusu taşınmazın aynı eklentilerle birlikte şirket adına tescil edilmesi kaydıyla, söz konusu tescil işleminin 6361 sayılı Kanunun 37'nci maddesi kapsamında tapu harcından istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

2.28. Lokomotif ve Yolcu Vagonlarının Yurt Dışında Tamir, Bakım ve Onarımı (16/12/2022 Tarih ve 1492519 Sayılı Özelge)

Şirketin lokomotif yük ve yolcu vagonları; alımı, satımı, tamir, bakım, onarım ve yenileme faaliyeti ile iştigal ettiği, ... ile imzalanan sözleşmeye göre, 2 adet ... 1014 tip kullanılmış Elektrikli Lokomotif'in ... mukimi ... firmasına bakımının yaptırılacağı, 30 adet kullanılmış yolcu vagonunun ise ... Devlet Demiryollarından alınarak yine ... mukimi ...Fabrikasına tamir ettirileceği, ... veya ...Limanından ...Corporation'a lokomotif ve vagonların çalışma test ve teslimatının gerçekleştirileceği ve bu şekilde ihale şartlarının gerçekleşmiş olacağı belirtilerek, tamamı yurt dışından transit ticaret olarak gerçekleştirilen bu faaliyetten elde edilen kazanç dolayısıyla Şirketin Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanılıp yararlanamayacağı hususunda bilgi talep edilmiştir.

Lokomotiflerin Avusturya mukimi firma tarafından bakım ve onarımının yapılacağı, vagonların tamir ve revizyonunun ise Almanya mukimi firmaya yaptırılacağı, son olarak lokomotif ve vagonların test işlemlerinin Almanya mukimi firma tarafından

yapılmasını müteakip sözleşmenin tamamlanacağı, teslimatı yapılacak lokomotifler ve vagonların bakımı, onarımı tüm teknik donanımı ve tefrişatına dair eksikliklerin yurt dışındaki fabrika ve atölyelerde tamamlanacağı ve Şirketin bu satışlara aracılık ettiği hususları dikkate alındığında, söz konusu faaliyet kapsamında elde edilen kazancın, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, bu kazançların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.29. Satış Ofisinin Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası ([16/12/2022 Tarih ve 1492390 Sayılı Özelge](#))

Şirketin inşaat taahhüt ve alım satımı işi ile iştigal ettiği, tapu sicilinde ... ili, ... ilçesi, ...İnkılap Mahallesi, ...mevkii ... ada ... parsel de kayıtlı arsayı ... tarihinde satın aldığı, arsa üzerine halen kullanılmakta olan satış ofisinin yapıldığı ancak söz konusu taşınmazın tapu kayıtlarında arsa olarak yer aldığı belirtilerek söz konusu taşınmazın arsasıyla birlikte satışının Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi ve Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17/4-r maddesi gereğince istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, değerlendirilmemesi durumunda uygulanacak KDV oranı ve yüklenilen KDV'nin iadesinin alınıp alınamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

2.29.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Taşınmaz ticareti ile uğraşan şirketin, ... İli, ... İlçesi, ... Mevkii, ... Pafta, ... ada, ... parselde bulunan ve tapuda arsa olarak kayıtlı olan taşınmazının üzerindeki satış ofisi ile birlikte satışından elde edilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

2.29.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Taşınmaz ticareti ile uğraşan şirketin tapuda arsa olarak kayıtlı bulunan taşınmazının, üzerindeki satış ofisi ile birlikte satış işlemi, KDV Kanununun 17/4-r

maddesinde yer alan istisna hükmünün uygulanması mümkün olmayıp %8 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

2.30. TÜBİTAK Onaylı Ar-Ge Projesinde Çalışan Personel İçin Yararlanılan Gelir Vergisi Stopaj Teşviki ve Sigorta Prim Desteği İle Ar-Ge Harcamalarının Tespiti (15/12/2022 Tarih ve 1490350 Sayılı Özelge)

Şirketin 5746 sayılı Kanununun 3'üncü maddesi kapsamında TÜBİTAK onaylı Ar-Ge projesi yürüttüğü belirtilmiş olup; Ar-Ge indiriminin hesaplanmasına ilişkin dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerle ilgili %50 oranındaki sınırın tespitinde, toplam harcamaların brüt tutarının mı yoksa toplam bu kapsamdaki faaliyetlere istinaden alınan hibe ve destekler düşüldükten sonraki tutarın mı alınacağı, proje kapsamında çalışan personel için yararlanılan gelir vergisi stopaj teşviki ile sigorta prim desteğinin Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınıp alınmayacağı, söz konusu destek tutarlarının kurum kazancının tespitinde gelir olarak kabul edilip edilmeyeceği ile bu tutarların özel fon hesabına alınıp alınmayacağı hususlarında görüş sorulmuştur.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge projelerinde; Ar-Ge indiriminin hesaplanmasına ilişkin dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerle ilgili %50 oranındaki sınırın tespitinde, toplam harcamalardan bu kapsamdaki faaliyetlere istinaden alınan hibe ve destekler düşüldükten sonraki tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinde tahakkuk ettirildikten sonra terkin edilen gelir vergisi stopajı ile yarısı Maliye Bakanlığı bütçesinden karşılanan sigorta primi işveren hissesinin gelir ve gider hesapları ile ilişkilendirilmemesi ve söz konusu tutarların Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu tutarların özel fon hesabına alınamayacağı tabiidir.

2.31. Ar-Ge Merkezinde Çalışan Personelin Ücretinin Vergilendirilmesi (15/12/2022 Tarih ve 1490092 Sayılı Özelge)

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezi olarak faaliyet gösterildiği belirtilerek, Ar-Ge merkezinde çalışan personele ödenen ücretlerle ilgili olarak brüt

Ücret üzerinden mi yoksa 5746 sayılı Kanun kapsamında faydalanılan teşvikler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden mi Ar-Ge indiriminden faydalanılabileceği ile Ar-Ge merkezinde çalışan personele ilişkin olarak Sosyal Güvenlik Kurumu bildirgeleri üzerinden hesaplanan %5 indirim tutarının faydalanılacak Ar-Ge indiriminin hesabında personel ücret giderlerinden indirilip indirilmeyeceği hususlarında bilgi talep edilmiştir.

Muhtasar beyanname üzerinde tahakkuk ettirildikten sonra terkin edilen gelir vergisi stopajı, yarısı Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinden karşılanan sigorta primi işveren hissesi ile SGK bildirgeleri üzerinden hesaplanan %5 indirim tutarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, söz konusu teşvikler düşüldükten sonra kalan tutarın Ar-Ge indirimine konu edileceği tabiidir.

2.32. Serbest Bölgede Üretim Faaliyetinde Bulunan Şirketin Yangın Nedeniyle Zarar Gören ATİK İçin Alınan Sigorta Tazminatları ([15/12/2022 Tarih ve 210813 Sayılı Özelge](#))

Serbest bölgede kuruyemiş ve cips üretimi faaliyetinde bulunan Şirkete ait bazı üretim makinelerinin yangın nedeniyle kullanılamaz hale gelmesi üzerine hurda olarak kayıtlara alındığı, yangın nedeniyle oluşan zararın sigorta firması tarafından karşılandığı ve zarar gören amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kalan değerlerinin üzerinde yapılan tazminat ödemeleri nedeniyle kazanç olduğu belirtilerek, söz konusu kazancın serbest bölgedeki üretim faaliyetine ilişkin istisna kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı ile istisna uygulanmaması durumunda bahse konu gelirin sabit kıymet yenilemek üzere 549 Özel Fonlar hesabına alınıp alınamayacağı hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

2.32.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Yangın nedeniyle zarar gören makineler nedeniyle sigorta şirketinden alınan tazminat tutarının, üretim faaliyeti dışında elde edilen kazançlar kapsamında olması nedeniyle, kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.32.2.Vergi Usul Kanunu Yönünden

Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin bünyesinde çıkan yangın nedeniyle kullanılamaz hale gelen amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle sigorta şirketinden tahsil edildiği belirtilen tazminatın, söz konusu iktisadi kıymetlerin net defter değerinden fazla olan kısmının, Kanunun 329'uncu maddesinde öngörülen usul ve esaslar dahilinde, yenileme fonu olarak "549. Özel Fonlar Hesabı"na alınması mümkün bulunmaktadır.

2.33. Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması ([15/12/2022 Tarih ve 1490049 Sayılı Özelge](#))

Şirketin 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 143'üncü maddesi ve Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) ... tarih ... sayılı Kararı ile kurulan ve BDDK'nın tarih sayılı Kararı ile verilen izni uyarınca faaliyet gösteren bir varlık yönetim şirketi olduğu belirtilerek, BDDK düzenlemeleri uyarınca finansal kuruluş tanımına giren varlık yönetim şirketi statüsündeki Şirketin finansman gider kısıtlaması karşısındaki durumu hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkındaki görüşler aşağıda açıklanmıştır.

5411 sayılı Kanunun 143'üncü maddesi ve Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde BDDK Kararı ile kurulan Varlık Yönetim Şirketinin, 5411 sayılı Kanun kapsamında finansal kuruluş olarak değerlendirilmesi nedeniyle, finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi tutulmaması gerekmektedir.

2.34. Finansman Gider Kısıtlaması Hakkında ([15/12/2022 Tarih ve 1490564 Sayılı Özelge](#))

Şirketin faaliyet konusunun A.Ş.'nin imal ettiği ürünlerin yurt dışına satışına aracılık etmek olduğu, şirketin bu işlem nedeniyle hiçbir riske katlanmamakta olduğu, ihracat ile ilgili her türlü operasyonel gider ve finansal gelir/gideri A.Ş.'ye kar marjı ilave ederek yansıtmakta olduğu, şirketin ihracata konu malları aynı değerle alıp aynı değerle ihracatını gerçekleştirdiği, ihracı gerçekleştirilen malların üretimi ve tedarikine ilişkin tüm yükümlülüğün imalatçı firmaya ait olduğu,

şirketin herhangi bir pazarlama ve fiyat belirleme yetkisinin bulunmadığı ayrıca şirketin "dış ticaret sermaye şirketi" ve "sektörel dış ticaret şirketi" unvanlarına haiz olmadığı belirtilmiş olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 11.13.4. maddesi kapsamında finansman gider kısıtlamasına tabi olup olunmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasına yönelik açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, faaliyetlerinin niteliği gereği ve Ticaret Bakanlığında izin almak suretiyle faaliyette bulunan dış ticaret sermaye şirketi veya sektörel dış ticaret şirketlerinin aracılı ihracat sözleşmeleri kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla finansman gider kısıtlamasına tabi olmayacağı belirtildiğinden, bu statüyü haiz olmayan şirket nezdinde finansman gider kısıtlamasının uygulanması gerekmektedir.

2.35. Manavgat Bölgesinde Yaşanan Yangın İle İlgili Cumhurbaşkanlığınca Başlatılan Yardım Kampanyası Çerçevesinde Belediyeye Yapılacak Konteyner ve İç Donanımı Yardımının Kurum Kazancından İndirimi ([13/12/2022 Tarih ve 317240 Sayılı Özelge](#))

12.08.2021 tarihli ve 4372 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yangın ve sel felaketlerinden zarar gören afetzedeler için yardım kampanyası başlatıldığı, anılan karara istinaden düzenlenen kampanya kapsamında firma tarafından barınma ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik konteyner ve iç donanımını sağlayacak eşya alımının yapılacağı ve Manavgat Belediyesine bağışlanacağı belirtilerek, bahse konu yardımın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-e maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş sorulduğu anlaşılmıştır.

Cumhurbaşkanı Kararında belirtilen şekilde yangın ve sel felaketleri için başlatılan yardım kampanyasına şirket tarafından yapılacak bağış ve yardımın, Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında tamamının beyanname üzerinden indirimi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda yapılan açıklama kapsamı dışında, belediyelere yapılacak yardımın ise, Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmüne istinaden kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak

koşuluyla kurum kazancının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

2.36. Kooperatif Üyelerinden Alınan Bedellerin Kurumlar Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu ([12/12/2022 Tarih ve 113279 Sayılı Özelge](#))

Ana sözleşmede belirtilen amaç ve konuları gerçekleştirmek üzere kooperatif üyelerinin ürettiği gıda, el sanatları vb. malları kooperatif aracılığıyla pazarlama faaliyetinde bulunulacağı, kooperatifin genel giderlerini karşılamak için üyeler adına satılan mallar üzerinden belirli oranda katkı payı (komisyon) tahsil edileceği belirtilerek, yapılacak bu işlemlerin Katma Değer Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden değerlendirilmesi hususunda görüş istenilmektedir.

2.36.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Kooperatiflerin üyelerinden aldığı ürünleri herhangi bir değişiklik yapmadan satması ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu nedenle, faaliyetlerinin bu işlemlerle sınırlı olması ve diğer şartlarında sağlanması kaydıyla, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda, kooperatif genel giderlerini karşılamak için üyeler adına satılan mallar üzerinden belirli oranda alınan katkı paylarının (komisyon) kooperatifin amaçları doğrultusunda harcanması durumunda, yapılan bu işlemler ortak dışı işlem sayılmayacak ve kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.

Ancak, alınan katkı paylarının üyelere, yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtılması halinde, kurumlar vergisi muafiyet şartlarından olan "sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması" şartı ihlal edilmiş olacağından, bu şartın ihlal edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekeceği tabiidir.

2.36.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Üyeler tarafından üretilen gıda, el sanatları vb. ürünlerin Kooperatif aracılığıyla pazarlanmasına yönelik Kooperatif tarafından sunulan aracılık hizmetinin karşılığı olarak satılan mallar üzerinden belirli bir oranda tahsil edilen katkı payları

(komisyon) üzerinden genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanması gerekmektedir.

2.37. 696 Sayılı KHK Sonrası Emekliliğe Hak Kazanan İşçinin Kıdem Tazminatı Hakkında (12/12/2022 Tarih ve 251022 Sayılı Özelge)

... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olan ve ... tarihinde tüzel kişilik kazanan şirket, 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile taşeron işçiler çalıştırmaya başladığı, emekliliğe hak kazanan işçilerin taşeron işçi olarak çalıştıkları ... tarihinden önceki dönemlere ait kıdem tazminatının da şirket tarafından hesaplanıp ödeneceği belirtilerek, söz konusu kıdem tazminatının şirket tarafından ödenmesi halinde kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılıp yazılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Tüzel kişilik kazanılan, tarihinden önceki dönemlerde Belediye bünyesinde farklı işlerde görev yapan ve 696 sayılı KHK kapsamında şirkette çalışmaya başlayan taşeron işçilerden, işten ayrılanlara yapılan ve ... tarihinden önceki çalışma süreleri de dikkate alınarak hesaplanan kıdem tazminatlarının, İş Kanunu hükümleri çerçevesinde hak sahibi personele ödenmesi halinde, ödenen tutarların şirket tarafından kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.38. Esnaf Kredi ve Kefalet Kooperatifinin Satacağı ve Kiralayacağı İşyerleri Elde Etmek Amacıyla İşyeri Kooperatifine Üye Olması Hakkında (12/12/2022 Tarih ve 578511 Sayılı Özelge)

Katma değer vergisi ile kurumlar vergisi yönünden mükellefiyetin bulunmadığı, .../Kasım ayı itibarıyla Toplu İş Yeri Kooperatifine ortak olduğu ve ortak olunan bu kooperatif vasıtasıyla kooperatifiniz mülkiyetine dört adet iş yeri satın alınacağı, bu iş yerlerinin bir kısmının satılacağı bir kısmının da kiraya verileceği belirtilerek, kiralama ve satış işlemleri nedeniyle kooperatif adına kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

2.38.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Amacı esnaf ve sanatkar faaliyetleri için gerekli krediyi sağlamak veya kredi ve banka teminat mektubu almak üzere kefil olmak olan kooperatifin iş yerleri elde etmek amacıyla kooperatife üye olması, kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.

Ancak, kooperatifin üye olduğu iş yeri kooperatifinden almış olduğu iş yerlerini satması veya kiraya vermesi, anılan maddedeki "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartının ihlali sayılacağından, bu işlemler ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek ve söz konusu iş yerlerinin satıldığı veya kiraya verildiği tarihte kooperatif tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletme nezdinde, bu işlemler kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

2.38.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Kooperatifin ortak olduğu işyeri kooperatifinden almış olduğu işyerlerini satmak veya kiraya vermek suretiyle amacı dışında gerçekleştirdiği bu faaliyetleri nedeniyle işyerlerinin satıldığı veya kiraya verildiği tarihte Kooperatif nezdinde KDV mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

2.39. Toprak Sulama Arklarının Temizlenmesi Sonucunda Alınan Ücretlerin Vergilendirilmesi ([08/12/2022 Tarih ve 20079 Sayılı Özelge](#))

6172 sayılı Sulama Birlikleri Kanununu hükümlerine göre kurulmuş olan sulama birliğinin, Devlet Su İdaresi tarafından inşa edilen ve kurulan birlikçe devralınan sulama tesislerinin bakım onarımını yapmak ve yaptırmak ile sorumlu olduğu; söz konusu tesislerin açık kanal sulama tesisi olarak inşa edilmiş bir tesis olması itibarıyla arazilere sulama suyunun ulaşımı sırasında toprak sulama arklarının kullanıldığı, bu su arklarının temizlenmesi, yabancı otlarla mücadele edilmesi, su israfının önlenmesi için arkların insan gücüyle ve iş makinesi ile temizlenmesinin gerektiği, gelirin su kullanım hizmet bedeli olduğu, su arklarının açılması, temizliği sırasında iş makinesi kira bedelinin su kullanım hizmet bedeline ilave edilmeyip ilgili arazi sahiplerinden alındığı belirtilerek; toprak sulama arklarının zorunlu olarak iş makinesi ile temizliği durumunda, iş makinesi kira bedeli olarak ek ücret alınmasının vergisel durumu hakkında görüş sorulmaktadır.

5355 sayılı Kanun ile 6172 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve kamu tüzel kişiliğine sahip olan sulama birliklerinin, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, sulama birliklerinin 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 sulama birlikleri bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.

Mahalli idare sınırları içerisinde yer alan su kullanıcılarına hizmet vermekle görevli olan sulama birliklerinin kuruluş kanunu değişmiş olsa da vermiş olduğu hizmetler, 5393 sayılı Belediye Kanununa göre belediye teşkilatı ya da 442 sayılı Köy Kanununa göre köy tüzel kişiliği oluşmuş yerleşim yeri ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununa göre büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde olup belde belediye ve köy tüzel kişiliğini kaybetmesi sonucu mahalleye dönüşen ancak halen tarımsal faaliyetlerini devam ettiren yerleşim yerleri olarak tanımlanan yerleşim birimi esasına göre aynı şekilde devam ettiğinden; sulama birliklerinin, kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmelerinin bulunması halinde; bu iktisadi kamu kuruluşlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin (I) bendi gereğince kurumlar vergisinden muaf tutulacağı tabiidir.

Dolayısıyla, su kullanıcılarına hizmet vermekle görevli olan sulama birliğinin yerine getirmiş olduğu hizmetler karşılığında su kullanıcılarından su kullanım hizmet bedeli alması, birliğine bağlı bir iktisadi kamu kuruluşunun oluşmasını gerektirmekte olup bu iktisadi kamu kuruluşunun, kanal, boru ve benzeri yollarla su dağıtım faaliyetlerinde bulunması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin (I) bendi gereğince kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, sulama suyunun arazilere ulaşımında kullanılan toprak sulama arklarının temizlenmesi işi, su dağıtım faaliyetinin yürütülmesi için zaruri olarak gerçekleştirilen bir iş olması nedeniyle, su dağıtım faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden; sulama arklarının temizlenmesi sonucunda ortaya çıkan ek maliyetlerin su kullanıcılarının ödediği su kullanım hizmet bedeline ilave edilmeksizin ilgili su

kullanıcılarından ek ücret olarak alınması, iktisadi kamu kuruluşunun muafiyetini etkilemeyecektir.

2.40. Alınan Sipariş Avansları Hesabına İlişkin Kambiyo Zararının Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olup Olmayacağı (08/12/2022 Tarih ve 573035 Sayılı Özelge)

Şirketin yurt dışına ihraç ettiği madenlere ilişkin olarak, bazı müşterilerinden döviz cinsinden avans aldığı, söz konusu avansların bilançonun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" içerisinde yer alan "Alınan Sipariş Avansları" hesabında takip edildiği, Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi uyarınca "Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Bilançonun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde yer alan "Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağı tabiidir.

2.41. Yurt Dışında Bir Kısmı Bozulan ve Düşük Bedelle Satılan Ürünün KV ve VUK Açısından Durumu (06/12/2022 Tarih ve 308822 Sayılı Özelge)

Yurt dışına meyve ihracatı faaliyetinde bulunulduğu, ... tarihinde Hollanda'ya kasa (... kg) çekirdeksiz üzüm gönderildiği, bunun karşılığında da aynı tarihte ... tutarında fatura düzenlendiği, ama ürün Hollanda firması tarafından teslim alındığında üzüm salkımlarının bir kısmının döküldüğü ve saplarında kararmaların başladığının görüldüğü, bu durumun üreticinin son ilaçlamaları yapmamasından kaynaklandığı, Hollanda firması ile konuşularak ürünün satılmasının istenildiği, üzümlerin Hollanda'da toplamda ... bedel karşılığında satıldığı, Hollanda firmasının bununla ilgili olarak ürünün fotoğrafını ve ürünün satışı ile ilgili dokümanı gönderdiği, arada ... avruluk fiyat farkının ortaya çıktığı belirtilerek, oluşan farkının gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda görüş sorulmaktadır.

2.41.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirket tarafından ihraç edilen meyvelerin yurtdışındaki firma tarafından teslim alınana kadar geçen süreçte niteliğinin bozulması nedeniyle ihracat aşamasındaki fatura bedelinin altında bir bedelle satıldığının, Vergi Usul Kanunu

hükümleri gereğince tevsik edilmesi halinde Şirket tarafından tahsil edilemeyen fark tutarın ilgili dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.41.2.Vergi Usul Kanunu Yönünden

Üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların vesikalara dayanılarak tevsik edilmesi esas olduğundan, somut olaya ilişkin olarak, malların kalitesinde hata olduğu gerekçesiyle bedelin eksik tahsil edilmiş olması durumunda, söz konusu bedele ilişkin olarak yurt dışındaki Hollanda firmasının kendi ülkesi mevzuatına göre şirket adına fatura düzenlemesi veya bunun mümkün olmaması halinde kendi ülke mevzuatına göre geçerli olması ve bu durumun gerektiğinde ispatı şartıyla düzenleyeceği bir belgenin kayıtların tevsiki açısından ispat edici belge olarak kullanılması gerekmektedir.

Öte yandan, tüm tevsik edici belge ve yazışmaların muhafazasının ve gerektiğinde ibraz edilmesinin şart olduğu tabiidir.

2.42. Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi ([06/12/2022 Tarih ve 149342 Sayılı Özelge](#))

Şirketin, uz" un mesafe elektrik hatlarının inşaatı faaliyeti ile iştigal ettiği, Almanya'da şubesinin bulunduğu ancak ticaret sicil tescili veya vergi dairesi kaydının bulunmadığı, söz konusu faaliyetin tamamen Almanya'da sürdürüldüğü belirtilmiş olup, Almanya'dan elde edilen şube kazancının kurumlar vergisi istisnası kapsamında olup olmadığı, şube faaliyetinden dolayı Almanya'da ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilip edilemeyeceği, Almanya'daki şubeden Türkiye'deki merkeze gelen dövizin değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Almanya'daki şube aracılığıyla gerçekleştirilen uzun mesafe elektrik hatlarının inşaatı faaliyeti ile sınırlı olarak elde edilen ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılacak kazanç dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde belirtilen istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, yurt dışında yapılan uzun mesafe elektrik hatlarının inşaatı işi dolayısıyla elde edilecek söz konusu istisna kazançla ilişkin şirkete yapılan

ödemelerden kesilen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.43. Kredi borcu nedeniyle kurulan iştirak şirketinin iştirak kazancı istisnasının uygulanacağı dönemin tespiti (01/02/2023 Tarih ve 2276 Sayılı Özelge)

Şirketimizin, %35,56 oranında hissedarı olan bankanız payına örtülü sermaye nedeniyle isabet eden tutarın "iştirak kazancı" istisnası kapsamında kurumlar vergisi matrahından indirilmesi hakkında görüş talep edilmektedir.

Borç veren kurum nezdinde düzeltme yapılabilmesi için, ilgili dönemde borç alan kurum nezdinde örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve bu tutar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödenmiş olması şarttır. İlgili dönemde, borç alan kurum nezdinde, zarar veya indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması ve dolayısıyla hesaplanan ve ödenen kurumlar vergisi olmaması durumunda, borç veren kurum nezdinde de düzeltme yapılması mümkün değildir. Ayrıca, ilgili dönemde; borç alan kurum nezdinde hesaplanan ve ödenen kurumlar vergisi çıkmadığı için borç veren kurum nezdinde düzeltmeye konu edilememiş tutarların, izleyen dönemlerde de düzeltmeye konu edilmesi söz konusu değildir.

Bankanızın iştiraki olan ve örtülü sermaye kapsamında borç kullanan şirketin hesap ... dönemlerindeki ticari bilanço zararları nedeniyle, aynı dönemlere ilişkin Bankanız tarafından yararlanılamayan iştirak kazancı istisnasından, ... kurumlar vergisi matrahının olduğu ... hesap döneminde veya önceki dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

2.44. Stok Affı Sonrasında 525 Sermaye Yedekleri Hesabında Yer Alan Tutarların, Ortaklara Ödenmesinden Sonra Yapılan Nakdi Sermaye Artışında, Nakdi Sermaye Artışı Faiz İndirimi (01/03/2023 Tarih ve 22361 Sayılı Özelge)

Şirketinizin 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 6'nci maddesi hükmüne göre işletmede

mevcut olduğu haldekayıtlarda yer almayan emtialarla ilgili TL tutarında stok beyanında bulunduğu,

Söz konusu tutarın ... hesap dönemi yasal defterlerinize önce "153-Ticari Mallar" hesabına borç,"525-Sermaye Yedeği" hesabına alacak kaydedildiği, daha sonra "525-Sermaye Yedeği" hesabına borç "331-Ortaklara Borçlar" hesabına alacak kaydının yapıldığı ve bu hesaba alacak kaydedilen tutarın ... tarihinden tarihine kadar muhtelif tarihlerde şirket ortağına nakden ödendiği,

Şirketinizin beklenti dışı artan enflasyon ve döviz kurları nedeniyle TL tutarında ek sermayeye ihtiyacı olduğu, bu amaçla şirketinizin esas sermayesini TL denTL 'ye yükseltilmesine ... tarihli genel kurulda karar verildiği, söz konusu sermaye artışının ... tarihli ve ...Sayılı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde tescil ve ilan olduğu, şirketinizin TL tutarındaki nakdi sermaye artışının pay sahibinin stok beyanı karşılığında şirketten tahsil ettiği tutarlardan ... ve ...tarihlerinde şirketin banka hesabına yaptığı havaleler yoluyla nakden karşılandığı,

.... TL tutarındaki nakdi sermaye artışı sonucunda şirketinizin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde düzenlenen nakdi sermaye artışında faiz indirimden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde düzenlenen indirim uygulaması ile sermaye şirketlerinde nakit artırılan sermaye üzerinden hesaplanan faizin kurumlar vergisi matrahından indirilerek sermaye artışının teşvik edilmesi amaçlanmış olup, 7326 sayılı Kanunun 6'nci maddesi kapsamında "525-Sermaye Yedeği" hesabına aktarılan tutarın ortaklara olan borçların ödenmesinde kullanılması ve ödenen bu tutarın ortağınız tarafından sermaye artırımını kapsamında şirkete tekrar aktarılması işlemi bilanço içi kalemlerin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışı olarak değerlendirileceğinden söz konusu indirim uygulamasından faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

2.45. Tarım Sulama Kooperatifinin Elektrik Üretiminden Dolayı Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Muafiyeti ([01/03/2023 Tarih ve 30635 Sayılı Özelge](#))

Kooperatifinizin, Devletçe ikmal edilmiş sulama tesislerinden alınan veya tarım sahalarından çıkarılan suyun zirai faaliyette kullanılması amacıyla zirai sulama tesisleri kurmak ve kurulmuş olanları işletmek amacıyla ... tarihinde kurulduğu,

Tarımsal sulama faaliyetinde kullanılmak üzere ... yılında teşvik belgesi kapsamında tesisinizin ihtiyacı olan elektriğin bir kısmını karşılayacak seviyede üretim kapasitesine sahip güneş panellerinden elektrik üretimine başlaması sebebiyle katma değer vergisi mükellefi olduğunuz,

... yılının ... ayından itibaren ise elektrik üretiminden dolayı kurumlar vergisi mükellefi olduğunuz ve bu tarihten itibaren özellikle kış aylarında ihtiyaç fazlası elektriğin son kaynak tedarik şirketlerine satıldığı ve karşılığında fatura düzenlediği belirtilerek, ortak içi işlemlerden kaynaklanan gelir ve giderlerden dolayı kooperatifinizin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden muafiyetinin devam edip etmeyeceği hususunda, görüş talep edilmektedir.

2.45.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Kış aylarında son kaynak tedarik şirketine elektrik satış gelirlerinden dolayı fatura düzenlenmesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatifinizin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olması kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kaydı sonlandırılacak olup anılan tarihten itibaren gerçekleştirilen ortak dışı işlemlerinize ilişkin olarak kooperatifiniz tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde edilen kazançlarınız iktisadi işletmeniz bünyesinde vergilendirilecektir.

Öte yandan ortak dışı işlemlerden doğan kazanç ile bu kazançlara bağlı kurumlar vergisi matrahının tespitine yönelik kooperatif nezdinde tutulacak defterlerde, ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve giderlerin ayrı ayrı izlenmesine imkân verecek şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

2.45.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Kooperatifinizin ana sözleşmesinde belirtilen faaliyet konusuna dahil, ticari amaçlı olmayan ve tarımsal sulama faaliyetinizde kullanmak amacıyla Kooperatifinize ait güneş panellerinden üretilen elektriğin, tesisinizin ihtiyacı olan elektrik miktarını aşmayacak şekilde mahsuplaşma yapılarak ticari amaç güdülmeksizin ... ye satışı KDV'nin konusuna girmemektedir.

Ancak, güneş panellerinden üretilen elektrik miktarının tarımsal sulama faaliyetiniz için gerekli miktardan fazla olması ve üretim fazlasının üçüncü kişilere satılması halinde söz konusu teslimlerde KDV hesaplanacağı tabiidir.

2.46. Banka Kredisinin Ana Parasından Doğan Temerrüt Faizinin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı Hakkında [\(01/03/2023 Tarih ve 263920 Sayılı Özelge\)](#)

Bankadan alınan ticari kredinin vadesinde ödenemediği ve bu nedenle kredi borcunun banka tarafından temerrüt faizi ile yeniden yapılandırılıp anapara ve temerrüt faizi ile taksitlendirildiği belirtilerek, banka kredisinin anaparasından doğan temerrüt faizinin gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kullanılan ticari krediye ilişkin ödenen temerrüt faizinin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem itibarıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine istinaden kurum kazancının tespitinde gider dikkate almanız mümkün bulunmaktadır.

2.47. Yurt Dışı İştiraktan Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 İnci Maddesi Kapsamında İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında [\(01/03/2023 Tarih ve 264019 Sayılı Özelge\)](#)

Özelge talep formunda, inşaat ve onarım işleri ile iştigal ettiği, tarihinde de, inşaat ve onarım işi yapmak üzere İngiltere kanunları getirdiği zorunluluk uyarınca hisselerinin tamamı şirketinize ait olmak üzere kurulduğu, bu kez %100 hissedarı olduğunuz bina inşaatı yapmak üzere ...hisseli olarak yabancı bir ortakla 'de yılında, elde ettiği kârın ... kanunları uyarınca ... oranında kurumlar vergisine tabi olduğu, yapılan kâr dağıtımının ise yine İngiltere kanunları uyarınca vergiden istisna edildiği belirtilerek, bu gelir dışında başka bir

faaliyeti bulunmayan , elde ettiği kârın hissedarı olduğu Şirketinize transferinin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca yurt dışı iştirak kazançları istinasından yararlanıp yararlanamayacağı veya aynı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca yurt dışı inşaat onarım işi kazanç istinasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Hisselerinin tamamına iştirak ettiğiniz firmasının %50 nispetinde ortağı olduğu elde ettiği iştirak kazancın kanunları uyarınca vergiden istisna olması ve firmasının istisna kazancının dışında başka bir kazancının bulunmaması nedeniyle, yurt dışı iştirakinizden elde edilen kazanç Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan "...iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması." şartının ihlali sayılacağından söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, de inşaat işlerinin yapılabilmesi için zorunlu olarak kurmuş olduğunuz oranında ortaklığıyla kurulmuş olan yine mukimi elde etmiş olduğu kar payını Hissedarı sıfatıyla şirketinize aktarması halinde elde edilen bu kazanç, şirketinizce yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan inşaat, onarım ve montaj işlerinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendindeki istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

2.48. Sanayi Sicil Belgesine Haiz Bir Şirketin Ürettiği Yazılım Programının Kiralaması Veya Kullandırılması Dolayısıyla Elde Edilen Kazanç Üzerinden 1 Puan İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (01/03/2023 Tarih ve 264050 Sayılı Özelge)

Sanayi sicil belgesine sahip olan şirketinizin üretmiş olduğu yazılım programlarının yurt içinde ve yurt dışında kiralama ve kullandırma faaliyetlerinden dolayı gelir elde ettiği belirtilerek bu gelirlerden elde edilen kazançla ilişkin kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından, yazılım programını yurt içinde veya yurt dışında kiralama ve kullandırma faaliyetinden elde edilen kazancın esas itibarıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazanç mahiyetinde değerlendirilmesi gerekmekte olup, diğer şartların da sağlanması halinde, münhasıran söz konusu faaliyetinizden elde ettiğiniz kazancınıza kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmaktadır.

2.49. Banka Yatırım Fon Portföylerinden Alım Satım Yoluyla Elde Edilen Kazancın İstisna Kapsamında Olup Olmadığı Hakkında ([01/03/2023 Tarih ve 268246 Sayılı Özelge](#))

Şirketinizin dönemlerine ilişkin banka fon portföylerinden kar payı ve kar paylarına ilave olarak payların fona iadesi suretiyle kazanç elde ettiği ayrıca geriye doğru iki yıldan uzun süreyle yatırım fonu portföyünden alım satım kazancı elde edildiği belirtilerek, banka yatırım fon portföylerinden alım satım yoluyla elde edilen kazançların istisna kapsamında olup olmadığı, yatırım fon portföyünden elde edilen kazançlarınyılı 1. dönem geçici vergisi beyannamesinde istisnaya konu olup olmayacağı ve Şirketinizce iki yıldan uzun süreyle söz konusu fonların katılma paylarının alım satımı sebebiyle elde edilen kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna tutulup tutulmayacağı hususlarında görüş talep edilmiştir.

22/1/2022 tarihli ve 31727 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7351 sayılı Kanununun 14'üncü maddesi ile 1/1/2022 tarihinden (özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından) itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine eklenen (4) numaralı alt bent gereği, aynı bendin (3) numaralı alt bendine göre halihazırda istisna kapsamında bulunan tam mükellef girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları dışında kalan tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kâr payları kurumlar vergisinden istisnadır.

Söz konusu yatırım fonlarının katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (3) ve (4) numaralı alt bentlerinde 15/4/2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7394 sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile yapılan değişiklik

gereği 15/4/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının 7394 sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile değişik (e) bendine göre anılan maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki istisna kazançlara kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı da 15/4/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisinden istisnadır.

Bununla birlikte, portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (e) bentlerinde yer alan istisnalar kapsamında bulunmamaktadır.

2.50. Şirket Kasasında Bulunan Fiziki Altının KVK Geçici Madde 14 Kapsamında İstisna Olup Olmayacağı Hakkında (02/02/2023 Tarih ve 160241 Sayılı Özelge)

2020 yılında alınan ve şirket kasasında muhafaza edilen fiziki altınların 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında Türk lirasına çevrilmesi durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14'üncü maddesine göre kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı, istisna kapsamına girmesi halinde ise fiziki altının alım tarihi ile Türk lirasına çevrildiği tarih arasından doğan kazancın tamamının istisnaya konu edilip edilemeyeceği hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında görüş talep edilmiştir.

Şirketinizin kasasında bulunan ve 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan fiziki altın için öncelikle bankada altın hesabı açılması akabinde ise altın hesabının 2022 yılı sonuna kadar dönüşüm hesabı açılarak Türk lirasına çevrilmesi gerekmekte olup, bu surette elde ettiğiniz Türk lirası varlığını en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeniz durumunda altın hesabındaki birikimlerinizi Türk lirasına çevirdiğiniz tarihte oluşan kazançlar ile vade sonunda elde ettiğiniz faiz ve kâr payı ile diğer kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

2.51. Aynı Arazi Üzerinde Tek Yatırım Teşvik Belgesiyle Yapılan 5 Adet HES'ten 2 sinin Kısmi Bölünme Konusu Edilip Edilemeyeceği veya KDV 13/d ve KVK 5/1-e Maddesi Kapsamında Devri ([02/03/2023 Tarih ve 28826 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunuzda; Şirketiniz adına alınan yatırım teşvik belgesine istinaden her biri ... Kw gücüne sahip tamamı şirketinize ait aynı arazi üzerinde beş adet elektrik enerjisi santrali (GES) yatırımınızın bulunduğu,

Santrallerin aynı arazi üzerinde tek teşvik belgesine istinaden kurulduğu, ancak çağrı mektuplarının, kuruluş süreçlerinin, geçici kabulleri ve kapanış vizelerinin ilgili kurumlar nezdinde ve kayıtlarda ayrı ayrı takip edilmekte olduğu,

Her santralin aynı arazinin farklı yerlerine kurulduğu, bağımsız olarak elektrik üretimi yaptığı, teslim edilen elektrik miktarının ayrı olarak takip edildiği, bedellerinin ayrı hesaplandığı ve servis ve bakım hizmetlerinin ayrı ayrı yürütüldüğü belirtilmiş olup, sözü edilen santralin tamamlama vizesi sonunda iki adedinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında kısmi bölünme suretiyle başka bir şirkete devrinin yapılıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Güneş Enerjisi Santrallerinin her birinin ayrı bir üretim işletmesi niteliği arz etmesi nedeniyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde diğer şartların da taşınması kaydıyla, bu santrallerden ikisinin kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkündür.

2.52. Kısmi Bölünme Nedeniyle Sermaye Azaltımında Vergilendirme ([03/02/2023 Tarih ve 162112 Sayılı Özelge](#))

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... olarak %... oranında iştirak ettiğiniz ve bilançonuzun aktifinde iki yıldan daha fazla bir süredir bulunan, ... TL kayıtlı değeri olan ... hisselerinin yeni kurulacak bir anonim şirkete devredileceği, kısmi bölünmede aynı sermaye konulacak hisseleri devralan şirkette artırılacak sermaye sonucunda çıkarılacak hisselerin devreden şirket ortaklarınıza verileceği, kısmi bölünmede devredilen varlığa karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle bölünen şirketiniz nezdinde ... TL sermaye azaltımı yapılacağı, şirketinizin mevcut sermayesinin ... TL olması

sebebiyle bu sermaye azaltımını karşılayabilmek için bölünme aşamasında sermaye azaltımı ile eş zamanlı olarak özkaynaklar içerisinde mevcut enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, geçmiş yıl karları ve yedeklerden karşılanmak üzere kısmi bölünme öncesinde sermaye artışı yapılacağını belirtilerek;

Şirketiniz nezdinde gerçekleşecek sermaye azaltımı ile aynı anda sermaye eklenecek ve sermaye azaltımında kullanılacak özkaynak kalemlerin işletmeden çekilmiş sayılarak vergiye tabi olup olmayacağı, vergiye tabi olacak ise hangi sıralamayla işletmeden çekilmiş kabul edileceği ve söz konusu sermaye azaltımı nedeniyle Şirketiniz nezdinde herhangi bir vergilendirme yapılıp yapılmayacağı,

Şirketiniz ortaklarının bir kısmının gerçek kişi olması sebebiyle bu kişilerin iktisap ettiği yeni şirket hisselerinin iktisap tarihi olarak şirketiniz hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi yoksa yeni kurulacak şirket hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi dikkate alınacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Kısmi bölünme sonucu sermaye azaltımı yapan şirketinizin aynı anda sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermaye yedekleri ile geçmiş yıl karlarının devralan şirkete aktarılması ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların sermaye alt hesaplarında takip edilmesi halinde, sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu hesapların devralan şirkette başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde ise bu işlemin gerçekleştiği dönemde devralan şirket nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Şirketinizin, sermaye azaltımının, sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermaye yedekleri ile geçmiş yıl karlarından karşılandığı ve bu hesaplarda yer alan tutarların devir alan şirketin sermaye alt hesaplarında takip edilmediği durumlarda ise sermaye azaltımı esnasında gerekli vergilendirme işlemlerinin yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, kısmi bölünme sonucu ortaklarınıza verilecek yeni anonim şirkete ait hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak kısmi bölünmeye konu olan şirketinizin hisse senetlerinin edinim tarihinin esas alınması gerekmektedir.

2.53. Kısmi Bölünme Nedeniyle Sermaye Azaltımında Vergilendirme ([03/02/2023 Tarih ve 162130 Sayılı Özelge](#))

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketiniz aktifinde iki yıldan daha fazla bir süredir bulunan (...) iştirak hisseleri ile şirketiniz aktifinde bulunan gayrimenkullerin yeni kurulacak bir anonim şirkete kısmi bölünme kapsamında devredileceği, kısmi bölünmede devredilen varlığa karşılık edinilen hisselerinin Şirketiniz ortaklarına verilmesi nedeniyle, Şirketiniz nezdinde toplam ... TL sermaye azaltımı yapılacağı belirtilerek,

Şirketiniz nezdinde gerçekleşecek sermaye azaltımında daha önce sermayeye eklenmiş olan; enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, yeniden değerlendirme değer artış fonları ile geçmiş yıl karlarının işletmeden çekilmiş sayılarak vergiye tabi olup olmayacağı, vergiye tabi olacak ise bu kalemlerin hangi sıralamayla işletmeden çekilmiş kabul edileceği,

Şirketiniz ortaklarının bir kısmının gerçek kişi olması sebebiyle bu kişilerin iktisap ettiği yeni şirket hisselerinin iktisap tarihi olarak devir olan veya bölünen şirket hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi yoksa yeni kurulacak şirket hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi dikkate alınacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Kısmi bölünme sonucu sermaye azaltımı yapan şirketinizin sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, yeniden değerlendirme değer artış fonları ile geçmiş yıl karlarının devralan şirkete aktarılması ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların sermaye alt hesaplarında takip edilmesi halinde, sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu hesapların devralan şirkette başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde ise bu işlemin gerçekleştiği dönemde devralan şirket nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Şirketinizin, sermaye azaltımını, sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, yeniden değerlendirme değer artış fonları ile geçmiş yıl karlarından karşılandığı ve bu hesaplarda yer alan tutarların devir alan şirketin sermaye alt hesaplarında takip edilmediği durumlarda ise sermaye azaltımı esnasında gerekli vergilendirme işlemlerinin yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, kısmi bölünme sonucu ortaklarınıza verilecek yeni anonim şirkete ait hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak kısmi bölünmeye konu olan şirketinizin hisse senetlerinin edinim tarihinin esas alınması gerekmektedir.

2.54. Sigorta ve Reasürans Brokerliği Faaliyeti Gösteren Firmalarda Aynı İşlemden Kaynaklanan Alacak ve Borç Tutarlarının Değerlenmesi Sonucu Oluşan Kur Farkı Gelir ve Giderlerinin, Finansman Gider Kısıtlaması Kapsamında Netleştirilip Netleştirilemeyeceği (03/02/2023 Tarih ve 166914 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda; ... sayılı ... hükümlerine tabi olarak sigorta ve reasürans brokerliği faaliyeti ile iştigal ettiğiniz, bu kapsamda müşterilerinizin sigorta veya reasürans şirketlerinden alacakları hizmetler için aracılık hizmeti verdiğiniz, ayrıca sigorta veya reasürans şirketlerinden almış olduğunuz yetki çerçevesinde prim tahsilatlarına da aracılık ettiğiniz, tahsilatına aracılık ettiğiniz işlemlerin şirket kayıtlarına bir taraftan müşteriden alacak olarak kaydedilirken diğer taraftan sigorta veya reasürans şirketine borç olarak kaydedildiği belirtilerek, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması uygulamasına yönelik olarak yabancı kaynak tutarının tespitinde kayıtlarda yer alan aynı işlemde kaynaklanan alacak ve borç tutarlarının ve aynı işlemde kaynaklanan alacak ve borç tutarlarının değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkı gelir ve giderlerinin netleştirilip netleştirilemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında yabancı kaynak ve öz kaynak karşılaştırmasına esas yabancı kaynaklar bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını ifade etmekte olduğundan, yabancı kaynak tutarının tespitinde bilançonuzda yer alan aynı işlemde (prim tahsilatına aracılık vb.) kaynaklanan alacak ve borç tutarlarının birbiri ile mukayese edilmek suretiyle netleştirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, müşterilerinizden olan alacaklardan kaynaklanan ve bilançonuzda "Müşteriden Alacaklar" hesabında izlenen alacak tutarları ile "Sigorta Şirketine Borçlar" hesabında izlenen ilgili sigorta şirketlerine olan borç tutarlarının aynı kaynağa ilişkin olmaması nedeniyle, söz konusu borç ve alacaklara istinaden

oluşan kur farkı gelir ve kur farkı giderlerinin birbirinden mahsubu da mümkün bulunmamaktadır.

2.55. Ortakları Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Tüzel Adi Ortaklığı Ortaklarının Kur Korumalı Mevduata İlişkin, İstisna Karşısındaki Durumu (03/02/2023 Tarih ve 166919 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda; ortakları kurumlar vergisi mükellefi olan (...) Adi Ortaklığınızın ... tarihli bilançosunda yer alan döviz tutarlarını 17/02/2022 tarihine kadar Türk lirasına çevirerek 6 ay vadeli kur korumalı Türk Lirası mevduat hesabına aktarmış olduğu belirtilerek, ... tarihli adi ortaklık bilançosunda yer alan yabancı para hesaplarına ilişkin kur farkı gelirlerinin ... yılı dördüncü geçici vergi dönemi itibarıyla ortaklarca hisseleri oranında beyan edilecek kısımlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesinin mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Adi Ortaklığınızca ... tarihli adi ortaklık bilançosunda yer alan döviz tevdiat hesabının kısmen veya tamamen 17/02/2022 tarihine kadar Türk lirasına çevrilerek 6 ay vadeli kur korumalı Türk lirası mevduat hesabına aktarılmış olması nedeniyle söz konusu yabancı para varlığının dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazancı ile ilgili olarak kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklarınızca hisseleri oranında Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14'üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2.56. Teknokente Yazılımı Gerçekleştirilen Projelerin, Satışı ve Kiralanmasından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanunu İstisnaları Karşısındaki Durumu (03/02/2023 Tarih ve 166932 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunuzda, şirketinizin mobil oyun yazılımı işi ile iştigal ettiği, oyun yazılım sürecini ... içerisinde bulunan kuluçka merkezinde gerçekleştirdiği, ayrıca teknokente yazılımını gerçekleştirdiği projeler ile bunlar dışında kalan diğer projelere ait araştırma geliştirme faaliyetlerini teknokent dışında Ar-Ge merkezi olan şubenizde gerçekleştirileceği belirtilerek, teknokent merkez adresinde yazılımı gerçekleştirilen projelerin, satışı ve kiralanmasından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden ve bu projelere ait teslim ve hizmetlerin KDV'den

istisna olup olmadığı ile söz konusu kazancın kurumlar vergisi istisnasından yararlanacak kısmının tespitinde, Ar-Ge merkezindeki personel maliyetlerinin nitelikli harcama veya toplam harcama tutarına dahil edilip edilmeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

2.56.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketiniz tarafından teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen oyun yazılımı faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazançlar 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olup geliştirilen yazılımların seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketinizin teknoloji geliştirme bölgesi dışında bulunan şubesinde yürütülen projelerden elde edilen kazançlarla ilgili olarak, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, bölgede çalışan ve/veya bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda bölge dışında çalışmasına izin verilen Ar-Ge personellerinin ücretlerinin bölgede yürütülen projeye ilişkin nitelikli harcamaların hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir. Ancak bölge dışında yer alan ve Ar-Ge faaliyeti yürütüleceği belirtilen şubeniz personel maliyetlerinin teknokent bünyesinde yürütülmekte olan projeye ilişkin Ar-Ge harcamaları hesabı ile ilişkilendirilmeyeceği tabiidir.

2.56.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan şirketinizin kazançlarının kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgede üretilen oyun yazılımının satışı ve kiralanması 3065 sayılı Kanunun geçici 20'nci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Söz konusu oyun yazılımının seri üretim kapsamında satışı veya kiralanmasının yapılması halinde ise sadece gayrimaddi hakka isabet eden kısmı istisnaya konu edilebilecektir.

2.57. Şirket aktifinde yer alan eurobond'un satılarak Türk Lirası mevduat ve katılma hesabında değerlendirilmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı hakkında ([03/02/2023 Tarih ve 166940 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda, ... tarihi itibarıyla Şirketiniz aktifinde yer alan Eurobondların satılarak Türk Lirasına çevrilmesi ve ilgili mevzuatta belirtilen Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmesi durumunda Eurobondların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazancının ... tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14'üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanılıp yararlanılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

... tarihli bilançonuzda mevcut bulunmakla birlikte istisna kapsamında yabancı para olarak değerlendirilmesi mümkün olmayan ve bilançonun menkul kıymetlere ilişkin hesaplarında izlenmesi gereken dış borçlanma aracı mahiyetindeki Eurobondların Türk lirasına çevrilerek Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu Eurobondların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazancının Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14'üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.58. Bağımsız denetim şirketlerinin Kurumlar Vergisi oranı hakkında ([03/02/2023 Tarih ve 166942 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda; Şirketinizin bağımsız denetim faaliyeti ile uğraşan sermaye piyasası kurumları içinde yer aldığı, Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik ile finans sektöründe faaliyet gösterenler başta olmak üzere çeşitli kurumların kazançları için kurumlar vergisi oranının %25 olarak uygulanacağı belirtilerek, ... yılı vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe giren söz konusu yasal düzenleme uyarınca, Şirketiniz kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranının ne olacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz Sermaye Piyasası Kanununda sayılan sermaye piyasası kurumları arasında yer aldığından, ...tarihinden itibaren elde edeceğiniz kurum

kazançlarınıza uygulanacak kurumlar vergisi oranının, %25 olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.59. Finansman Gider Kısıtlamasında Aynı Kaynaktan Doğan Varlığın Mahsubu (03/02/2023 Tarih ve 166945 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda; Kurumunuzun Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesi uyarınca ... ile Almanya'da mukim ... şirketleri tarafından belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen bir iş ortaklığı olduğu,

Söz konusu iş ortaklığının konusunun, ... ile imzalanan ... tarihli ve sayılı sözleşme uyarınca "Çok Yüksek Hızlı Tren Setinin teslimi ile 3 yıl süreli Bakım-Onarım ve Temizlik Hizmet alımı" işi olduğu,

Ortaklığın söz konusu işin tamamını (mal temini ve işçilik dahil) ilişkili kişi konumundaki iki firmadan (taşeron) destek alarak gerçekleştirmekte olduğu ve ortaklıklarının işin tesisi ve yürütülmesi anlamında gerekli varlığının veya insan kaynağının bulunmadığı,

Söz konusu firmalar tarafından düzenlenen faturaların projenin maliyetini oluşturduğu ancak satış faturasının ortaklıkça TCDD'ye düzenlendiği, sözleşme para birimi döviz cinsinden olduğundan kur riski alınmaması için taşeronlar ile aranızdaki ticari ilişkide de aynı döviz cinsinin kullanıldığı, taşeron firmalar tarafından kurumunuza düzenlenen faturalara istinaden TCDD'ye satış faturası düzenlendiğinden ve TCDD'den yapılan tahsilata istinaden (avanslar dahil) taşeron firmalara ödeme yapıldığından bilançoda yer alan taşeron firmalara olan döviz cinsinden fatura borçlarının kurumunuz açısından herhangi bir finansman ihtiyacı doğurmadığı,

Ortaklığınızın bu anlamda herhangi bir finansal veya kur riski taşımadığı, pasiflerdeki tüm borçların karşılığında aktifte bu borçlar ile birebir ilişkili alacak bulunduğu, diğer bir deyişle bahsi geçen borç ve alacakların aynı kaynaktan doğduğu, söz konusu ilişkili borç ve alacakların değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı gideri ve gelirlerinin birbirini götürmekte olduğu belirtilerek, söz

konusu faaliyet çerçevesinde, bilançoda "Satıcılar" hesabında takip ettiğiniz ve herhangi bir finansman ihtiyacı doğurmadığını belirttiğiniz taşeronlara ilişkin döviz cinsinden borçların finansman gider kısıtlaması kapsamında olup olmadığı ve ilgili borç tutarlarının finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması gerektiği sonucuna varılması durumunda bu borçlardan doğan kur farkı zararları ile bu borçlar ile birebir ilişkili olan ve yine bilançoda "Alıcılar" hesabında takip edilen TCDD'den döviz cinsinden alacaklara istinaden oluşan kur farkı gelirlerinin finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınıp alınmayacağı konusunda görüş talep edilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca İş Ortaklığınızca kullanılan yabancı kaynakların öz kaynaklarınızı aşması halinde, aşan kısma münhasır olmak üzere kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, kur farkı vb. gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u kurum kazancınızın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan söz konusu uygulamada finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmadığından, bilançonuz aktifinde yer alan ve ...'den olan alacaklardan kaynaklanan "Alıcılar" hesabı ile ortaklarınız ... ile ... olan borçlara istinaden "Satıcılar" hesabında izlenen borçların aynı kaynağa ilişkin olmaması nedeniyle, söz konusu borç ve alacaklara istinaden oluşan kur farkı geliri ile kur farkı giderinin birbirinden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

2.60. 7326 Sayılı Kanun Kapsamında Kayda Alınan Emtialar İçin Ayrılan Karşılığın Ortaklara Dağıtılması Durumunda Vergisel Yükümlülükler ([03/02/2023 Tarih ve 166948 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunuzda, şirketinizin 7326 sayılı Kanunun 6'nci maddesine istinaden işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtialar için beyanda bulunduğunu ve aktife kaydedilen emtialar için "525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık" hesabının alacak çalıştığını belirterek, karşılık olarak ayrılan tutarın ortaklara dağıtılması durumunda, ortaklara dağıtılan kısmın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında da aynı şekilde kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın da ortaklara dağıtılması durumunda bu tutarın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile karşılık ayrılan tutarın

vergilendirilmeksizin ortaklara dağıtılmasında zaman sınırlamasının bulunup bulunmadığı hususlarında görüş talep edilmektedir.

7326 sayılı Kanunun 6'nci maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup (emtia için) karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer taraftan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

Öte yandan, 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın ortaklara dağıtılmasına ilişkin olarak anılan Kanunda herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamakta olup, bu tutarların da ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve şirket ortakları tarafından da gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

2.61. Tasfiye Beyannamesinin Verilme Zamanı Hakkında ([03/02/2023 Tarih ve 166954 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, şirketinizin tarihinde tasfiye kararı aldığı, tasfiye giriş işleminin tarihinde tescil edildiği tasfiyeye giriş beyannamesi ile tasfiye sonu beyannamesinin ne zaman verileceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması halinde tasfiye beyannamesinin tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içerisinde verilmesi gerekmektedir. Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi halinde ise her bir tasfiye dönemi için dönemin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın son günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Bu durumda, tasfiye aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanmayacağından, tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye sonucunun tescil edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde verilecektir.

Ayrıca hesap döneminin başından tasfiyeye giriş tarihine kadar olan dönemi kapsayan kıst dönem beyannamenin tasfiye sonu beyannamesinin verilmesi gereken tarihten sonraki bir tarihte verilmesi gerektiği durumda her iki beyannamenin de tasfiye sonu beyannamesi ile verilmesi gerekmektedir.

2.62. Ar-Ge Projesi Kapsamında Yapılan Homologasyon Giderlerinin Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilemeyeceği Hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166959 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda; Şirketinizin ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numaralı mükellefi olarak, İstanbul, her tip ve kategorideki motorlu ve motorsuz taşıt araçlarının ve bunları oluşturan parçaların mühendislik çalışmaları ile tasarımı, araştırma ve geliştirilmesi (AR-GE), imalatı, tadilatı, ticareti, ithal ve ihracı faaliyetinin yanı sıra yine her tip ve kategoride prototip ve özel araçların imalatı, tadilatı, montajı, ticareti ithal ve ihracı faaliyetiyle birlikte, hafif ticari araç iç-dış dizayn ve donatımı (kabin içi kaplama, döşeme, tavan penceresi açma, soğutma ünitesi montajı, klima ve otomatik kapı montajı) faaliyeti ile iştirak etmekte olduğu,

Şirketinizin tarihli ile onaylanan tasarım merkezinde, ...'nci geçici vergi dönemi itibarıyla 12 adet proje yürütülmekte olduğu ve 22 personelin görev yaptığı,

Merkezinizde yürütülen projelerin her tip ve kategorideki motorlu ve motorsuz taşıt araçlarının ve bunları oluşturan parçaların mühendislik çalışmaları ile tasarımı faaliyetlerini kapsadığı, söz konusu projelerin yürütülmesinde yapılan harcamalar arasında homologasyon giderlerinin bulunduğu, homologasyonun motorlu araçlar ve römorklar, tarım ve orman araçları ile motosiklet ve mopet üreticilerinin ürünlerinin yasal mevzuata uygunluğunun tescili için yapılan işlemler olarak tanımlanmakta olduğu,

...Kararı çerçevesinde yurt dışı homologasyon harcamalarınız için teşvik almakta olduğunuz, teşvik başvurularınızın Uludağ İhracatçılar Birliği'ne yapıldığı, Ticaret Bakanlığı'nın onayından sonra ödemelerin TCMB tarafından yapıldığı, belirtilerek, şirketinizin tasarım merkezinde yürütülen projeler için yurt içinde veya yurt dışında yapılan (yurt dışın alınan teşvik tutarı dışındaki) homologasyon giderleri için tasarım

indiriminden faydalanıp faydalanmayacağınız hususunda görüş talep edilmektedir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar tasarım faaliyeti kapsamında olduğundan, şirketinizin tasarım merkezinde yürütülen araç tasarım projelerine ilişkin olarak, tasarım faaliyeti son bulduktan sonra yapılan harcamalar hariç olmak üzere, yurt içinde veya yurt dışında yapılan homologasyon giderlerinin, anılan Yönetmelik ve Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde tasarım indirimine konu tutarın hesabında dikkate alınması mümkündür.

Diğer taraftan, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin yapılan harcamaların ise tasarım indirimine konu edilemeyeceği tabiidir.

2.63. Binek Otomobillerin Dakikalık Kiralanmasında Binek Otomobil Gider Kısıtlaması Hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166969 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda, "... " isimli araç kiralama şirketinden dakikalık araç kiralaması yaptığınız ve kiralama bedelinin binek otomobile ilişkin kullanılan dakika dikkate alınarak tarafınıza fatura edildiği belirtilerek, söz konusu kiralama gider kısıtlamasında günlük tutarın mı yoksa dakika karşılığının mı dikkate alınması gerektiği hususunda tereddüt hasıl olduğu belirtilerek Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Konuya ilişkin yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesi" başlıklı beşinci bölümünün "Binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri" başlıklı 13'üncü maddesinde "... (9) Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin o ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır. ,

Örnek : Meyve ve sebzelerin toptan ticareti faaliyetiyle işigal eden (EFG) Ltd. Şti. 13/4/2020 tarihinde bir adet binek otomobil kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre binek otomobilin günlük kiralama bedeli 250 TL olup, sözleşme süresi 10 gündür.

Binek otomobil kiralaması günlük şekilde yapıldığından kiralama gideri kısıtlamasında günlük bedel uygulanacak olup, günlük bedelin tespitinde ise o yıl için belirlenen ve gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin, kiralamanın yapıldığı tarihteki ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Mükellef kurum tarafından kiralama Nisan ayı içinde yapıldığından, o yıl için belirlenen ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama gideri olan 5.500 TL, Nisan ayının gün sayısı olan 30'a bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır.

Buna göre;

$5.500 / 30 = 183,33$ TL (Kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek azami günlük kiralama bedeli)

$183,33 \times 10 = 1.833,33$ TL (On günlük kiralama için safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar)

$2.500 \text{ TL} - 1.833,33 \text{ TL} = 666,67 \text{ TL}$ (Mükellef kurum tarafından KKEG olarak dikkate alınması gereken kiralama gideri) ..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından işlerinizde kullanılmak üzere dakika olarak kiralanarak araca ilişkin kira ödemelerinde gider kısıtlaması, dakikalık kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacak olup, söz konusu uygulama kapsamında kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama gideri, kiralamanın yapıldığı ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutarın 1.440'a (bir günün dakika karşılığı) bölünmesi suretiyle elde edilecek dakika tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

2.64. Döviz Hesaplarının, Kur Korumalı Mevduat Hesabına Dönüştürülmesi Sonucunda, Oluşan Zararın Bir Sonraki Yıl Geçmiş Yıl Zararı Olarak Kullanılıp Kullanılmayacağı Hakkında (03/02/2023 Tarih ve 166972 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda; ... Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, 2021 hesap döneminde mali zararınızın bulunduğu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14'üncü maddesi kapsamında, ... tarihinde döviz hesaplarınızda bulunan tutarları kur korumalı mevduat hesabına dönüştürdüğünüz ancak söz konusu istisnadan ilgili yıldaki mali zararınız sebebiyle tam olarak yararlanamadığınız belirtilerek, istisna edilen tutarın sonraki dönemlerde geçmiş yıl zararı olarak kullanılıp kullanılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında görüş talep edilmiştir.

Şirketinizin ... tarihli bilançosunun döviz tevdiat hesaplarında bulunan tutarların, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve 1211 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinde öngörülen süre ve şekilde Türk lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmesi durumunda söz konusu kazançların kurumlar vergisi istisnasından yararlandırılması ve istisna kazancın beyannamenin "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmesi mümkündür.

Ayrıca söz konusu istisna kazancın "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilerek düşülmesi sonucu oluşan zararın izleyen dönemlerde kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararları bölümünde gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.65. Marka Tescili Dolayısıyla İtalya Mukimi Firmaya Ödenen Başvuru Ücreti Karşılığında Yurt Dışından Düzenlenen Hizmet Faturası Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı ve Sorumlu Sıfatıyla KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Hakkında (03/03/2023 Tarih ve 276663 Sayılı Özelge)

Özelge talep formu ve ekli dilekçenizde, şirketinize ait markanın sadece Avrupa Birliği ülkelerinde geçerli olmak üzere İtalya'da mukim marka tescil işlemleri ve takibini yapan tescil firmasında logolu marka tescili başvurusunda bulunulduğu, marka tescili başvuru ücreti karşılığında İtalya mukimi firma tarafından hizmet faturası düzenlendiği belirtilerek, yurt dışından şirketiniz adına düzenlenen söz konusu fatura üzerinden kurumlar vergisi yönünden tevkifat yapılıp

yapılmayacağı tevkifat yapılacaksa hangi oran üzerinden yapılacağı ile sorumlu sıfatıyla KDV'ye tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

2.65.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Diğer taraftan aynı Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların bu fıkranın bentlerinde yer alan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş ve kesinti oranları 03.02.2009 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Ancak, anılan maddede ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

2.65.2.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden

Türkiye Cumhuriyeti ile Yabancı Ülke Mukimi Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

İtalya mukimi şirkete yapılan ödemenin ticari faaliyet kapsamında yapılan bir ödeme olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, İtalya mukimi şirket Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça bu şirketin yalnızca İtalya 'da vergilendirilmesi gerekmektedir. Eğer İtalya mukimi şirket Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa Türkiye'nin, bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. İtalya mukimi şirketin Türkiye'de bir işyeri oluşup oluşmadığı ise Anlaşmanın bir örneği ekli "İşyeri" başlıklı 5'inci maddesinde yapılan düzenlemelere göre belirlenecektir.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumda, söz konusu faaliyetler dolayısıyla Türkiye'de ödenen vergiler, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca ...'da ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir

2.65.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketiniz tarafından yurt dışında bulunan firma aracılığıyla alınan marka tescil hizmetinden yalnızca yurt dışında faydalanılması halinde, söz konusu hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir.

Ancak, yurt dışından alınan söz konusu marka tescilinin Türkiye'de de geçerli olması halinde, bu hizmetten yurt içinde yararlanılmış olacağından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanarak şirketiniz tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

2.66. Maden İşletmesinin Yol Yapım Masraflarının Giderleştirilmesi ([06/02/2023 Tarih ve 71478 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda; Şirketiniz tarafından ürün ve ham madde nakliyesinde kullanılan, gerekli bakım ve tamirlerin yapılmaması halinde ürünlerinizin teslim süreç ve kalitesini olumsuz etkileyecek olan yolların (... Şubeniz ve ürünlerin satışını

yaptığınız müşterilerin güzergahında bulunan ... ulaşım yolu) yapımının ile birlikte üstlenildiği belirtilerek,

Yapılan protokole uygun olarak 22 km uzunluğundaki 20 cm kalınlığında 0-37,5 gradasyonunda plent mix tesisinde hazırlanmış plent mix temel (PMT) malzemesinin temin edilmesi ve yola serilmesi masraflarının,

400 ton 50/70 speklerindeki (niteliğindeki) asfalt bitümünün temin edilerek Büyükşehir Belediyesine teslim masraflarının,

Ulaşım yolunun alt yapısı, alt temeli, PMT malzemesinin bedeli, nakliyesi, serilmesi ve sıkılaştırılması masraflarının,

İdarece hazırlanan bitümlü sıcak kaplamanın (BSK) üretim yerinden iş sahasına nakli ile tüm nakliye işleri, finişer ile serme ve sıkıştırma işleri ile ekteki protokol kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan araç ve gereçlerin temin masraflarının dönem safi kazancınızdan indirilip indirilemeyeceği ya da amortisman yoluyla safi kazancın tespitinde itfa konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

2.66.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketinizce kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için, ürün ve hammaddelerinizin maden ruhsatına sahip olduğunuz maden sahasından Şubenize ve satışını yaptığınız müşterilere nakliye güzergahında bulunan yolun,ile yapılan protokole istinaden yol standartlarının yükseltilerek, trafik akışının daha rahat ve konforlu olmasının sağlanması ve yolun emniyetli hale getirilmesi için yapılan harcamalara ilişkin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.66.2.Vergi Usul Kanunu Yönünden

Ürün ve hammaddelerinizin, maden ruhsatına sahip olduğunuz maden sahasından Çukurova-Çelemlî şubenize ve satışını yaptığınız müşterilere nakliye güzergahında bulunan yolun, Adana Büyükşehir Belediyesi ile yapılan protokole

istinaden yol standartlarının yükseltilerek, trafik akışının daha rahat ve konforlu olmasının sağlanması ve yolun emniyetli hale getirilmesine ilişkin olarak;

- Yaptığınız harcamaların özel maliyet olarak kabul edilmesi ve maden işletme hakkının geri kalan süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi, ancak amortisman listesinde belirlenmiş olan sürenin işletme hakkı süresinden daha kısa olması halinde söz konusu sürenin esas alınması,
- İşletme hakkı süresi dolmadan, işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin ise boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılması icap etmektedir.

Diğer taraftan; yapımını üstlendiğiniz yol için, mezkûr listede, "2.1. Yollar (Beton ve asfalt yol, parke yol, adi şose ve adi kaldırım ve bunlara benzeyen yollar)" bölümünde faydalı ömür 8 yıl, amortisman oranı %... olarak öngörülmüş olup, somut durumda, yukarıda belirtilen kıyaslamanın yapılmasında kalan işletme hakkı süreniz ile bu sürenin dikkate alınması gerekmektedir.

2.67. İş Ortaklığının, Ortaklığı Oluşturan Firmalardan Birine Devredilmesinden Sonraki Tarihlerde Ortaklık Adına Düzenlenen Faturaların Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni (07/02/2023 Tarih ve 10553 Sayılı Özelge)

Özelge talep formları ve eklerinde, .. Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi İş Ortaklığının, ... Noterliği tarafından yapılan ... No.lu sözleşmeye istinaden ... tarihinde tüm borç ve alacakları ile birlikte ...'ye devir olduğu, iş ortaklığının faaliyetinin son bulmasına rağmen bazı firmaların halen iş ortaklığı adına fatura düzenlediği belirtilerek, devir tarihinden sonra iş ortaklığı adına düzenlenen faturaların, bünyesinde kayıtlara alınarak gider yazılıp yazılamayacağı ile Katma Değer Vergisi Kanunu açısından indirim konusu yapılabileceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

2.67.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden

Şirket adına düzenlenmeyen belgelerin kayıtlarınızın tevsikinde tevsik edici belge olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.67.2.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Adı geçen İş Ortaklığının, ... Noterliği tarafından yapılan ... No.lu sözleşmeye istinaden ... tarihinde tüm borç ve alacakları ile ...'ye devredilmesi işlemi, devir tarihi itibarıyla iş ortaklığının sona ermesi sonucunu doğurduğundan, devir tarihinden sonra bazı firmalar tarafından iş ortaklığı adına düzenlenen faturalar ve bunlara ilişkin ödemelerin, ... bünyesinde kayıtlara alınarak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.67.3.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

İş ortaklığı adına düzenlenen belgelerde gösterilen KDV'nin ortaklık tarafından KDV Kanununun 29 ve 34'üncü maddeleri çerçevesinde indirimi mümkün bulunmaktadır. Ancak devir tarihinden sonra bazı firmalar tarafından iş ortaklığı adına düzenlenen faturalarda gösterilen KDV'nin şirketiniz tarafından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.68. Yabancı Bayraklı Gemilere Limanda Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazanca İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanması Hakkında ([07/02/2023 Tarih ve 32576 Sayılı Özelge](#))

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; - ..'ta yer alan limanınızda Türk ve yabancı bayraklı gemilere çeşitli liman hizmetleri (tahmil, tahliye, kılavuzlama, römorkör, murinbot ve servis motoru hizmeti, malzeme, kumanya, su hizmetleri, gemiden çöp, balast suyu alınması, diğer vb) verdiğiniz, şirketinizin limanda yabancı bayraklı gemilere verilen hizmetlerden elde ettiği kazançlara, ihracat faaliyetleri kapsamında, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanıp uygulanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından ..'ta yer alan limanınızda yabancı bayraklı gemilere verilen liman hizmetleri ihracat faaliyetleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu faaliyetlerinizden elde etmiş olduğunuz kazancınıza 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

2.69. Üniversitenin Burs Koordinatörlüğüne Yapılan Bağış Hakkında ([08/02/2023 Tarih ve 4498 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda; Şirketinizce ... Rektörlüğü Burs Koordinatörlüğü Başkanlığına öğrenci burs bedeli olarak bağışta bulunduğunuz belirtilerek, söz konusu burs bedelinin kurum geçici vergi beyannamesinde kazancın bulunması halinde yapılacak indirim kapsamında hangi tutarda indirim konusu yapılabileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından Rektörlüğü Burs Koordinatörlüğü Başkanlığına burs bedeli olarak yapmış olduğunuz bağışın tamamı beyannamede ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, söz konusu bağışın yapıldığı dönemde faaliyetinizin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancınızın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

2.70. Yurt Dışındaki ve Serbest Bölgedeki Firmalara Verilen Mühendislik ve Proje Çizimi Hizmeti Kapsamında Kurumlar Vergisi İndirimi Hakkında ([08/02/2023 Tarih ve 31116 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda; Şirketinizin "yüzen araçlara ait mühendislik ve proje çizimi" alanında faaliyet gösterdiği, bu faaliyet kapsamında yurt dışında ve serbest bölgelerde mukim firmalara hizmet verildiği belirtilerek; söz konusu hizmetler nedeniyle elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahında indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mühendislik ve proje çizimi hizmetinin fiilen sunulması ve yukarıda sayılan diğer şartların da sağlanması kaydıyla, söz konusu hizmet nedeniyle elde ettiğiniz kazancınızın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara verilen mühendislik ve proje çizimi hizmetlerinden elde etmiş olduğunuz kazancınızın Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.71. İngiltere Mukimi Firmaya Yaptırılan İdrar Tahlili İşleminde Doğan, Hizmet Faturasında Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı ve Sorumlu Sıfatıyla KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Hakkında (08/02/2023 Tarih ve 72807 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda; yurt dışında (...) mukim bir sağlık firmasına müşterilerinize ait idrar örneklerini tahlil amacıyla gönderdiğiniz ve idrar tahlil sonuçlarını dijital ortamda aldığınız, yurt dışından alınan bu hizmet karşılığında, yurt dışı şirket tarafından fatura düzenlendiği ve düzenlenen faturada belirtilen tutarın, yurt dışı şirketin İngiltere'de bulunan banka hesabına transfer edildiği belirtilerek, tarafınıza düzenlenen faturada katma değer vergisi gösterilip gösterilmeyeceği, hizmet ithali kapsamında katma değer vergisi yönünden tevkifat yapılıp yapılmayacağı ve kurumlar vergisi yönünden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

2.71.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Adı geçen şirket tarafından yurt dışına gönderilen idrar örneklerine ait tahlil sonuçlarının dijital ortamda alınması faaliyeti serbest meslek kazancı niteliğinde olduğundan, alınan hizmetin Anlaşmanın 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrası çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, İngiltere mukimi bir firmanın Türkiye dışında, tamamen İngiltere'de icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız İngiltere'ye aittir. Eğer bu faaliyetler Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa veya İngiltere'de yerleşik teşebbüs bu faaliyeti icra etmek üzere Türkiye'de bir işyerine sahip olursa Türkiye'nin bu gelirleri iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde vergileme hakkı bulunmaktadır.

İngiltere'deki mukim firmaya yaptırılan idrar tahlili hizmetinin yurt dışında yapılmasından dolayı yurt dışındaki firmanın elde ettiği geliri Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmayıp, söz konusu hizmet bedeli üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İngiltere firmasının İngiltere'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İngiliz yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya İngiltere'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen birer örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

2.71.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketinizin müşterilerine ait idrar örneklerinin tahliline yönelik olarak ... mukimi firmadan temin ettiği hizmetten Türkiye'de faydalanılması nedeniyle, söz konusu hizmet KDV'ye tabi olacaktır. Ayrıca, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının Şirketiniz tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerektiği tabiidir.

2.72. Dernekçe İşletilen Orta Öğretim Yurtları ile Yüksek Öğretim Yurtlarına Yapılan Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği Hakkında ([10/02/2023 Tarih ve 194215 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formlarında, Derneğinizin kamu yararına faaliyet gösteren dernek statüsünde olduğu, Derneğimize bağlı Milli Eğitim Bakanlığının gözetim ve denetiminde orta öğretim yurtları ile Gençlik ve Spor Bakanlığının gözetim ve denetiminde yüksek öğretim yurtlarının faaliyet gösterdiği belirtilerek, Derneğimize yapılan bağış ve yardımların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Kamu yararına çalışan dernek statüsünde bulunan Derneğimize yapılacak aynı ve nakdi bağış ve yardımların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında, gelir/kurumlar vergisi mükelleflerince o yıla ait beyan edilecek gelir veya kurum kazancın % 5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilecektir.

2.73. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ([10/04/2023 Tarih ve 7831 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunuzda; Toplam sabit yatırım tutarı ... TL, yatırım katkı oranı %..ve vergi indirim oranı %.. olan, ... tarihli ve ... no.lu yatırım teşvik belgenizin bulunduğu,

Söz konusu yatırımın ... tarihinde tamamlandığı ve ... tarihinde tamamlama vizesinin yapıldığı, - Teşvik belgesi kapsamında hak kazandığınız (... x ...) .. TL yatırım katkı tutarının TL'lik kısmını, ...yılına kadar verdiğiniz kurumlar vergisi beyannamelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullandığınız,

Ancak, ... ve sonraki dönemlerde verdiğiniz kurumlar vergisi beyannamelerinde, firmanız adına düzenlenen diğer teşvik belgeleri kapsamında hak kazandığınız yatırıma katkı tutarlarını kullandığınız, bahsi geçen ... no.lu yatırım teşvik belgesi kapsamında hak kazandığınız yatırıma katkı tutarından kalan (...-...) TL'lik kısmı ise kullanmadığınız belirtilerek, iş bu teşvik belgesi kapsamında hak kazandığınız yatırıma katkı tutarından kalan kısmın yeniden değerlendirilerek, ... ve sonraki dönemler için verilecek kurumlar vergisi beyannamelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanılıp kullanılmayacağı konusunda görüş talep edilmektedir.

Şirketinizin ... no.lu teşvik belgesine konu tamamlanmış bulunan yatırımınızla ilgili olarak önceki dönemlerden kalan yararlanamadığınız yatırıma katkı tutarının, ... ve sonraki işletme dönemlerinde bu yatırımdan elde ettiğiniz kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılması gerekmekte olup, yatırıma katkı tutarının tamamı kullanılmadan bu yatırımdan elde ettiğiniz kazançlarınıza diğer yatırım teşvik belgeleriniz kapsamında hak ettiğiniz yatırım katkı tutarları dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulamanız mümkün değildir.

Dolayısıyla, işletme döneminde yararlanılması mümkün olduğu halde yararlanılmayan ... no.lu teşvik belgesine konu yatırıma katkı tutarlarının, endekslenmek suretiyle ... yılı ve izleyen dönemlerde kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, düzeltme zamanaşımı hükümleri de dikkate alınarak ilgili dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle yapılan işlemlerin düzeltilebileceği tabiidir.

2.74. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ([10/04/2023 Tarih ve 158575 Sayılı Özelge](#))

Şirketiniz tarafından güneş paneli imalat sanayine yönelik yatırım gerçekleştirmek üzere alınan ... tarih ve ... no.lu yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım harcamalarının tamamlanarak tamamının aktifleştirildiği belirtilerek bahse konu yatırımdan elde edilen kazancın tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler kaleminin dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Söz konusu teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle safi kurum kazancınız yatırımdan elde edilen kazancınızdan yüksek olsa dahi indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazanç söz konusu yatırımdan elde edilen kazancı aşamayacak olup söz konusu kazancınızın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderlerinizin dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.75. Komple Yeni Yatırımda Diğer Faaliyetlerden Doğan Kazançlar Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ([11/04/2023 Tarih ve 26829 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında komple yatırım yapmak üzere Ekonomi Bakanlığından ... tarih ve ... sayılı yatırım teşvik belgesinin alındığı, bu yatırım teşvik belgesi kapsamında 15/11/2017 tarihinde yatırıma başlandığı ve yatırımın halen devam ettiği ayrıca 2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde diğer faaliyetlerinizden kaynaklanan ticari bilanço zararınızın bulunduğu ancak bu zarar tutarına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi sonucunda kazanç olduğu belirtilerek, diğer faaliyetlerinizden elde edilen söz konusu kazancınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

19/06/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının "Vergi indirimii" başlıklı 15'inci maddesinde indirimli kurumlar vergisine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup bu maddenin beşinci fıkrası uyarınca toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını ve toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını aşmamak üzere diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Ayrıca, konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2.5. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması" başlıklı bölümünde de yer verilmiştir.

Buna göre, ... tarih ve ... sayı ile komple yatırım yapmak üzere Ekonomi Bakanlığından alınan, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımınız devam ederken diğer faaliyetlerinizden elde ettiğiniz kazançlara, anılan Bakanlar Kurulu Kararının 15'inci maddesinin beşinci fıkrası dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olup, indirimli kurumlar vergisinin, ticari bilanço kar veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten, tüm indirim, istisna ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan safi kazanç tutarı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

2.76. Yurt Dışında Yapılan Okul Tadilatı İşinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi (11/04/2023 Tarih ve 161720 Sayılı Özelge)

Şirketiniz ile ...Vakfı arasında ... tarihinde yüklenici sıfatı ile ...'de bulunan okul tadilatı işi için sözleşme akdedildiği, şirketinizin söz konusu iş ile ilgili taahhüdünü yerine getirmesi için gerekli olan malzemelerin bir kısmını yurt içinden temin ettiği, bir kısmını da ...'de bulunan yerel tedarikçilerden ve taşeronlardan mal ve hizmet alımı yaparak bahse konu inşaat işini tamamladığı, ...'in mevcut yasaları ve kurumların çalışma şeklinin bu kısa sürede şube kurulumu ile ilgili yeterli süre bulunmaması nedeniyle şube kuruluşunun tamamlanmadığı, iş ile ilgili gelir, maliyet ve giderlerin, Şirketiniz nezdindeki hesaplarda ayrı kodlar ile izlendiği, bu proje kapsamında yurt dışında tamamlanmış taahhüt işi ile ilgili Türkiye'de mukim ... Vakfı'na faturalandırıldığı belirtilerek, mevcut proje ile ilgili kazancın kurumlar

vergi ve KDV yönünden istisna kapsamında olup olmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

2.76.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Yurt dışında yürütülen inşaat işinize ilişkin faturanın yurtdışı şubeniz tarafından düzenlenmesi esas olmakla birlikte taahhütte bulunduğunuz ... Vakfı adına merkez tarafından fatura düzenlenmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, bahse konu iş ile ilgili Türkiye'den tedarik edilerek yurt dışına malzeme gönderilmesi işlemi ihracat olarak değerlendirilecek ve bu işlem dolayısıyla oluşan kazanç kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Şirketinizin yurt dışındaki inşaat işinden elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına dahil edeceği kazancın ise anılan Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca yurt dışında yapılan inşaat ve onarım işi olarak kurumlar vergisinden istisna olacağı tabiidir.

2.76.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketiniz tarafından ...'de yapılacak olan okul tadilatı işleri yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında yararlandııldığından söz konusu işler katma değer vergisinin konusuna girmemekte dolayısıyla katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.

Ayrıca bu işlemler KDV'nin konusuna girmediğinden, söz konusu işlemler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılması veya ihracat veya transit taşımacılık istisnası gibi herhangi bir istisna kapsamında değerlendirilmek suretiyle yüklenilen katma değer vergisinin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.77. Vakfa Ait Taşınmazın Kiraya Verilmesi ([12/04/2023 Tarih ve 430067 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda; -Mülkiyeti vakfınıza ait ...taşınmazın ... dönümünde ... Okuluna ait 3 adet bina bulunduğu, Kültür ve Turizm Bakanlığı ... Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulunun ... kararı ile söz konusu taşınmazın parsel sınırlarının "Koruma Alanı" olarak belirlenmesine ve koruma grubunun da 1. Grup olarak

belirlenmesine karar verildiği, ... yılı içinde ... İlçe Müdürlüğü tarafından halihazırda okul alanı olarak kullanılan kısma okul bahçesi ve spor alanı eklenmesi amacıyla vakfınızla kira sözleşmesi yapılmak istendiği,

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun "İstisnalar ve muafiyetler" başlıklı 21'inci maddesinde "Tapu Kütüğüne, 'Korunması Gerekli Taşınmaz Kültür Varlığıdır' kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." hükmünün yer aldığı, aynı maddenin devamında ise "..... Ancak büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyette kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz." denildiği belirtilerek, söz konusu taşınmazın ... dönümlük kısmının ... Bakanlığına okul olarak kiralanmasının 2863 sayılı Yasanın 21'inci maddesi kapsamında ticari faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve kiralama işleminin taşınmazın muafiyet durumunu etkileyip etkilemeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

2.77.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Vakfınıza ait olup kiraya verilen taşınmazlara ilişkin kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi uyarınca vergi tevkifatı yapılmış olması halinde, söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi nedeniyle vakıf bünyesinde iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacak ve kira ödemelerinden yapılan vergi tevkifatı nihai vergilendirme olacaktır.

Ancak, söz konusu taşınmazlardan bir kısmının tevkifat sorumluluğu bulunmayanlara kiraya verilmiş olması durumunda ise kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmayan taşınmazların ticari amaç güdülerek veya hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon dahilinde kiraya verilmiş olması halinde, bu kiralama faaliyeti nedeniyle vakıf bünyesinde oluşacak iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

2.77.2.Emlak Vergisi Kanunu Yönünden

İstanbul İli, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... Ada, ... Parselde bulunan sarnıcın ve taş döşeli patika yolun "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı" olarak tescil edildiği ancak, ... Okulu olarak kullanılan 3 adet binada "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" şerhinin bulunmadığı dikkate alındığında, ... Okulu olarak kullanılan binaların 2863 sayılı Kanuna göre bina vergisinden muaf tutulmaları mümkün bulunmamakta olup okul alanı olarak kullanılan kısma yapılacak olan okul bahçesi ve spor alanının da söz konusu binalar ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.78. Uluslararası Taşımacılık İşyle İştigal Eden Firmalarda, 1 Puanlık Kurumlar Vergisi İndiriminden Yararlanıp Yararlanmayacağını Hakkında ([13/02/2023 Tarih ve 199740 Sayılı Özelge](#))

Şirketinizin uluslararası taşımacılık işyle iştigal ettiği belirtilerek, bu kapsamda elde ettiğiniz kazancınız dolayısıyla 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminden yararlanıp yararlanmayacağınız hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

Şirketiniz tarafından Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar için yapılan ve yurt dışında faydalanılan taşımacılık işi hizmet ihracı kapsamında değerlendirileceğinden, şirketinizin taşımacılık işinin yurt dışında faydalanılan kısmından elde ettiği kazançlarına Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinin yedinci fıkrası hükmü kapsamında kurumlar vergisi oranınının 1 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmaktadır.

2.79. Şirket Adına Düzenlenmeyen, Ancak Şirket Tarafından Ödenen Fatura Tutarlarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([13/02/2023 Tarih ve 199743 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz şirketinizin sigorta ve asistan hizmeti veren firmalar ile çalıştığı, sigorta poliçesi yaptıran müşterilerin zarar ya da hasarlarını acilen gidermek istedikleri durumlarda, işin müşteriler tarafından bulunan başka firmalara yaptırıldığı, müşteriler adına kesilen fatura bedelinin ise şirketinizden temin edildiği belirtilerek, yapılan iş ile ilgili olarak şirket adına düzenlenmeyen ancak şirketiniz

tarafından ödenen fatura bedellerinin gider olarak kaydedilip kaydedilmeyeceği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında görüş talep edilmektedir.

2.79.1.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketiniz adına düzenlenmeyen ancak şirketiniz tarafından sigortalı müşteriye ödenen fatura bedellerinin, şirketinizin ticari faaliyetiyle ilgili olması ve şirketiniz tarafından ödendiğinin belgelerle tevsik edilmesi halinde, söz konusu tutarların tahakkuk ettiği dönem itibarıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.79.2.Vergi Usul Kanunu yönünden

Hasar gören araçların tamir masraflarının müşterileriniz tarafından şirketinizden temin edilmek suretiyle tamircilere ödenmesi işleminde söz konusu masraflara yönelik olarak, müşterilerinizin mükellefiyetinin bulunması (Kanunun 232'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında olması) halinde, şirketiniz adına yansıtma faturası düzenlenmesi mümkün bulunmakta olup bu durumda düzenlenen faturaya "fatura muhteviyatı işlemin bir masraf aktarımı olduğu ve masrafların gerçek ilgisine intikal ettirildiğine" ilişkin bir şerh düşülmesi ve ekine masraf aktarımına konu harcamaya ait belgenin bir örneğinin eklenmesi icap etmektedir.

Öte yandan, 7338 sayılı Kanun ile değişen mezkur Kanunun 234'üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, vergi mükellefiyeti bulunmayan müşterilerinize ait araçların tamir masraflarının şirketiniz tarafından karşılanmasına yönelik olarak bunlara yapılan ödemelere ilişkin kayıtların bunlar adına düzenleyeceğiniz gider pusulası veya söz konusu ödemelerin banka, 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları ya da A. Ş. aracılığıyla yapılması halinde, 213 sayılı Kanunun 234'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, bu kurumlar tarafından düzenlenen belgelerle (dekont, alındı, makbuz gibi) tevsiki mümkün bulunmaktadır.

2.79.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketiniz adına düzenlenen belgelerde gösterilen KDV'nin Şirketiniz tarafından 3065 sayılı KDV Kanununun 29'uncu maddesi çerçevesinde indirimi mümkün bulunmaktadır. Ancak, Şirketiniz tarafından alınan bir hizmetin karşılığını teşkil etmeyen ve Şirketiniz adına düzenlenmeyen faturalarda gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.80. Yabancı Para Cinsinden Alınan Mal ve Hizmet Teslimlerine Ait Avansların Finansman Gideri Kısıtlamasına Tabi Olup Olmayacağı Hakkında (16/02/2023 Tarih ve 36531 Sayılı Özelge)

Şirketinizin, görsel, basılı veya internet yolu ile perakende ticaret faaliyeti ile iştirak etmekte olduğu, yabancı kaynaklarınızın öz kaynaklarınızı aştığı, gelecekte yapılacak mal veya hizmet teslimleri ile ilgili olarak müşterilerinden yabancı para cinsinden avanslar aldığı, bilançonuzun pasifinde yer alan ve işletmenizin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin olarak tahsil ettiği tutarların izlendiği "340. Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kur farklarının finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Bir gider veya maliyet unsurunun finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu olabilmesi için bu unsurların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekir.

Alınan sipariş avansları, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan değerleri ifade etmektedir. Avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla alınan sipariş avanslarının işletme için bir borç niteliğinde kabul edilmesi gerekmektedir.

Bilançonuzun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde yer alan "340. Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kur farklarının finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağı tabiidir.

2.81. Üniversite Tarafından POS Cihazı ile Tahsil Edilen Bağışların Vergilendirilmesi Hakkında (16/02/2023 Tarih ve 216890 Sayılı Özelge)

Üniversiteniz bünyesinde bulunan yemekhane ve yurtların mal ve hizmet alımlarında harcanmak üzere, pos cihazı temin edilerek kredi kartı ile tahsilat yapmak suretiyle bağış toplanıp toplanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

2.81.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Üniversiteniz bünyesinde bulunan yemekhane ve yurtların ihtiyaçları için mal ve hizmet alımlarında harcanmak üzere POS cihazı kullanılarak kredi kartı vasıtasıyla bağış toplanması halinde ticari, sınai veya zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden Üniversiteniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşması söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, Üniversiteniz tarafından yürütülen faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden doğrudan ya da dolaylı olarak tahsil edilmesi veya bu hizmetler için bağış adı altında dahi olsa bir bedel alınması durumunda, yürütülen faaliyetler nedeniyle Üniversiteniz bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekeceği tabiidir.

2.81.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Üniversiteniz bünyesinde bulunan yemekhane ve yurtların ihtiyaçları için mal ve hizmet alımlarında harcanmak üzere POS cihazı kullanılarak kredi kartı vasıtasıyla nakdi bağış toplanması herhangi bir teslim ve hizmetin karşılığı teşkil etmediğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.

Ancak, ifa edilen hizmetlerin yerine getirilebilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden doğrudan ya da dolaylı olarak tahsil edilmesi veya bu hizmetler için bağış adı altında dahi olsa bir bedel alınması durumunda, anılan faaliyetler

nedeniyle Üniversiteniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacağından bu kapsamda gerçekleştirilecek teslim ve hizmetler için KDV hesaplanması gerekmektedir.

2.81.3.Vergi Usul Kanunu Yönünden

Üniversitenizin ifa ettiği söz konusu hizmetler dolayısıyla bünyenizde bir iktisadi işletme oluşması veya söz konusu hizmetlerin bünyenizde mevcut bir iktisadi işletme tarafından verilmesi durumunda, söz konusu iktisadi işletme tarafından ifa edilen hizmetler (varsa teslimler) için fatura veya fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan hallerde fatura yerine geçen vesika/belge düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bu durumda Üniversitenize kredi kartı vasıtasıyla yapılan nakdi bağışların, bir teslimin/hizmetin karşılığını teşkil etmesi halinde, bu tutarlara konu işlemlere ilişkin olarak mezkûr Kanun ve ilgili ikincil mevzuat dahilinde belge düzenine riayet edilmesi icap etmektedir. Ancak, söz konusu nakdi bağışların herhangi bir teslimin/hizmetin karşılığını teşkil etmemesi halinde ise bu tutarlar için fatura veya fatura yerine geçen vesika/belge düzenleme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Üniversitenizin ifa ettiği söz konusu hizmetler dolayısıyla bünyenizde bir iktisadi işletme oluşmaması veya söz konusu hizmetlerin bünyenizde mevcut bir iktisadi işletme tarafından verilmemesi durumunda ise, mezkûr Kanun ve ilgili ikincil mevzuat dahilinde fatura veya fatura yerine geçen vesika/belge düzenleme zorunluluğunuzun bulunmamasının yanı sıra, söz konusu nakdi bağışlar için de fatura veya fatura yerine geçen vesika/belge düzenleme yükümlülüğünüzün bulunmadığı tabii olup, tabii olduğunuz ilgili mevzuat açısından geçerli kabul edilen bir belgenin düzenlenmiş olması yeterlidir.

2.82. 4916 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesine göre ödenen bedelin indirim konusu yapılabileceği Hakkında (16/02/2023 Tarih ve 216892 Sayılı Özelge)

Şirketinizin her türlü turistik tesisler otel, motel, pansiyon tatil köyü, kamping dinlenme evleri ören yerleri, plaj termal istasyon gibi konaklama, dinlenme gezme eğlenme yerleri ile her türlü turistik tesisleri işletmek, kiralamak, kiraya vermek, satın almak, satmak ve bununla ilgili olarak her türlü altyapı ve üst yapıları hazırlamak

konusunda faaliyet gösterdiğini, Sorkun Mahallesi ... parsel ... Antalya bölgesinde bulunan taşınmazın ... tarihinde ... yıl süreyle şirketiniz adına ... Müdürlüğü tarafından tahsis edildiği, tahsise konu taşınmazla ilgili 4916 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi hükmü uyarınca .. Genel Müdürlüğüne ... TL ödemede bulunulduğu belirtilerek, şirketinizin mezkur Kanun kapsamında ödemediği tutarın Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesi kapsamında ödemenin yapıldığı ... yılında gider yazıp yazamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabilmesi için, işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı olarak ortaya çıkması şarttır. Ancak, kurumlar tarafından işle ilgili ödenen tazminatlar sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulursa dahi, kurumların ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanması halinde gider olarak yazılamayacaktır.

4916 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi uyarınca turizm yatırımı yapılmak amacıyla adınıza tahsis edilen kamu arazisinin, ilgili bakanlıkların iznine tâbi işlemleri izinsiz olarak gerçekleştirmeniz veya sözleşmelere aykırı davranmanız nedeniyle, cari yıl proje maliyet bedelinin %3'ü oranında (... TL) talep edildiği belirtilen bedel, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanan ceza niteliğinde olduğundan, bu ödemelerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.83. Kirlilik Yükü Bedelinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında ([17/02/2023 Tarih ve 3310 Sayılı Özelge](#))

Şirketinizin karton üretimi ile iştigal ettiği, tarafından Şirketiniz adına TL kirlilik yükü bedeli ve TL katma değer vergisi olmak üzere toplam TL tutarında ve yine TL kirlilik yükü bedeli ve TL katma değer vergisi olmak üzere toplam TL tutarında fatura düzenlendiği,

Söz konusu faturaların dava konusu edildiği, davalardan birinde Şirketiniz aleyhine karar verilmesi, diğerinde kısmen kabul kısmen red kararı verilmesi üzerine mahkeme süreci devam ederken ile aranızda uzlaşmaya varılarak karşılıklı olarak davalardan vazgeçildiği belirtilmiş olup, uzlaşma neticesinde ödenen

fatura bedeli, reeskont faizi, ilam vekalet ücretine ilişkin ödemelerin mahkemenin kesinleştiği yıl olan ... yılında gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı, faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

2.83.1. Kurumlar Vergisi Yönünden

Ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Ancak, kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsada dahi, kurumların, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanması halinde gider olarak yazılamamaktadır.

Konuya ilişkin olarak özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, İdaresi denetim ekiplerince çeşitli tarihlerde yapılan analizlerde, deresine atık su deşarjı yapıldığı, yapılan deşarjın kabul edilebilir parametrelerin üzerinde kirliliğe sahip olması nedeniyle Şirketinizden kirlilik yükü bedeli adı altında belirlenen tutarların ödenmesinin istenildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, muhatap firma ile aranızda uzlaşmaya varılması sonucu kesinleşen kirlilik yükü bedelleri, faiz ve ilam vekalet ücretine ilişkin ödemelerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi hükmü uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.83.2. Katma Değer Vergisi Yönünden

Muhataap firma ile aranızda uzlaşmaya varılması sonucu kesinleşen tutarlara göre ödenen kirlilik yükü bedelleri, faiz ve ilam vekalet ücretine ilişkin ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmediğinden, bu gider nedeniyle ödenen katma değer vergisinin de hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılması mümkün değildir.

2.84. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ([19/04/2023 Tarih ve 174093 Sayılı Özelge](#))

Şirketinizin, ... Sanayi Bölgesinde, "Sıvı ve gazların akış, seviye, basınç veya diğer özelliklerini ölçmeye veya denemeye özgül cihazlar üretimini" gerçekleştirmek

Üzere ve tevsî yatırım yapmak suretiyle, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında tarihli ve belge numaralı yatırım teşvik belgesine sahip olduğu,

Bu kapsamda, yatırım teşvik belgesi ekinde yer alan global listenin 26'ncı sırasındaki çizim yazılımının (autocad) satın aldığı,

Söz konusu yatırım harcamasının (autocad) abonelik süresinin ... tarihinde sona ereceği,

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun indirimli kurumlar vergisi başlıklı 32/A maddesi kapsamında yapmış olduğunuz autocad harcamasının, yatırım harcaması olarak kabul edilip edilemeyeceği, yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınıp alınmayacağı hususunda görüşü talep edilmektedir.

Royalti kapsamında yaptığınız, çizim yazılımının (autocad) bir yıllık kullanım hakkının satın alınması/kiralanması karşılığında ödemiş olduğunuz abonelik bedeli, amortismanla tâbi bir harcama olmadığından, yatırıma katkı tutarının hesaplamasında dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, ödemiş olduğunuz söz konusu bedelin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

2.85. Kooperatiflerin Ortak Dışı İşlemleri Dolayısıyla İktisadi İşletme Kurulup Kurulamayacağı Hakkında ([20/02/2023 Tarih ve 3866 Sayılı Özelge](#))

Orman işletme müdürlüğünün kesim ihalesi sonucunda uhdenizde kalan iş dolayısıyla kesimi yapılan ürünün işletmenin deposuna teslim edildiği, yıl sonlarında ise teslim edilen ürünün (tomruğun) %....'inin kooperatifinize satıldığı ve alınan bu ürünlerin de piyasaya satıldığı belirtilerek, söz konusu satış işleminin ortak dışı işlem sayılıp sayılmayacağı ile bu işlemler dolayısıyla Kooperatifiniz bünyesinde iktisadi işletme kurulup kurulmayacağı hususlarında görüş talep edilmiştir.

Uhdenizde kalan işin kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen uğraşı konusuna dahil olması ve Kooperatifinizce alınan ürünün (tomruğun) işlenmeksizin ortak dışı kişi ve kurumlara satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek olup Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer

alan diğer şartların da varlığı halinde Kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün olacaktır.

Ancak, Kooperatifinizin aldığı tomrukların işlendikten sonra satılması ya da söz konusu faaliyetin Kooperatifiniz ana sözleşmesinde belirtilen uğraşı konusuna dahil olmaması durumunda ise muafiyet şartları ihlal edilmiş olacağından, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekeceği tabiidir.

2.86. 2008/2 Sayılı Tasarım Desteği Hakkında Tebliğinin Tasarım ve Ürün Geliştirme Projeleri Kapsamında Alınan Destek Ödemelerinin Kurum Kazancının Tespitinde Değerlendirilmesi ([20/03/2023 Tarih ve 337264 Sayılı Özelge](#))

Şirketiniz tarafından gerçekleştirilen tasarım faaliyetleri kapsamında "Destekleme Fiyat İstikrar Fonu" (DFİF) adı altında TL destek aldığınız belirtilerek, bu desteğin 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin yedinci fıkrası kapsamında vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Tasarım projenizin, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununda tanımlanan tasarım faaliyetleri kapsamında olması halinde, bu projeye ilişkin yapılan bahse konu destek ödemelerinin özel bir fon hesabına alınarak vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmaması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, özel bir fon hesabına alınan ve vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayan söz konusu tutarların tasarım indiriminin tespitinde dikkate alınmayacağı tabiidir.

2.87. Teknopark Bölgesinde Faaliyet Gösteren Firmanın Kurumlar Vergisi İstisnasından Proje Başlangıç Tarihinden İtibaren Mi Yoksa Telif Tescil Belgesine Başvuru Tarihinden İtibaren Mi Yararlanılacağı Hakkında ([20/03/2023 Tarih ve 337743 Sayılı Özelge](#))

4691 sayılı Kanun kapsamında teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösterdiğiniz, teknoloji geliştirme bölgesindeki yazılım faaliyeti nedeniyle elde ettiğiniz gelirler için kurumlar vergisi istisnası kapsamında verilmesi gereken proje bitirme belgesine eşdeğer telif tescil belgesi müracaatınızın olduğu,

müracaatınızın sonuçlandırılması için belli bir sürenin geçmesi gerektiği belirtilerek kurumlar vergisi istisnasından proje başlangıç tarihinden itibaren mi, telif tescil belgesine başvuru tarihinden itibaren mi veya tescil belgesinin onay tarihi itibarıyla mı yararlanılması gerektiği hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketiniz tarafından teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazancın, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla, bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştiği vergilendirme döneminden başlayarak istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda ise yararlanılan istisna kapsamında zamanında tahakkuk ettirilmeyen verginin, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı tabiidir.

2.88. Tahkim Komisyonu Tarafından Bilirkişilere Ödenecek Ücretin Vergisel Durumu Hakkında (20/03/2023 Tarih ve 338029 Sayılı Özelge)

Sigorta hakemleri tarafından görevlendirilen bilirkişilere ödenecek ücretlerin Komisyonunuz adına açılacak "bilirkişi ücretleri hesabına" yatırılacağı, bilirkişilere ödenecek brüt ücret üzerinden, Komisyonunuz tarafından vergi dairesine yatırılmak üzere gelir vergisi kesintisi yapılarak net ücretin bilirkişilere ödeneceği belirtilerek; Komisyon adına açılan hesaba yatırılan ve bilirkişi raporunun tesliminden sonra vergi kesintisi yapılarak bilirkişiye ödenen ücretlerin muhasebeleştirilmesinde Komisyonunuzun gelir ve giderleri arasında gösterilmesi ve Komisyonca fatura düzenlenmesi gerekip gerekmediği hususlarında görüşü talep edilmektedir.

2.88.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Bir işverenin yanında ücretli olarak çalışmayan bilirkişilere bir ay içinde yapılan bilirkişi ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna tutarına isabet eden vergi (ilgili aydaki asgari ücretin vergisi) düşülmek suretiyle

kesilecek vergi belirlenecektir. Ayrıca, yapılan ödemenin brüt asgari ücrete isabet eden damga vergisi de istisna edilecektir.

Diğer taraftan, bilirkişilerin bir işverene bağlı olarak çalışmaları ve ücret geliri elde etmeleri halinde ise, istisnanın sadece en yüksek ücret gelirin e uygulanması gerektiğinden ve bu ücretinin bilirkişi ücretinden fazla olacağı değerlendirildiğinden, söz konusu istisna işverenince uygulanacak ve bilirkişi ücretlerine ayrıca istisna uygulanmayacaktır.

2.88.2.Kurumlar Vergisi kanunu Yönünden

Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan Komisyonunuz tarafından bilirkişilere ödenmek üzere tahsil edilen tutarların kurum kazancına dahil edilmesi, bilirkişilere ödenecek ücretlerin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.88.3.Vergi Usul Kanunu Yönünden

Komisyonunuz tarafından bilirkişilere yapılan, ilgide kayıtlı başvurunuza konu ödemeler 193 sayılı Kanun uygulamasında "ücret" ödemesi olarak değerlendirildiğinden, bahse konu ödemelerinize ilişkin olarak ücret bordrosu tanzim etmeniz gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, bilirkişilere ödenmek üzere tahsil edilen tutarlar 5520 sayılı Kanun uygulamasında kurum kazancınıza dahil edilmesi gerektiğinden, söz konusu tahsil edilen tutarlara konu işleminiz için Komisyonunuz tarafından genel hükümler çerçevesinde fatura veya fatura düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda perakende satış vesikası düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

2.89. Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Sağlık Hizmetlerinden Elde Edilen Kazancın Hangi Tarihten İtibaren İndirim Konusu Yapılacağı Hakkında (22/02/2023 Tarih ve 41259 Sayılı Özelge)

Şirketinizin "... " olarak hizmet verdiği ve ...Bakanlığından sağlık turizmine ilişkin ... ayında teslim almış olduğu ruhsatının bulunduğu, bu faaliyetten elde edilen kazancın %50'sinin Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirim konusu yapmak istenildiği ancak bu

indirim başlangıç tarihine ilişkin tereddüt hasıl olduğu belirtilerek, söz konusu indirimden hangi tarihten (geçici vergilendirme dönemi başlangıç tarihi, ruhsatın teslim tarihi, vergi dairesine belgenin görselinin dilekçe ekinde gönderildiği tarih) itibaren faydalanabileceğiniz hususunda görüş talep edilmektedir.

Ana sözleşmenizde yazılı esas faaliyet konuları arasında sağlık hizmetinin yer alması ve söz konusu indirim için belirtilen diğer şartların da sağlanması durumunda almış olduğunuz sağlık turizmi işletmesi ruhsatının teslim tarihinden itibaren, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere sunduğunuz ve münhasıran sağlık hizmetlerinden elde ettiğiniz kazancın %....'sini, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır.

2.90. Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşi Kapsamında Yapılan Hakkediş Ödemelerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hakkında (22/02/2023 Tarih ve 92810 Sayılı Özelge)

Yıllara sari inşaat ve onarma işleri kapsamında ödenen hakkediş bedellerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi hükmü gereğince işin bittiği yıl gelir hesaplarına aktarılması nedeniyle bu bedellerin işin bittiği tarihe kadar bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan "35-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkedişleri" kalemi altında takip edildiği ve hakkediş ödemelerinin fiilen kısa vadeli yabancı kaynak olmadığı belirtilerek, söz konusu ödemelere ait tutarların kısa vadeli yabancı kaynak toplamından düşülmek suretiyle finansman gider kısıtlaması hesaplanabilmesinin uygun olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakkediş bedellerinin izlenmesi için kullanılan "35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım hakkediş Bedelleri" hesabının "3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda yer alması nedeniyle, bu hesaba kaydedilen tutarların da yabancı kaynakların öz kaynakları aşım aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2.91. Teknokente Sipariş Üzerine Gerçekleştirilen Yazılım Faaliyetleri Nedeniyle Elde Edilen Kazancın 4691 Sayılı Kanun Kapsamında İstisna Olup Olmadığı Hakkında (22/03/2023 Tarih ve 132688 Sayılı Özelge)

Teknoloji Geliştirme Bölgesinde bilgisayar programlama ve yazılım faaliyetleri ile uğraştığınız,

Müşteriniz ile şirketiniz arasında, üretimdeki makinelerden otomatik veri toplama ve raporlamaya ilişkin proje planlandığı ve taraflar arasında proje bitiminde gayrimaddi hakların müşteride kalacağına ilişkin kabulünü içeren sözleşme imzalandığı,

Proje ilerledikçe ve yazılım paketleri müşteriye teslim edildikçe faturaların kesilerek tahsilatların yapılacağı, proje sonunda tüm yazılım kaynak kodları ve planlarının müşteriye teslim edileceği ve tüm gelir ve giderlerin proje bazlı muhasebeleştirilerek proje için yapılan harcamaların aktifleştirilmek suretiyle takip edileceği,

Teknopark portalında da proje ilerleme bilgilerinin güncelleneceği ve tüm sistem teslim edildikten sonra da ilk başta sözleşmede anlaşılan tutardan kalan bakiyenin fatura edileceği belirtilerek, sipariş usulüne göre yapılan bu projeden elde edilen gelirin 4691 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilip edilemeyeceği ile bu proje için 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Sipariş usulüne göre yapılan yazılım işiyle ilgili alınan tutarların avans olarak; yapılan harcamaların da aktifleştirilerek dikkate alınması ve söz konusu tutarların yazılım işinin tamamlanıp yazılımın teslim edildiği dönem kâr/zararı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, proje ilerledikçe projenin içerisindeki yazılım paketlerinin ayrı ayrı müşteriye teslim edilmesi ve bu durumda gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi halinde, her bir teslim itibarıyla gelirin tespit edilmesi ve kurum kazancına eklenmesi mümkündür.

4691 sayılı Kanunda belirtilen şartların taşınması halinde Şirketinizin, sipariş üzerine yürüttüğü yazılım faaliyetiyle ilgili olarak elde ettiği kazançların anılan istisna hükümlerinden faydalanması mümkün bulunmakta olup istisna kapsamında olan

faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde ayrı tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde, 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uygulanmayacaktır.

2.92. Su Ürünleri Yetiştiriciliği Belgesi İle Üretim Faaliyetinde Elde Edilen Kurum Kazancının Beyanında 1 Puanlık İndirimli Kurumlar Vergisi Hakkında ([24/02/2023 Tarih ve 39328 Sayılı Özelge](#))

Balık yetiştiriciliği faaliyeti ile iştigal eden şirketinizin faaliyetini ... Bakanlığınca tarafından düzenlenmiş bulunan "su ürünleri yetiştiriciliği belgesi" kapsamında yürüttüğü belirtilerek, imalatçı olduğunuzdan bahisle "su ürünleri yetiştiriciliği belgesinin sanayi sicil belgesi yerine geçip geçmeyeceği ile söz konusu belge kapsamında şirketinizce fiilen üretilen ürünlerin satışından doğan kazanç için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanıp uygulanamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Şirketinizin üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulamasına ilişkin şartlardan olan sanayi sicil belgesini haiz olma şartını sağlamadığı anlaşıldığından ve sahip olduğunuz su ürünleri yetiştiriciliği belgesinin sanayi sicil belgesi yerine geçebileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığından, balık yetiştiriciliği faaliyetinizden elde ettiğiniz kazancınıza kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

2.93. Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması ([27/02/2023 Tarih ve 99912 Sayılı Özelge](#))

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan finansman gider kısıtlaması ile ilgili bilançoda yer alan kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki "Kıdem Tazminatı Karşılığı", "Maliyet Giderleri Karşılığı", "Gider Tahakkukları Karşılığı" ve "Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" hesaplarının aktif hesaplarda sonuç yaratan nitelikte hesaplar olduğundan dolayı sadece gerçek anlamda yabancı kaynaktan temin edilmiş borç niteliğinde olan kalemlerin dikkate alınması

gerektiği belirtilerek, anılan hesaplara ait tutarların finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınıp alınmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Bilançonun yabancı kaynaklar kısmında yer alan "Kıdem Tazminatı Karşılığı", "Maliyet Giderleri Karşılığı", "Gider Tahakkukları Karşılığı" ve "Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" hesaplarının, finansman gider kısıtlaması uygulamasında yabancı kaynaklar toplamının hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

2.94. Sürücü Kursu İşletmesinin Binek Otomobillerinin Yakıt ve Bakım Onarım Giderlerine İlişkin Gider Kısıtlaması Hakkında ([29/03/2023 Tarih ve 4502 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda, Şirketinizin sürücü kursu faaliyeti ile iştigal ettiğini belirterek, sürücü adaylarına eğitim vermek için kullandığınız binek otomobillerin yakıt ve bakım onarım giderlerinin yasal düzenlemelerde yapılan değişiklik sonrası vergi kanunları çerçevesinde tamamının mı yoksa %70'inin mi gider olarak gösterileceği hususunda Defterdarlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

2.94.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Sürücü kursu faaliyeti ile iştigal eden Şirketinizin bu faaliyetinin kısmen veya tamamen binek otomobillerinin çeşitli şekillerde iştilmesi kapsamında değerlendirilmesi gerekeceğinden, söz konusu faaliyetinizde kullanmış olduğunuz binek otomobillere münhasır olmak üzere, bunlara ait yakıt ve bakım onarım giderlerinin tamamının Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2.94.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketinizin sürücü kursu faaliyetinde kullanmış olduğ u binek otomobillerine ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderlerin tamamı Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderlerden olduğ undan bu giderlere ilişkin yüklenilen KDV'nin Şirketiniz tarafından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.95. Faktoring Firmasının Kurucuları Tarafından Ödenen "Sisteme Giriş Payı'nın" Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([29/03/2023 Tarih ve 4509 Sayılı Özelge](#))

Şirketinizin Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumunun faktoring faaliyet izni için talep ettiği TL tutarındaki sisteme giriş payının tarihinde ödendiği, faktoring şirketlerinin kuruluş izni alırken ödedikleri sisteme giriş payının tamamının mı gider olarak kabul edileceği ya da aktife alınıp kaç yılda giderleştirileceği konusunda görüş talep edilmektedir.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanununun 7'nci maddesi uyarınca ödenen sisteme giriş payının, şirketinizin faaliyetini devam ettirebilmesi amacıyla yapılan harcama kapsamında değerlendirilmesi ve kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Bununla birlikte, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olup, ödenen sisteme giriş payının bu kapsamda aktifleştirmenin tercih edilmesi halinde, aktifleştirme tarihinden sonraki ilk değerlendirme gününden başlayarak söz konusu tutarın beş yıl içinde eşit yüzdeler halinde itfa edilmesi gerekmektedir.

3. GELİR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

3.1. Kiralanan Villanın Başkalarına Kiralanmasından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ve Turizm Payı Beyannamesi Verilip Verilmeyeceği ([09/11/2022 Tarih ve 227251 Sayılı Özelge](#))

Müstakil mesken olarak kullanılan babadan kiralanan villaya, ilgili kurum ve kuruluş tarafından işyeri açma ve çalışma ruhsatı veya herhangi bir turizm işletme belgesinin verilmediği belirtilerek, babadan kiralanan villanın başkalarına kiraya verilmesi halinde elde edilen kira geliri için gayrimenkul sermaye iradı yönünden beyanname verilip verilmeyeceği, kısmi turizm işletmesi veya turizm işletme belgesi verilmeyen villanın başkalarına kiraya verilmesi durumunda turizm payı beyannamesi verilip verilmeyeceği, hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmış olup, konu hakkındaki görüşe aşağıda yer verilmiştir.

Mülkiyeti babaya ait olup kiralanın gayrimenkulü (villa) bir organizasyon dahilinde günlük, haftalık, aylık veya benzeri şekilde kısa süreli olarak başkalarının kullanımına sunarak elde edilen gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, turizm işletme belgesinin düzenlenmesi ve turizm payına ilişkin sorulan hususların, 7183 sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun ve ilgili Yönetmelik hükümleri kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığınca değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.

3.2. **Demirbaş Satışı, Teşvik ve Yansıtma Gelirlerinin Hasılat Esaslı Kazanç Usulüne Tabi Kazanç Tutarına Dahil Edilip Edilmeyeceği (10/11/2022 Tarih ve 266896 Sayılı Özelge)**

Bağlı bulunulan vergi dairesi tarafından "Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti" uygulamasına geçişin uygun bulunduğuna belirtilerek, araç kazası nedeni ile sigorta şirketleri adına düzenlenen yansıtma bedellerinin, amortismanına tabi iktisadi kıymet satış gelirlerinin ve 5510 sayılı Kanun uyarınca verilen prim teşviklerinin bu uygulama kapsamında tespit olunan hasılatına dahil edilip edilmeyeceği konusunda görüş talep edilmektedir.

Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunulup, bu faaliyete ilişkin hasılatın tamamının elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla elde edilmesi hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanılabilmesinin ön koşulu sayılacaktır.

Bu bağlamda, söz konusu faaliyet ile ilgili olması şartıyla, sigorta şirketi yansıtma gelirleri, amortismanına tabi iktisadi kıymet satış gelirleri ve 5510 sayılı Kanun uyarınca verilen teşviklerin (Gelir Vergisi Kanunu yönünden gelir olarak dikkate alınamayacağına ilişkin özel hüküm bulunan teşvikler hariç) gayrisafi hasılat tutarına dahil edilmesi ve bu kapsamda elde edilen gayrisafi hasılatın %10'unun bu faaliyete ilişkin vergiye tabi kazanç olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3.3. Servis Taşımacılığı İşi İle İştigal Eden Mükellefin İkamet Ettiği Konuta İlişkin Giderlerinin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([14/11/2022 Tarih ve 1328313 Sayılı Özelge](#))

Sahibi olunan araç ile servis taşımacılığı işi yapıldığı, servis taşımacılığı ve benzeri işlerle uğraşanların ikamet adreslerinin aynı zamanda vergi dairesine kayıtlı iş yeri adresi olarak geçmekte olduğunu belirterek, satın alınan ve ikamet edilen yeni konutun faturasında belirtilen KDV tutarının indirim konusu yapılabileceği, konutun satın alma bedelinin amortisman yolu ile gider yazılıp yazılamayacağı ile satın alma sırasında kullanılmış olan konut kredisinin gider olarak kaydedilip kaydedilemeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

İştigal konusu itibarıyla bir iş yeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükellefler için ikametgah adreslerinin iş yeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılması imkan dahilindedir. Ancak, mükelleflerin yürüttükleri faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespiti halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının iş yeri adresi olmaksızın yapılmasına imkân bulunmamaktadır.

Bunun yanı sıra, ikamet edilen gayrimenkulün, faaliyetlerinin icrasına tahsis edilmeksizin veya bu faaliyetlerde kullanılmaksızın sadece kayıtlarda iletişim adresi olarak gösterilmiş olması halinde, bu gayrimenkulün iş yeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İletişim adresi olarak gösterilen konutun, servis taşımacılığı faaliyetinin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan bir yer olmadığından, söz konusu konutun envantere kaydedilerek amortisman ayrılması ve bu konuta ilişkin ödenen konut kredisi faizleri ile konut kredisine ait diğer masrafların, ticari kazancın tespitinde doğrudan veya konutun maliyetine eklenerek amortisman ayrılması suretiyle gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

3.4. Oyun Parası Alım-Satımının Vergilendirilmesi ([16/11/2022 Tarih ve 529233 Sayılı Özelge](#))

Üniversite öğrencisi olarak, sanal oyunlar üzerinden Türk lirası karşılığında satın alınan oyun paralarının yurt dışındaki (Almanya, ABD, Romanya vs. gibi ülkelere) kişilere Avro bedeli karşılığında satıldığı ve bu işlemlerin eğitim süresince devam ettirileceği belirtilerek, söz konusu alım-satım (oyun parası) ilişkin vergisel yükümlülüğün ne olacağı hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiştir.

Sanal oyunlar üzerinden Türk lirası karşılığı oyun parası alıp bunları yurt dışındaki kişilere Avro bedeli karşılığında satılması, "ticari faaliyet" kapsamında değerlendirilecek olup, bu faaliyetten elde edilen kazancın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.5. Gelir Vergisi Kanununun Mük. 20/B Maddesinde Belirtilen İstisnadan Faydalanan Mükellefin Genç Girişimci Kazanç İstisnasından da Yararlanıp Yararlanmayacağı Hakkında (21/11/2022 Tarih ve 142861 Sayılı Özelge)

Sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden dolayı sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası yararlanıp aynı zamanda genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanıp faydalanılamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, bu kapsamda elde ettikleri kazançlarının tamamı istisna kapsamında olduğundan, bu kazançları dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemekte, dolayısıyla, beyan edilen bir kazanç olmadığından, Kanunda öngörülen diğer istisna ve indirimlerin kazançtan indirimi söz konusu olmamaktadır.

Bu itibarla, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesinde yer alan sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından yararlanılması nedeniyle, mezkur Kanunun mükerrer 20'nci maddesinde yer alan genç girişimcilerde kazanç istisnasından ayrıca, yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; "31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20'nci maddesi kapsamında genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 18 yaşını doldurmuş ve 29 yaşını doldurmamış olanlardan, bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında 1.6.2018 tarihinden itibaren ilk defa sigortalı sayılan gerçek kişilerin primleri, 1 yıl süreyle 82'nci madde uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınır üzerinden Hazinece karşılanır. Adi ortaklıklar ve şahıs şirket ortaklıklarında sadece bir ortak bu fıkra hükmünden yararlandırılır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 2018/28 sayılı SGK genelgesinin "Sigortalıların Tescil İşlemleri" başlıklı 4'üncü maddesinde, "... Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı ile karşılıklı veri transferi yapıncaya kadar teşvikten yararlanmak isteyen sigortalının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20'nci maddesi kapsamında kazanç istisnasından faydalandığına dair belgeyi bağlı bulunduğu vergi dairesinden alarak sosyal güvenlik il müdürlüklerine/sosyal güvenlik merkezlerine müracaat etmeleri gerekmektedir." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu bağlamda, talep edilmesi halinde, 5510 sayılı Kanunun 81'inci maddesinin (k) bendi kapsamında sağlanan sigorta prim teşvikinden yararlanılması teminen, bağlı bulunulan vergi dairesince 193 sayılı Kanunun mükerrer 20'nci maddesi ve 292 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartların taşınıp taşınmadığına dair yazı verilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.6. Üniversiteye Hazırlık Kursu Öğretmenlerine Yapılan Eğitim-Öğretim Tazminatı Ödemelerinden Kesinti Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([08/12/2022 Tarih ve 312789 Sayılı Özelge](#))

Şirketin üniversiteye hazırlık kursu hizmeti verdiği ve söz konusu kursta görev yapan öğretmenlere her ay eğitim öğretim tazminatı ödeyeceği belirtilerek söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirkete bağlı 5580 sayılı Kanuna tabi kursta çalışan öğretmenlere mevcut ücretlerine ilave olarak yapılan eğitim öğretim tazminatı ödemesinin, bütçe kanunlarıyla resmi okul öğretmenlerine yapılan eğitim öğretim tazminatı kadarlık kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.7. Yurtdışından Alınan Hosteslik Hizmetinin Vergilendirilmesi ([09/12/2022 Tarih ve 1462971 Sayılı Özelge](#))

Şirketin Almanya'da düzenlenen fuar organizasyonuna katıldığı, bu fuarda Almanya'da ikamet eden bir T.C. vatandaşından hosteslik hizmeti aldığı belirtilerek, söz konusu hizmetle ilgili gelir vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile belge düzeni hususunda görüş talep edilmektedir.

3.7.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Almanya mukimi T.C. vatandaşının Türkiye'ye gelmeksizin Almanya'da icra edeceği hosteslik hizmetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup elde edilecek gelir iki ülke arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 14'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Almanya'da vergilendirileceğinden ödenen bedeller üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Almanya mukimi T.C. vatandaşının Almanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Almanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya Almanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

3.7.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden

Yurt dışından alınmış hizmetler nedeniyle yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi için esas itibarıyla Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile

tevsik edilmesi gerekmekte olup, aksi durumda gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi, ancak yurt dışında mukim kişilerden alınan hizmetin o ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli/muteber bir belge ile tevsiki kaydıyla mümkün bulunmaktadır.

3.7.3.KDV Kanunu Yönünden

Şirket tarafından Almanya'da organize edilen fuar organizasyonu kapsamında Almanya'da ikamet eden bir Türk Vatandaşından alınan hosteslik hizmeti, hizmet yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında yararlanıldığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

3.8. İnternet Sitelerinin Güvenlik Açıklarının Bulunması Hizmetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ([12/12/2022 Tarih ve 151140 Sayılı Özelge](#))

Amerika menşeli ... isimli internet sitesi üzerinden, dünya çapında büyük firmaların web sitelerindeki güvenlik açıklarının arandığı ve bulunan güvenlik açıkları karşılığında gelir elde edildiği, firmaların ödemeyi hackerone.com internet sitesine yaptığı, bu sitenin de döviz olarak kazanılan parayı Türk Lirasına çevirerek banka hesabına gönderdiği belirtilerek, söz konusu kazanç ile ilgili olarak vergi mükellefiyetinin olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan, şahsi mesainiz ile gerçekleştirdiğiniz söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve elde ettiğiniz gelirlerin serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.9. Şahıs Sigorta Primleri İle Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Gelir Vergisi Matrahından İndirimi ([12/12/2022 Tarih ve 577790 Sayılı Özelge](#))

Eczane işletmeciliği faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olduğu ve mükellefin çocuğu için yaptığı eğitim harcamaları ile sağlık harcamalarına ait tutarların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen sınır ve oranlar dahilinde beyannamede indirim konusu yapıldığı belirterek mükellef adına ödenen şahıs sigorta primleri için de indirim hakkına sahip olup olunmadığı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Birikimsiz hayat sigortası için ödenmiş olan prim tutarlarının tamamının, beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması, sigortanın Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş ve prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması koşuluyla gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, mükellefin çocuğu adına yapılan ve fatura ile tevsik edilen özel okul eğitim harcamalarının da beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak kaydıyla matrahın tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Bununla birlikte, ekte yer alan eğitim harcamalarına ilişkin faturaların incelenmesinden, yemek ve eğitim bedelinin ayrı ayrı hesaplandığı anlaşılmış olup, okul tarafından verilen ve bedeli ayrı olarak tespit edilebilen yemek hizmetinin, eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamaların eğitim harcaması olarak indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

3.10. Görev Yapılmak İstenilen Noterliğin Bulunduğu Yerlere Yapılan Seyahat, Konaklama ve Yeme-İçme Harcamalarının Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hakkında ([14/12/2022 Tarih ve 114323 Sayılı Özelge](#))

Noterlik faaliyeti ile iştigal edenlerin Adalet Bakanlığınca ilan edilen boş noterliklere atanmak için başvuruda bulunduğu ancak başvuruda bulunulmadan önce, boş noterliklerin bulunduğu yerlere önceden gidilerek bu yerlerin, iş ve fiziki durumları ile benzeri hususlarının incelemesi ve araştırılmasının yapıldığı, bu inceleme ve araştırma sonucunda bu noterliğe atanmak için başvuruda bulunup bulunulmayacağına karar verildiği belirtilerek, bu kapsamda yapılan seyahat, konaklama, yeme-içme vb. harcamaların mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Adalet Bakanlığınca ilan edilen boş noterliklere atanmak için başvuruda bulunanların, bu başvuruda bulunmadan önce boş noterliklerin bulunduğu yerlere önceden giderek bu yerlerin, fiziki durumu, iş durumu ve benzeri hususlarının incelenmesi ve araştırılması için yaptıkları seyahat, konaklama, yeme-

içme vb. giderler münhasıran mesleki faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması ve mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesiyle açık ve doğrudan bir bağına olmaması nedenleriyle, söz konusu harcamaların mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

3.11. Söz Yazarlığı ve Beste Çalışmalarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci Maddesine Göre İstisna Kapsamında Olup Olmadığı Hakkında ([15/12/2022 Tarih ve 1490210 Sayılı Özelge](#))

Söz yazarı ve bestecisi olduğu "... " adlı müzik albümündeki musiki eserlerin çeşitli mecralarda değerlendirilmesi, icra edilmesi karşılığında serbest meslek kazancı elde edildiği, musiki eserlerle ilgili çalışmaların Kültür ve Turizm Bakanlığı nezdinde fonogramlara ilişkin kayıt ve tescil edildiği belirtilerek, söz konusu çalışma dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkındaki görüşler aşağıda açıklanmıştır.

Söz yazarı ve bestecisi olunan "... " adlı müzik albümündeki musiki çalışmaları dolayısıyla elde edilecek **hasılatı münhasır olmak üzere**, Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu eserlerin satışından ilgili takvim yılında elde edilecek kazancın, Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmayacağından kazancın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir.

3.12. Yurt Dışından Döviz Olarak Ödenen Ücret Geliri Beyanı Hakkında ([15/12/2022 Tarih ve 1487541 Sayılı Özelge](#))

Kanuni ve iş merkezi ABD'de bulunan dar mükellefiyete tabi bir kuruluşta çalışıldığı, işveren tarafından kurulan web tabanlı eğitim için Türkiye'den destek olduğu ve ilgili kuruluşun ücreti döviz cinsinden yurt dışındaki banka hesabına yatırdığını belirterek yurt dışından ödenen ücretin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü

maddesinin 14 numaralı bendi gereğince istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

ABD'de mukim işveren tarafından kurulan web tabanlı eğitim hizmeti kapsamında, adı geçen firma ile düzenlenen hizmet sözleşmesine istinaden internet üzerinden verilen hizmetler karşılığında tarafa yapılan ödemelerin, ücret olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup dar mükellef kapsamındaki işverenin ücretleri döviz olarak ödemesi ve ülkemizde gelir getirici bir faaliyetinin bulunmaması ile öngörülen diğer şartların sağlanması halinde, söz konusu ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.13. Yıllara Sari İnşaat İşinde İşin Bitim Tarihinden Sonra Yapılacak Ek Fiyat Farkı Ödemesi Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([16/12/2022 Tarih ve 29452 Sayılı Özelge](#))

İlkokul Bakım Onarım İş'i'ne ait sözleşme kapsamında 22/10/2021 tarihinde yer tesliminin yapıldığı, bahse konu işin 6/12/2021 tarihinde bitirildiği ve yapılan bu işin yıllara sari olmaması nedeniyle hakediş ödemelerinden tevkifat yapılmadığı belirtilerek 22/1/2022 tarihli ve 31727 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7351 sayılı Kanununun 11'inci maddesi ile 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa eklenen geçici madde 5 kapsamında yapılacak olan ek fiyat farkı ödemelerinin 2022 yılında yapılması ve fatura tarihinin 2022 yılı olması nedeniyle söz konusu ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Bahse konu sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 10 gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacağı ve yer teslim tarihinden itibaren 45 gün içinde işin tamamlanarak geçici kabule hazır hale getirileceğinin belirtilmiş olduğu, yer teslim tutanağına göre 22/10/2021 tarihinde yer tesliminin yapılarak işe başlandığı, yapım işleri geçici kabul tutanağının 20/12/2021 tarihinde İdarece onaylanarak işin bitirildiği, hususları birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu bakım onarım işinin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten (20/12/2021) sonra bu işle ilgili yapılan ödemeler, ödemenin yapıldığı yılın kar veya zararı ile ilişkilendirileceğinden, yapılan ek fiyat farkı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

3.14. Şirket Çalışanının İşten Ayrılması Nedeniyle Daha Önceki İşverendeki Hakların Özel Bir Sözleşme Kapsamında Ödenmesi Durumunda Yapılan Ödemenin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği ([16/12/2022 Tarih ve 26811 Sayılı Özelge](#))

Şirket çalışanı ...'ın 02.01.2018 tarihi itibarıyla görevinden ayrılmak istediğini bildirerek aynı tarih itibarıyla işten ayrıldığı, anılan personelin daha önce (13.11.2003 tarihinde) Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında (VOBAŞ) göreve başladığı, 26.08.2013 tarihinden itibaren de şirkette çalışmaya başladığı, kendisi ile imzalanan belirsiz süreli iş sözleşmesinde, personelin, çalışma süreleri bakımından izin, kıdem ve ihbar sürelerine ilişkin tüm yasal hakları ve VOBAŞ'ta sahip olduğu hakların korunacak şekilde dikkate alınacağına dair madde olduğu, VOBAŞ Yönetim Kurulunun 24.06.2008 toplantısında, VOBAŞ Personel Yönetmeliğinin "Kıdem" başlıklı maddesinde yer alan ve kıdem tazminatına ilişkin hükümlerin uygulanmasında personelin diğer kurumlarda geçirdiği sürelerin VOBAŞ'ta sayılacağı hükmünün kaldırılacağı, ancak, 24.06.2008 tarihinden önce VOBAŞ'ta çalışmaya başlayanların bu haklarının saklı tutulacağına karara bağlandığı, Şirketin ... tarihi itibarıyla VOBAŞ ile birleştiği, birleşmeden yedi ay (7 ay) öncesinde 73 VOBAŞ çalışanı ile mülakatlar yapılarak adı geçen personelle birlikte 21 kişinin işe başlatıldığı, dolayısıyla ...'ın birleşmeden önce ve belli işe alım süreçleri uyarınca istihdam edildiği belirtilerek, adı geçen personelin VOBAŞ' ta ve VOBAŞ öncesi başka kurumlarda geçen çalışma sürelerine ilişkin hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatı tutarlarının Gelir Vergisi Kanununa göre ücret kabul edilip gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket çalışanı ...'a işten ayrılması dolayısıyla ödenecek kıdem tazminatı tutarının; şirkette ve VOBAŞ'ta (VOBAŞ'ın devralınması nedeniyle VOBAŞ'ın geçmişe yönelik yükümlülüklerinden sorumlu olunması nedeniyle) çalıştığı süre ve ödenen ücret tutarı esas alınarak hesaplanması gerekmekte olup, bu şekilde hesaplayarak

ödenen kıdem tazminatı tutarının Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 1475 sayılı İş Kanunu uyarınca bir yükümlülük olmaksızın VOBAŞ'tan daha önceki işyerlerinde geçen süreler için şirket tarafından yapılacak ödemenin; İş Kanununun 14'üncü maddesi kapsamında yapılan bir kıdem tazminatı ödemesi olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp bu ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi gereğince ücret olarak değerlendirilmesi ve aynı Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

3.15. Banka Bonolarından İffa veya Geri Alım Sebebiyle Gelir Elde Eden Mükelleflerden Yapılacak Tevkifat Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 26963 Sayılı Özelge)

İştilgal edilen bankacılık faaliyetine finansman temini amacıyla banka bonusu çıkarıldığı ve söz konusu bonoları doğrudan dar ve tam mükellef müşterilere satıldığı, bonoların saklanması bankaya ait olduğu, başka bir banka veya aracı kurumun bonoların ihracına aracılık etmediği, bonoların Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alındığı ve Merkezi Kayıt Kuruluşunda takip edildiği belirtilerek, şirket tarafından çıkarılmış veya çıkarılacak bonolardan gelir elde eden dar veya tam mükellef gerçek kişi ve kurumların bu gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat noktasında; banka tarafından ihraç ve satışı gerçekleştirilen bonoların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinin 1'inci fıkrası kapsamında "Banka aracılığı ile gerçekleşen işlem" olarak kabul edilip edilmeyeceği, kabul edilmesi durumunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde sayılan kurumlar açısından %0, diğer kişi ve kurumlar açısından %10 oranında stopaj uygulanıp uygulanmayacağı, ilgili bonolardan elde edilen gelirlerin söz konusu maddenin (2) numaralı kapsamında değerlendirilmesi durumunda; bu gelirler üzerinden hangi oranda tevkifat yapılacağı hususlarında görüş talep edilmiştir.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıkları tarafından elde edilenler hariç olmak üzere,

Bankanız tarafından ihraç edilen banka bonolarından gelir elde eden tüm gerçek kişi ve kurumların bu gelirleri üzerinden geçici 67'nci maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Ancak, 3321 sayılı ve 5752 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararlarına istinaden 23/12/2020 ile 31/12/2022 tarihleri arasında **iktisap edilen** banka bonolarından elde edilen gelirler üzerinden, ödemeyi yapan bankanızca söz konusu Karardaki vadelere ve elde tutma sürelerine göre belirlenen oranlar üzerinden tevkifat yapılacağı tabiidir.

3.16. Genç Girişimci Kazanç İstisnasından Yararlanan Mükellefin Adi Ortaklık Kurması (19/12/2022 Tarih ve 304394 Sayılı Özelge)

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olan, "Belirli bir mala tahsis edilmiş mağazalarda dondurma, aromalı yenilebilir buzlar vb. perakende ticareti" faaliyeti nedeniyle .../.../2021 tarihinde işe başladığı ve genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalandığı, .../.../2022 tarihi itibarıyla anılan faaliyetin adi ortaklığa dönüştürüldüğü, .../.../2022 tarihinde ise Eskişehir'de bulunan iş yerinin Bursa'ya nakledildiği belirtilerek, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20'nci maddesinde düzenlenen genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanmaya devam edip edilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Adi ortaklığın kurulduğu tarih itibarıyla söz konusu istisna şartlarını taşıması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20'nci maddesinde düzenlenen genç girişimcilerde kazanç istisnasının "Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması," şartının ihlali sayılacağından, adi ortaklığın kurulduğu .../.../2022 tarihinden itibaren genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

3.17. Şehirlerarası Hurda Toplama Faaliyeti Nedeniyle Basit Usulden Yararlanıp Yararlanmayacağı Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 43560 Sayılı Özelge)

Motorlu araç ile seyyar olarak şehiriçi hurda toplama faaliyeti dolayısıyla basit usule tabi mükellef olduğu, söz konusu faaliyetin şehirlerarasında sürdürülmesi halinde, basit usulden yararlanmanı mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Motorlu araç ile seyyar olarak şehir içinde veya şehirlerarasında sürdürülen hurda toplayıcılığı faaliyeti dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanununun 47 ve 48'inci maddelerinde belirtilen basit usule tabi olmanın genel ve özel şartların topluca taşınması kaydıyla, kazancın basit usulde tespit edilmesi mümkün bulunmakta olup, elde edilen kazanç gelir vergisinden istisna olacaktır.

Diğer taraftan, şehirlerarası hurda taşımacılığı faaliyetinde bulunulması veya kendi topladığı hurdalarla birlikte başkaları tarafından toplanan hurdaların da şehirlerarası taşınmasının yapılması halinde basit usulden faydalanılması mümkün bulunmayacağından gerçek usulde vergilendirileceği tabiidir.

3.18. Serbest Meslek Erbabının Başka Bir İilde Müvekkiline Gittiğinde Kalmak Üzere Kiraladığı Dairenin Gider Olarak İndiriminin Mümkün Olup Olmadığı Hakkında (19/12/2022 Tarih ve 304353 Sayılı Özelge)

Bursa ilinde avukat olarak serbest meslek faaliyetinde bulunulduğu, Aksaray ilinde faaliyet gösteren müvekkil için haftanın belirli günlerinde Aksaray'da konaklamak zorunda olduğu, otel ve pansiyonda uzun süreli konaklamaların pahalı olması nedeniyle eşyalı stüdyo daire kiralarak Aksaray'a gidildiğinde bu dairede kalındığı belirtilerek söz konusu daire için ödenen kira bedelinin mesleki kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Bahsi geçen giderlerin serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağın bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması halinde, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre; Aksaray ilinde faaliyet gösteren bir müvekkil için haftanın belirli günlerinde gidildiğinde konaklamak üzere kiralanmış stüdyo tipi dairenin iş dışında kişisel ihtiyaçlar içinde kullanılabilir olması ve yapılan işin hacmiyle mütenasip

bulunmaması nedeniyle, ödenen kira bedelinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllardan indirilmesi mümkün değildir.

3.19. İş Akdi Feshedilmeksizin Kıdem Tazminatına Karşılık Verilen Avans Ödemesinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([19/12/2022 Tarih ve 1500056 Sayılı Özelge](#))

Şirketin çalışanına Kasım/2019 ve Aralık/2019 dönemlerinde hak kazandığı kıdem tazminatına istinaden avans verildiği belirtilerek çalışana yapılan avans ödeme tutarları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından iş sözleşmesi feshedilmeden/sona ermeden kıdem tazminatına mahsuben avans olarak yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabulü ve bu ödemelerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94 ve 103'üncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

3.20. Çiniden Sofra Takımı Ev, Tuvalet ve Süs Eşyası İmalatı Faaliyeti Nedeniyle Basit Usulde Ticari Kazanç Mükellefi Olunup Olunmayacağı Hakkında ([19/12/2022 Tarih ve 83206 Sayılı Özelge](#))

İmal edilmiş olarak alınan ham bisküviyi iş yerinde sadece el dekoru, boyama ve süslemesini ve fırınlamasını yapmak suretiyle, çiniden sofrta takımı, ev, tuvalet ve süs eşyası imalatı faaliyeti nedeniyle basit usulde ticari kazanç mükellefi olmak üzere ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvurulduğu, vergi dairesince faaliyette fırın kullanıldığı gerekçesiyle mükellefiyetin gerçek usulde tesis edildiğini belirtilerek, söz konusu faaliyet dolayısıyla kazancın basit usulde tespit edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Ticari faaliyette bulunan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48'inci maddelerinde yer alan şartları topluca taşımaları ve 51'inci maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunmamaları kaydıyla basit usulde vergilendirmeden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda, çiniden sofrta takımı, ev, tuvalet ve süs eşyası imalatı faaliyeti dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48'inci maddelerinde belirtilen basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarını topluca taşınması ve aynı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunulmaması kaydıyla, basit usulden yararlanılması mümkün bulunmakta olup, faaliyetlerde fırın kullanılması basit usulden faydalanılmasını etkilemeyecektir.

3.21. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen Ücretlerin İstisnası (21/12/2022 Tarih ve 595571 Sayılı Özelge)

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı petrol arama faaliyetinde bulunan ... gemisinde sağlık hizmetleri sözleşmesi kapsamında doktor ve paramedik sağlık memuru çalıştırıldığı belirtilerek, gemide çalışan söz konusu personele ödenen ücretlerin 4490 sayılı Kanun uyarınca istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen "..." isimli gemide sağlık hizmeti sözleşmesi kapsamında çalışan personele fiilen gemide çalıştıkları süre boyunca ödenen ücretlerin, 4490 sayılı Kanun uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.22. Gelir Vergisi Kanunu'nun Mük. 20/B Maddesinde Belirtilen İstisnadan Faydalanan Mükellefin Genç Girişimci Kazanç İstisnasından da Yararlanıp Yararlanmayacağı (21/11/2022 Tarih ve 142861 Sayılı Özelge)

Sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden dolayı sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası yararlanıp aynı zamanda genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanıp faydalanılamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, bu kapsamda elde ettikleri kazançlarının tamamı istisna kapsamında olduğundan, bu kazançları dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemekte, dolayısıyla, beyan edilen bir kazanç olmadığından,

Kanunda öngörülen diğer istisna ve indirimlerin kazançtan indirimi söz konusu olmamaktadır.

Bu itibarla, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesinde yer alan sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından yararlanılması nedeniyle, mezkur Kanunun mükerrer 20'nci maddesinde yer alan genç girişimcilerde kazanç istisnasından ayrıca, yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; "31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20'nci maddesi kapsamında genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 18 yaşını doldurmuş ve 29 yaşını doldurmamış olanlardan, bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendi kapsamında 1.6.2018 tarihinden itibaren ilk defa sigortalı sayılan gerçek kişilerin primleri, 1 yıl süreyle 82'nci madde uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınır üzerinden Hazinece karşılanır. Adi ortaklıklar ve şahıs şirket ortaklıklarında sadece bir ortak bu fıkra hükmünden yararlandırılır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 2018/28 sayılı SGK genelgesinin "Sigortalıların Tescil İşlemleri" başlıklı 4'üncü maddesinde, "... Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı ile karşılıklı veri transferi yapıncaya kadar teşvikten yararlanmak isteyen sigortalının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20'nci maddesi kapsamında kazanç istisnasından faydalandığına dair belgeyi bağlı bulunduğu vergi dairesinden alarak sosyal güvenlik il müdürlüklerine/sosyal güvenlik merkezlerine müracaat etmeleri gerekmektedir." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu bağlamda, talep edilmesi halinde, 5510 sayılı Kanunun 81'inci maddesinin (k) bendi kapsamında sağlanan sigorta prim teşvikinden yararlanılması teminen, bağlı bulunulan vergi dairesince 193 sayılı Kanunun mükerrer 20'nci maddesi ve 292 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartların taşınıp taşınmadığına dair yazı verilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.23. Yurtdışı Lisans Diplomasına Sahip Personelin Elde Ettiği Ücret Gelirinde Ar-Ge İstisnası ([30/12/2022 Tarih ve 615052 Sayılı Özelge](#))

Ar-Ge merkezinde mühendis pozisyonunda çalışan Türkiye Cumhuriyeti ve Pakistan vatandaşı olan personelinin, Pakistan'daki bir üniversiteden aldığı mühendislik lisans diplomasına Yükseköğretim Kurulunun denklik vermediği belirtilerek, bu durumunun söz konusu çalışanın Ar-Ge personeli olarak değerlendirilmesine engel teşkil edip etmeyeceği, personelin Ar-Ge merkezinde çalıştığı süreye isabet eden ücretine gelir ve damga vergisi istisnası uygulanıp uygulanmayacağı ile bu ücret ödemelerinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde Ar-Ge indirimine esas Ar-Ge harcaması sayılıp sayılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

3.23.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketin Ar-Ge merkezinde mühendis pozisyonunda çalışan personelin Pakistan'da bulunan bir üniversite tarafından düzenlenmiş olan diplomasına, Yükseköğretim Kurulunca denklik **verilmemesi** nedeniyle, söz konusu personelin 5746 sayılı Kanun kapsamında lisans mezunu Ar-Ge personeli olarak değerlendirilmesi ve Ar-Ge personeline tanınan teşvikten faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu personelin, 5746 sayılı Kanunda yer alan destek personeli tanımı kapsamında değerlendirilmesi ve diğer şartları da taşıması halinde, bu çalışmalarını karşılığında;

- 1.1.2022 tarihinden önce yapılan ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirimi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının,

- 1.1.2022 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna nedeniyle alınmayacak olan vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının,

%80'inin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmek suretiyle teşvikten faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

3.23.2.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Şirketin Ar-Ge merkezinde mühendis pozisyonda çalışan personelin Pakistan'da bulunan bir üniversite tarafından düzenlenmiş olan diplomasına, Yükseköğretim Kurulunca denklik verilmemesi nedeniyle, söz konusu personelin 5746 sayılı Kanun kapsamında lisans mezunu Ar-Ge personeli olarak değerlendirilemeyeceğinden söz konusu ücret giderinin 5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, adı geçeninin yürütülen Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili destek personeli kapsamında çalışması durumunda, gelir vergisi stopaj teşviki kapsamındaki ücret giderleri Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir.

3.23.3.Damga Vergisi Kanunu Yönünden

5746 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik kapsamındaki Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulandığı dikkate alındığında, şirket tarafından yürütülen projenin 5746 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik kapsamında olması halinde, söz konusu Kanunda tanımlanan Ar-Ge ve destek personeline münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

3.24. Bilimsel Çıktıların Yorumlanması ve Analizi Faaliyeti ile Buna İlişkin Verilen Eğitim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi ([02/01/2023 Tarih ve 4759 Sayılı Özelge](#))

Çeşitli yazılım programlarını kullanarak tıp, biyoloji, sosyal bilimler, fen bilimleri ve halk sağlığı konularında, araştırmacıların klinik ya da veri toplama araçlarıyla elde ettikleri verilerin, uygun istatistiksel testler kullanarak bilimsel çıktılara dönüştürülmesi ile bunların raporlanarak yorumlanması faaliyetiyle iştigal edildiği ve biyoistatistik alanında veri analiz yöntemleri ve bilimsel çıktıların yorumlanmasına ilişkin olarak bireysel olarak yüz yüze eğitimler düzenlendiği belirterek verilen bu hizmet karşılığında serbest meslek kazancı defteri mi yoksa işletme hesabı esasına göre mi defter tutulacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

3.24.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

çeşitli yazılım programlarını kullanarak tıp, biyoloji, sosyal bilimler, fen bilimleri ve halk sağlığı konularında, araştırmacıların klinik ya da veri toplama araçlarıyla elde ettikleri verilerin, uygun istatistiksel testler kullanarak bilimsel çıktılarına dönüştürülmesi ve bunların raporlanarak yorumlanması faaliyeti ile biyoistatistik alanında veri analiz yöntemleri ve bilimsel çıktıların yorumlanmasına ilişkin düzenlenen bireysel ve yüz yüze eğitim faaliyetlerinin, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve elde edilen kazançların serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.24.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden

Tahsilat karşılığında ise serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Çeşitli yazılım programları kullanılarak tıp, biyoloji, sosyal bilimler, fen bilimleri ve halk sağlığı konularında, araştırmacıların klinik ya da veri toplama araçlarıyla elde ettikleri verilerin, uygun istatistiksel testler kullanılarak bilimsel çıktılarına dönüştürülmesi ve bunların raporlanarak yorumlanması faaliyeti ile biyoistatistik alanında veri analiz yöntemleri ve bilimsel çıktıların yorumlanmasına ilişkin düzenlenen bireysel ve yüz yüze eğitim faaliyetinin, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında; serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesi ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirin serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilmesi nedeniyle, söz konusu faaliyetlere ilişkin olarak serbest meslek kazanç defteri tutulması ve mesleki faaliyete ilişkin her türlü tahsilat karşılığında ise serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

3.25. Stajyer Avukatın Arabuluculuk Faaliyetinin Vergilendirilmesi ([02/01/2023 Tarih ve 362 Sayılı Özelge](#))

Avukatlık stajı yapıldığı ve aynı zamanda arabulucu olarak görev alındığı, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 11'inci maddesinde yer alan çalışma yasağı nedeniyle mükellefiyet kaydı açtırılmadığı, Arabuluculuk Bürosunca arabuluculuk ödemelerinin serbest meslek makbuzu karşılığı yapılması nedeniyle tarafa ödeme yapılamadığı belirtilerek stajyer avukatların arabuluculuk faaliyeti sonucu elde ettikleri gelirin gelir vergisi kesintisine tabi tutulması ancak söz konusu ödemeler için

serbest meslek makbuzu istenmemesinin mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Arabuluculuk faaliyetinin şahsen ve tarafsız olarak yerine getirilmesi gereken bir meslek olması, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve ihtisasa dayanan bir faaliyet olması nedeniyle söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, stajyer avukat olarak arabuluculuk faaliyetinde bulunulması söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma niteliğini değiştirmeyecektir. Dolayısıyla arabuluculuk faaliyetinden elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği tabiidir.

Ayrıca, arabuluculuk faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde ise söz konusu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Gerek devamlılık arz edecek şekilde serbest meslek faaliyetinde bulunulması ve gerekse arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunulması durumunda, yapılan ödemelerden tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) maddesine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, stajyer avukat olarak yapılan arabuluculuk faaliyetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu faaliyetin devamlılık arz edecek şekilde yapılması halinde mükellefiyet tesis ettirilerek yapılan ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi, faaliyetin arızı olarak yapılması halinde ise mükellefiyet tesis ettirilmemesi ve söz konusu faaliyetten elde edilen kazançların 2021 yılı için 43.000 TL'yi, 2022 yılı içinse 58.000 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

3.26. Kına ve Doğum Günü Organizasyonu Faaliyetinin Basit Usulde Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği Hakkında (09/01/2023 Tarih ve 7193 Sayılı Özelge)

Doğum günü, nişan, kına, iş partileri gibi etkinliklerin organizasyonu faaliyetinde bulunulduğu, kostüm, kıyafet ve objeleri kiralık olarak verip herhangi bir malzeme satışında bulunulmadığı belirtilerek söz konusu faaliyet dolayısıyla elde edilen

kazancın basit usulde tespit edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Ticari faaliyette bulunan mükellefler, Gelir Vergisi Kanununun 47 ve 48'inci maddelerinde yer alan şartları topluca taşınmaları ve 51'inci maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunmamaları kaydıyla basit usulden yararlanmakta olup bu şartları sağlayamayanlar ise gerçek usulde vergiye tabi tutulmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, emtia alım satımı yapmadan doğum günü, nişan, kına, iş partileri gibi etkinlikleri organize etme faaliyeti dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48'inci maddelerinde belirtilen basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarını topluca taşınması ve aynı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunulmaması kaydıyla, basit usulden faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

3.27. Stajyer Avukatlara Yapılan Ödemelerin Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında ([10/01/2023 Tarih ve 19979 Sayılı Özelge](#))

Avukatlık faaliyeti ile iştigal edildiği ve farklı dönemlerde stajyer avukatlar ile çalışıp staj sürelerini tamamlamalarında yardımcı olduğu belirterek bu süreçte stajyer avukatlara günlük, haftalık veya aylık olarak yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Çalıştırılan stajyer avukatlara günlük, haftalık veya aylık olarak yapılan ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi ve söz konusu ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, çalıştırılan stajyer avukatlara yapılan söz konusu ücret ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

3.28. Bakırcılık Faaliyeti Nedeniyle Esnaf Muafılığından Yararlanan Mükellefin Yanında Çalışan Hizmet Erbabı Hakkında ([12/01/2023 Tarih ve 25693 Sayılı Özelge](#))

Bakırcılık faaliyeti nedeniyle "Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi"ne sahip olduğu belirtilerek, personel çalıştırmanın vergi muafiyetini etkileyip etkilemeyeceği ile ödenecek ücret gelirin nasıl vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Esnaf muafılığı kapsamında kalan bakırcılık faaliyeti dolayısıyla hizmet erbabı çalıştırmanın esnaf muafılığından yararlanılmasına etkisi bulunmamakta olup, çalışan hizmet erbabına ödenecek ücret, Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilecektir.

3.29. Basit Usulde Ticari Kazanç Mükellefinin Yük Taşımacılığı Faaliyetinde Kullanılmak Üzere Yük Asansörü Alınmasının Basit Usulde Vergilendirmeye Engel Olup Olmayacağı Hakkında ([12/01/2023 Tarih ve 3308 Sayılı Özelge](#))

Şehir içi eşya taşımacılığı faaliyetinden dolayı basit usulde ticari kazanç mükellefi olduğu, eşya taşımaya yardımcı olmak üzere eşya taşıma asansörü alınması halinde, basit usulde ticari kazanç mükellefiyetinin devam edip etmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

İl sınırları içinde yapılacak şehir içi yük taşımacılığı faaliyeti nedeniyle, genel ve özel şartları topluca taşımak kaydıyla basit usulden yararlanılması mümkün bulunmakta birlikte, **treylar, çekici ve benzerlerinin** sahip veya işleticilerinin basit usulde vergilendirmeden faydalanmaları mümkün değildir.

Bu nedenle, şehir içi taşımacılık faaliyetinde kullanılmak üzere eşya taşıma asansörlü araç alınması halinde kazancın basit usulde tespit edilmesi mümkün değildir.

3.30. Kendi Tasarladığı Posterlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi (13/01/2023 Tarih ve 27374 Sayılı Özelge)

Kendi tasarladığı posterler ve benzeri ürünleri, herhangi bir makine ve elektrikli alet kullanmaksızın dizayn ederek ve söz konusu posterleri kahve ile renklendirerek kurutarak, eskitme yöntemi ile görselliğinin zenginleştirildiğinin ve internet üzerinden satışının yapıldığı belirtilerek, bu faaliyetin ne şekilde vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Yalnızca internet veya benzeri platformlar üzerinden satılması halinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla 314 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde bu bent kapsamında esnaf muafliğinden faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

3.31. Kaportacılık Faaliyeti Yanında Okul Servisi Taşımacılığı Faaliyetine Başlanması Halinde Basit Usulde Vergilendirmeye Devam Edip Edemeyeceği Hakkında (24/01/2023 Tarih ve 1691 Sayılı Özelge)

10/3/2004 tarihinden itibaren kaportacılık faaliyetinden dolayı basit usulde mükellef olduğu, 2018 yılı içerisinde sürücüsünden başka on dört oturma yeri olan taşıtla sabah ve akşamları kaportacı dükkanını kapatarak öğrenci servis taşımacılığı yapıldığı belirtilerek kaportacılık faaliyeti ile birlikte okul servisi işi yapılması halinde basit usulde vergilendirilmeye devam edip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Kaportacılık faaliyetinden dolayı basit usulde vergilendirilirken, bu faaliyetin yanında taşıtla öğrenci servisi taşımacılığı da yapılması anılan Kanunun 47'nci maddesinde yazılı "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartının ihlali anlamına geleceğinden, basit usulde vergilendirilmeden faydalanılması mümkün olmayıp gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.32. **Adi Ortaklığın Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnasından Faydalanıp Faydalanamayacağı Hakkında (02/02/2023 Tarih ve 160237 Sayılı Özelge)**

İki ortaklı ... Adi Ortaklığı adı altında ... Vergi Dairesi Müdürlüğünde vergi kimlik numarasında kayıtlı olarak 1/10/2021 tarihi itibarıyla bilgisayar programlama faaliyetine başladığınız, adi ortaklık şeklinde mobil cihazlar için uygulama geliştirdiğiniz, yurt dışı kaynaklı kazanç elde ettiğiniz ve adi ortaklık adına elde ettiğiniz kazancın sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve söz konusu istisnadan faydalanmak için adi ortaklık mükellefiyetinin sonlandırılıp sonlandırılmayacağı hususlarında görüş talep edilmiştir.

6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 620'nci maddesinde adi ortaklık, iki veya daha çok kişinin bir sözleşmeye dayanarak, ortak bir amaca ulaşmak için emek ve mallarını birleştirmesi olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. İki veya daha fazla gelir vergisi mükellefinin, adi ortaklık kurmak suretiyle faaliyette bulunmaları halinde, ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmektedir. Adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kar veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Adi ortaklığınızın katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı yönünden mükellefiyetlerinin bulunması, gelir vergisi mükellefiyetine ilişkin yükümlülüklerin ise ortaklarınız tarafından yerine getirilmesi nedeniyle, ortaklığınız tarafından yürütülen sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetlerine ilişkin olarak kazanç istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetlerinin doğrudan ortaklarınızca yürütülmesi ve öngörülen şartların sağlanması halinde söz konusu istisna uygulamasından faydalanılabileceği tabiidir.

3.33. Web Sitenizde Google Firmasına Reklam Hizmeti Karşılığı Elde Edilen Kazancın Sosyal İçerik Kazanç İstisnası ile KDV'den İstisna Olup Olmayacağı ile Düzenlenecek Faturada Belge Düzeni ([03/02/2023 Tarih ve 6578 Sayılı Özelge](#))

"www.....com" adlı haber sitenizde internet haberciliği faaliyetinde bulunduğunuz, söz konusu sitenizde yer alan bazı bölümlerde İrlanda da yerleşik Google firmasına ait reklamlar yayınlandığını, yayınlanan bu reklamlar için Google firması ile yapmış olduğunuz üyelik anlaşması kapsamında reklamların izlenme sayısına göre her ay adınıza Google firması tarafından bir önceki aya ait Google AdSense bedeli ödemesi yapıldığı, yapılan ödeme için Google firmasına fatura düzenlediğinizi, düzenlenen faturada iç KDV yöntemi ile KDV hesaplayarak o döneme ait KDV beyannamesinde beyan ettiğinizi belirterek, Google firmasına verilen hizmetten dolayı elde edilen kazancın; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesinde yer alan sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, katma değer vergisine tabi olup olmayacağı ile Google firmasına düzenleyeceğiniz faturalarda vergi kimlik numarası olarak ne yazılacağı hususlarında görüş talep edilmiştir.

3.33.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan www.....com adlı haber siteniz üzerinden tıklanma ve reklamları yayınlamak suretiyle elde ettiğiniz gelirlerin anılan Kanunda yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3.33.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Google firmasının reklamlarını www...com adlı haber sitenizde yayınlamak suretiyle vermiş olduğunuz reklam hizmetleri, hizmet Türkiye'de ifa edildiğinden ve hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmakta olup, Google firması adına düzenleyeceğiniz faturada işlem bedeli üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplamamız gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışındaki firma söz konusu hizmetten Türkiye'de yararlandığından verilen hizmetin, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV'den istisna tutulması da mümkün bulunmamaktadır.

3.33.3.Vergi Usul Kanunu Yönünden

İnternet sitenizde yayınlamak suretiyle verdiğiniz reklam hizmeti nedeniyle, genel hükümler çerçevesinde, yurt dışındaki müşteriniz adına fatura düzenlemeniz gerekmekte olup, söz konusu faturada, Türkiye'de mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla, yurt dışı mukimi müşterinin vergi kimlik numarası ve vergi dairesi bilgilerine yer verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Öte yandan, 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla geliştirilen Defter-Beyan Sistemine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Defter-Beyan Sisteminin internet adresi olan <https://defterbeyan.gov.tr>'de sisteme yönelik "Yardım" bölümü altında sorucevap, kılavuz ve videolar yer almaktadır. Buna göre, söz konusu gelirinize ilgili olarak DefterBeyan Sisteminde yapılan gelir/gider kayıtları için vergi kimlik numarası girişi zorunlu olmakla birlikte yurtdışı hizmet satımına ilişkin gelir belge girişinin, TCKN/VKN alanına VKN biçiminde 10 adet 2 rakamının girilmesi suretiyle yapılması mümkündür.

3.34. Patent Danışmanlık Faaliyetinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu ([03/02/2023 Tarih ve 166939 Sayılı Özelge](#))

Patent danışmanlığı faaliyeti ile iştigal ettiğinizi belirterek, söz konusu faaliyetiniz dolayısıyla tarafınıza yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

3.34.1.Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Patent danışmanlık faaliyetinin bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza yapılması halinde söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve bu kapsamda tarafınıza yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının

(2) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

3.34.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Tarafınızca verilen patent danışmanlık hizmetinde %18 oranında KDV hesaplanması gerekmekte olup, söz konusu hizmetin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara ifa edilmesi halinde KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşan hizmetlere ilişkin düzenlenecek serbest meslek makbuzlarında Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında (9/10) oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

3.35. Yurt Dışı Mukimi Kurumlara Verilen Yazılım Hizmeti Karşılığında Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi (03/02/2023 Tarih ve 166967 Sayılı Özelge)

Yazılım faaliyeti ile iştigal ettiğiniz, yurt dışından elde edilen kazancın %50'sini Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapıp yapamayacağınız ve yurt dışından elde edilen gelirlerin döviz cinsinden veya TL cinsinden tahsil edilmesinin anılan bent kapsamında indirimden yararlanılmasına engel teşkil edip etmediği hususlarında görüş talep edilmiştir.

İndirim hükmünden yararlanabilmek için;

- Esas faaliyet konularınız arasında yazılım hizmetlerinin sunulmasının bulunması,
- Hizmetin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi,
- Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,
- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için Türkiye'den verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması, verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekmektedir.

Yukarıda sayılan şartların sağlanması halinde yurtdışında bulunanlara verdiğiniz yazılım hizmetinden elde ettiğiniz kazancın % 50'sinin gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, yurt dışından elde edilen gelirin döviz cinsinden veya TL cinsinden tahsil edilmesi indirim uygulamasını etkilemeyecek olup, şartları dahilinde beyanname üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi kapsamında indirimden faydalanılabilecektir.

3.36. Yıl İçerisinde İşveren Değiştiren Personelin Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi (05/04/2023 Tarih ve 401679 Sayılı Özelge)

Şirketinizde çalıştırmak üzere işe almak istediğiniz bazı personelin, eski işyerlerinden elde ettikleri ücret gelirlerine ilişkin kümülatif gelir vergisi matrahlarını alarak şirketinize vermek istedikleri belirtilerek, işe alacağınız söz konusu personelin eski işvereninden aldığı kümülatif gelir vergisi matrahının şirketinizde elde edilecek ücret matrahı ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışanların durumu" başlıklı 21'inci maddesinin beşinci fıkrasında, Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, Ücret gelirin'e ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilir. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapar. Hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilir. Yıl içinde birden fazla işverenden elde ettiği ücret gelirleri kümülatif matrah dikkate alınarak vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini yıllık beyannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyannameye bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir." açıklamaları yer almaktadır.

Yıl içerisinde işveren değiştirerek iş yerinizde işe yeni başlayacak hizmet erbabının, önceki işvereninden elde ettiği ücret gelirin ilişkin gelir vergisi matrahını şirketinize bildirerek ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep etmesi halinde, söz konusu hizmet erbabının şirketinizden elde edeceği ücret gelirlerinin, ilgili takvim yılında eski işverenden elde edilen ücret matrahıyla ilişkilendirilmek suretiyle kümülatif matrah dikkate alınarak Gelir Vergisi Kanununun 61, 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ücret gelirleri bu şekilde vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini, yıllık beyannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyannameye bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup edilebileceği tabiidir.

3.37. Slovakya Büyükelçiliğinde Çalışan T.C. Vatandaşının Ücretinin Vergilendirilmesi (06/02/2023 Tarih ve 67692 Sayılı Özelge)

Slovakya Cumhuriyeti Ankara Büyükelçiliğinde konsolosluk işleri sorumlusu olarak çalışmakta olduğunuzu belirterek, Büyükelçilikten elde ettiğiniz ücret gelirin nasıl vergilendirileceği ve söz konusu ücret gelirleri için gelir vergisi beyannameyi verip vermeyeceğiniz hususunda görüşün talep edilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Slovak Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 02.12.1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olup söz konusu Anlaşmanın "Kamu Hizmeti"ni düzenleyen 19'uncu maddesinin birinci fıkrasında, "1. Bir Akit Devlete, politik alt bölümüne veya mahalli idaresine bir kamu hizmeti dolayısıyla bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, alt bölüm veya idare tarafından yapılan maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler, emekli maaşları da dahil, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir..." hükmü yer almaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti ile Slovak Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 19'uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca, Slovakya

Büyükelçiliğindeki çalışmanız karşılığında yapılan ücret ödemelerinde vergileme hakkı yalnızca Slovak Cumhuriyeti'ne ait olduğundan, Büyükelçilikten elde ettiğiniz ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

3.38. Şehir İçi Servis Taşımacılığı Faaliyeti Dolayısıyla Kazancı Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefin, Ücretli Olarak Çalışması (07/02/2023 Tarih ve 10838 Sayılı Özelge)

Pazartesi ve cuma günleri ... plakalı 14 kişilik minibüs ile ... ilçesinde yolcu taşımacılığı faaliyetiniz nedeniyle kazancınızın basit usulde tespit edildiğini, bu faaliyetinizin yanı sıra ... Limited Şirketinde şoför olarak ücretli çalıştığınızı belirterek, ücretli olarak çalışmanızın basit usule tabi olmaya engel teşkil edip etmediği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

... Limited Şirketinde şoför olarak ücretli çalıştığınız, pazartesi ve cuma günleri şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti sürdürmeniz işinin başında bilfiil çalışma şartının ihlali anlamına gelmeyeceğinden ücretli olarak çalışmadığınız boş zamanlarınızda sürdürdüğünüz yolcu taşımacılığı faaliyetiniz dolayısıyla şartları dahilinde basit usulden faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.

Ancak, aynı anda iki faaliyeti de birlikte sürdürmeniz ya da işinizin başında bilfiil bulunmamanız durumlarında basit usulden yararlanmanız mümkün bulunmadığından gerçek usulde vergilendirileceğiniz tabiidir.

3.39. Yurtdışı Mukimi Alman Büyükelçiliği Özel Okulu Öğretmenine Ödenen Emekli Maaşının Vergilendirilmesi (07/02/2023 Tarih ve 174297 Sayılı Özelge)

Özelge talep formunda, Ankara Alman Büyükelçiliği Özel Okulu İstanbul Şubesi olan okulunuzda çalışan ve emekli olduktan sonra yurt dışında yaşayan yabancı uyruklu bazı öğretmenlerinizin bulunduğu, iş sözleşmeniz gereği bu öğretmenlerinize emekli maaşı ödemesi yapmaya devam edildiği belirtilerek, yapılan bu emekli maaşı ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağına hususunda görüş talep edilmektedir.

Türkiye veya Almanya mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma kapsamındaki gelirlerinin bu ülkelerin iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilmiş olması durumunda, ödenen fazla verginin iadesi için, mükelleflerin mukimlik belgelerini ibraz ederek yapacakları başvurular bu ülkelerin iç mevzuat hükümlerine göre

değerlendirilecek olmakla beraber, kaynakta vergilemenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılmış olması durumunda iade başvurularının verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, okulunuzdan emekli olan öğretmenlerin farklı bir ülke mukimi olması ve mukim oldukları ülkeler ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının olması durumunda bu anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı tabiidir.

3.40. Yurt Dışı Mukimi Kişi Ya Da Şirketlere Verilen Bilgisayar Yazılım ve Tasarım Hizmetlerinden Elde Edilen Kazancın %50'sinin Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([07/03/2023 Tarih ve 4149 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda, "Upwork Escrow Inc" platformu üzerinden freelancer (bağımsız çalışan) olarak müşterilerinize bilişim ve tasarım faaliyetleri kapsamında;

Ses (audio) yazılımları/tasarımları (mikro ya da makro) oluşturulması,

Müşteri içeriklerini hazırlarken kullanılan bilgisayar programları hakkında müşterilere gerekli desteği çevrimiçi (online) olarak sunulması,

Müşterilerin sesli, görüntülü ya da yazılı içeriklerini bazı yazılımlar kullanarak paylaşılabılır ve pazarlanabilir hale getirip bu içerikleri kendi web sitelerinde ve bloglarında SEO teknikleri kullanarak paylaşılması,

Her müşteri için kendi projelerini oluştururken ya da düzenlerken onlara kolaylık sağlayacak "önayar" lar (preset) ve "şablon" lar (template) oluşturulması,

Müşterilerin kendi projelerini oluştururken ya da düzenlerken kullanmak zorunda olduğu bilgisayar bileşenleri hakkında onlara destek verilmesi,

Müşterilerin kendi oluşturduğu içeriklerdeki hataların giderilmesi (editing/debugging) hizmetlerini vereceğiniz, ödemeleri döviz olarak alacağınız ve hizmet almak isteyen müşterilerin Türkiye'de faaliyet göstermediği ve Türkiye'den kazanç elde etmediği anlaşılmış olup, söz konusu hizmetler nedeniyle elde edeceğiniz kazancın %50'sinin Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinin

birinci fıkrasının (13) numaralı bendi uyarınca, beyan edilen gelirden indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

"10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu" başlıklı bölümünde; ilgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olması gerektiği,

"10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması" başlıklı bölümünde; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerektiği, söz konusu hizmetlerin fiilen verilmesi gerektiği, bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesinin mümkün olmadığı,

"10.5.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi" başlıklı bölümünde; yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerektiği,

"10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması" başlıklı bölümünde; verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerektiği, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda sayılan şartların sağlanması halinde, yurt dışında bulunanlara verdiğiniz yazılım ve tasarım hizmetlerinden elde ettiğiniz kazançların %50'sinin gelir vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek suretiyle gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.41. Sosyal İçerik Üreticiliğinde Kazanç İstisnası ([07/04/2023 Tarih ve 19661 Sayılı Özelge](#))

Yazılım geliştirme, finans, öğretim ve akademi gibi kategorilerde içerik üretimine imkan sağlayan, alanında uzman eğitimcilerin belli bir konuda video, metin, görüntü gibi araçlarla hazırladıkları eğitimleri satışa sunan ... isimli eğitim platformunda; ücretli ve ücretsiz kursların bulunduğu, ücretli kurslara erişim sağlamak isteyenlerin eğitimciler tarafından belirlenen ücreti ...'e ödemeleri halinde ömür boyu erişim hakkı kazandığı, adı geçen platformun eğitimcilerin elde ettikleri kazancı belirli bir komisyon almak suretiyle eğitimcilerin banka hesabına yatırdığı; platforma kayıtlı öğrencilerin memnuniyetlerini ve yazılı görüşlerini bildirebildiği, diğer öğrencilerle tartışabildiği, eğitime sorular sorabildiğini belirtilerek söz konusu platformda lise matematiği ve yazılım dillerine ilişkin oluşturacağınız videolu kurstan elde edeceğiniz kazancınızın Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş talep edilmiştir.

193 Sayılı Kanun'un "Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası" başlıklı mükerrer 20/B maddesine ilişkin açıklamaların yapıldığı 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde,

"...a) Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformu: Yazılım geliştirme kitleri marifetiyle geliştirilen ve yayınlanan mobil uygulamalara, kullanıcıların çevrim içi ortamda göz atmasına ve indirmesine olanak tanıyan ve uygulama mağazası olarak da tanımlanan platformu,

...ç) Sosyal ağ sağlayıcısı: Sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, video gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşmalarına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişiyi,

...d) Sosyal içerik üreticisi: Sosyal ağ sağlayıcıları aracılığıyla; herhangi bir konuya ilişkin paylaşımlar yapmak suretiyle tanıtım ve tavsiyede bulunarak bir ürün ya da hizmetin satın alınması için diğer kullanıcıları etkilemek suretiyle gelir elde edenler ile paylaşımlarının izlenmesi sayesinde reklam gelirlerinden pay alan başta olmak üzere içerik üreticiliği faaliyeti sonucu her türlü gelir elde eden gerçek kişiyi,

...e) Üçüncü taraf hizmet sağlayıcısı: Sosyal içerik üreticilerine daha geniş kitlelere ulaşma, dijital hak yönetimi, içerik programlama, içerik üretici ortak çalışmaları ve benzeri alanlarda hizmet sunan gerçek ya da tüzel kişiyi, ifade etmektedir.

... (20) Sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmeyen kişisel internet siteleri, elektronik ticaret siteleri, haber siteleri gibi etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet olarak sunulduğu platformlarda faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için mezkûr istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; ... eğitim platformu sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, video gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşımlarına imkân sağlayan sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu platformda oluşturacağınız lise matematiği ve yazılım dillerinin videolu kurslarından elde edeceğiniz kazanç ile ilgili olarak sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, ... eğitim platformunda oluşturacağınız videolu kurslardan elde edeceğiniz kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesine göre "ticari kazanç" kapsamında değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.42. Diyetisyene Ödenen Hizmet Bedelinin Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Olarak Kabul Edilip Edilmemesi Hakkında ([08/02/2023 Tarih ve 2614 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunuzda, diyetisyene ödediğiniz hizmet bedelinin serbest meslek kazancınızdan indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Diyetisyenden almış olduğunuz ve özelge talep formunuzun ekindeki serbest meslek makbuzuyla belgelendirilen söz konusu hizmetin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ve 255 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanan "sağlık hizmeti" kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, yapmış olduğunuz ödemenin, gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

3.43. Yaş Meyve ve Sebzelerde Gerçekleşen Firelerin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hakkında ([08/02/2023 Tarih ve 6832 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda, tezgahlar ve pazar yerleri vasıtasıyla sebze ve meyve perakende ticareti (manav) faaliyetinde bulunduğunuz ve işletme hesabı esasına göre defter tuttuğunuz, satışını yaptığınız ürünlerin halden alınıp satışı yapılan kadar ezik, çürük, kırık, kartlaşmış, sararmış, siyahlaşmış, bozuk şekilli olanlar ile çok küçük ve çok büyük olanların ayrılması sonucunda % 15 ile % 30 arasında fire olduğu ve bu ürünlerin çöpe atıldığı anlaşılmış olup, söz konusu firelerin defter kayıtlarınızdan düşülmesi için aylık ya da 3 aylık dönemlerde hasılat üzerinden fire hesaplanmasının mümkün olup olmadığı, fire hesaplaması mümkün ise fire oranlarının nasıl hesaplanacağı, düşülen fire miktarlarının maliyete mi ekleneceği ile fire miktarlarına ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılmayacağı ve bu kayıtların defter beyan sistemine nasıl intikal ettirileceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

3.43.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler belirtilmiş ve söz konusu maddede mal alım satımı sırasında meydana gelen fire ve zayıfın gider yazılacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

3.43.2.Vergi Usul Kanunu Yönünden

İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler tarafından satın alınan mallar karşılığında ödenen veya borçlanılan tutarlar defterin gider kısmına doğrudan doğruya gider olarak kaydedildiği için fireler de başlangıç aşamasında kayıtlara gider olarak kaydedilmektedir. Bu nedenle, fire adı altında sonradan defterlerde mükerrer bir gider kaydının yapılması veya hasıllattan düşülmesi imkan dahilinde değildir.

3.43.3.Katma Değer Usul Kanunu Yönünden

Tarafınızca hallerden alınan yaş meyve ve sebzelerde meydana gelen fire miktarlarına (yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşmamak kaydıyla) ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, fire miktarını aşan kayıplar nedeniyle yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün bulunmayıp, bu kayıplara ilişkin olarak hesaplanacak KDV'nin beyannamenin "İlave edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

3.44. Uzlaştırmacı Olarak Elde Edilen Kazanç Üzerinden Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([09/02/2023 Tarih ve 36925 Sayılı Özelge](#))

Adalet Bakanlığı bünyesinde uzlaştırmacı olarak görev yaptığınız, göreviniz dolayısıyla elde ettiğiniz ücret geliri üzerinden gelir vergisi ile damga vergisi kesintisi yapıldığı, emekli maaşı dışında başkaca bir gelirinizin bulunmadığı belirtilerek uzlaştırmacılık faaliyetiniz dolayısıyla tarafınıza yapılan ödemenin asgari ücrete isabet eden kısmının gelir vergisi ile damga vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

Emekli aylığınız dışında başkaca ücret geliri bulunmayan şahsınıza ödenen uzlaştırmacılık ücretleri ile varsa yapılan zorunlu yol giderleri dahil masraf ödemeleri toplamına, 1/1/2022 tarihinden itibaren asgari ücret istisnasının uygulanması mümkün olup, söz konusu istisnanın ilgili ayda Adalet Bakanlığı ve

ilgili birimleri tarafından tarafınıza yapılan ücret ödemeleri toplamına bir kez uygulanması gerektiği tabiidir.

3.45. Dijital Tasarım Üreticiliğinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Hakkında (09/02/2023 Tarih ve 37237 Sayılı Özelge)

İçerik oluşturucuların abonelerine ödüller ve avantajlar sağlayarak aylık gelir elde etmesini sağlayan isimli web sitesine kayıtlı bir üretici olduğunuzu, adı geçen platformda bilgisayar aracılığıyla üretmiş olduğunuz karakter, mekan vb. materyalleri kullanarak dijital tasarım oluşturduğunuzu, oluşturduğunuz bu tasarımları yazmış olduğunuz hikayeye birleştirerek görsel romanlar haline getirdiğinizi, ürettiğiniz görselleri/sahneleri uygun oyun motorlarının altyapısını kullanarak ve kod dilleriyle oluşturduğunuz altyapı sonrasında bir nevi oyun haline getirdiğinizi, sunduğunuz bu oyunlar veya oyun içindeki ödüller ve avantajlar sayesinde takipçilerinizden bağış adı altında gelir elde ettiğinizi belirtilerek söz konusu web sitesinden elde ettiğiniz kazancınızın Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş talep edilmiştir.

Sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan isimli web sitesi üzerinden elde ettiğiniz kazanç ile ilgili olarak sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Bu bağlamda, söz konusu web sitesine yüklediğiniz içerikler sebebiyle tarafınıza yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesine göre "ticari kazanç" kapsamında değerlendirilmesi ve elde ettiğiniz kazançların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.46. Babasının Eşinden Devralınan İşletme Nedeniyle Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasından Faydalanılıp Faydalanılmayacağı Hakkında (09/02/2023 Tarih ve 37266 Sayılı Özelge)

22/9/1998 doğumlu olduğunuz, babanızın eşi 'tan "Atış Poligonlarının Faaliyetleri" işini devraldığınız ve 7/9/2022 tarihi itibarıyla ticari kazanç yönünden adınıza mükellefiyet tesis edildiği, babanızın eşi ile aranızda kan bağıının

bulunmadığından bahisle genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanıp faydalanamayacağınız hususunda görüş talep edilmektedir.

Babanızın eşi ile aranızda hısımlık söz konusu olmaması nedeniyle, babanızın eşi'ın sonlandırdığı faaliyete aynı adreste başlamanız istisnanın uygulanma şartlarından olan "faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması" şartının ihlali sayılmayacağından, diğer şartların da sağlanması şartıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20'nci maddesinde düzenlenen genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

3.47. Adi Ortaklığın Faaliyeti Dışındaki Şahsi Faaliyet Dolayısıyla Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti ve Vergilendirme Uygulamasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hakkında (09/03/2023 Tarih ve 115110 Sayılı Özelge)

"... Adi Ortaklığı" unvanı altında yüzde elli pay sahibi olarak "Halk Otobüsü ile Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığı" faaliyetini yürütmekte olduğunuz ve bu faaliyet dolayısıyla hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından faydalandığınız, bu işin haricinde şahsi olarak "Minibüs ve Dolmuş ile Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığı" faaliyeti ile de iştigal etmek istediğiniz belirtilerek, dolmuş işletmeciliği faaliyetine başlamanız halinde, özel halk otobüsü işletmeciliği faaliyetinizin hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanmaya devam edip etmeyeceği ile şahsi olarak yapacağınız dolmuş işletmeciliği faaliyeti nedeniyle özel halk otobüsünden elde ettiğiniz kazançların gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergilendirilmesinde nasıl bir yol izleneceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

3.47.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Şahsınıza ait dolmuş ile yapmayı düşündüğünüz yolcu taşımacılığı faaliyetinin de "Şehir İçi Yolcu Taşımacılığı Faaliyeti" kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu faaliyetten elde edeceğiniz hasılatın tamamının elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde edilmemesi durumunda, hem dolmuş ile şehir içi yolcu taşımacılığından elde edeceğiniz kazanç için hem de ortağı olduğunuz "... Adi Ortaklığından" elde edeceğiniz kazanç için hasılat esaslı kazanç tespiti usulünden faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

3.47.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

... Adi Ortaklığının ortağı ...'nın başka faaliyetinin (şahsı adına adi ortaklık faaliyetinin haricinde dolmuş ile şehir içi yolcu taşımacılığı) bulunması, söz konusu adi ortaklığın hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanmasına engel teşkil etmemektedir.

3.48. Cenaze Taşıma Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Basit Usulde Tespit Edilip Edilmeyeceği Hakkında ([10/02/2023 Tarih ve 5540 Sayılı Özelge](#))

Cenaze taşıma aracı ile cenaze taşıma faaliyeti dolayısıyla gerçek usulde mükellef olduğunuz belirtilerek, gerçek usulden basit usule geçmeye ilişkin şartları topluca taşımanız durumunda basit usule geçmenizin mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep edilmiştir.

Aynı il sınırları içerisinde yaptığınız cenaze taşıma işi faaliyetiniz dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanununun 47'nci maddesinde yazılı şartları topluca taşımanız ve arka arkaya son iki yıl gayrisafi iş hâsılatı tutarlarınızın aynı Kanunun 48'inci maddesinde yazılı hadlerden düşük olması ve takip eden takvim yılının Ocak ayının başından otuz birinci günü akşamına kadar yazılı olarak bağlı bulunduğunuz vergi dairesine bir dilekçe ile başvurmuş olmanız kaydıyla başvuru yaptığınız takvim yılı başından itibaren basit usulden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu cenaze taşıma faaliyetinizi şehirlerarasında da sürdürülmesi (il sınırları dışına da yapılması) halinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesi uyarınca basit usulden faydalanmanız mümkün değildir.

3.49. 4691 Sayılı Kanun Kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na Tabi Çalışanın Ar-Ge Personeli Kapsamında Değerlendirilmesi Hakkında ([10/02/2023 Tarih ve 76953 Sayılı Özelge](#))

Firmanızın 2001 yılından bu yana 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında ODTÜ Teknokent yerleşkesinde bilgisayar programlamasistem yazılımı ve sistem entegrasyonu faaliyetinde bulunduğu, T.C. Cumhurbaşkanlığı Savunma Sanayi Başkanlığının iştiraki olduğu, firmanız çalışanlarının "Ar-Ge/Araştırmacı Personeli, Ar-Ge Destek Personeli, Kapsam Dışı Destek Personeli" olarak tasnif edildiği ve tasnif edilen personel içinde 657 sayılı Devlet Memurları

Kanununa tabii ve çalıştıkları kurumun izni ile aylıksız izinli statüde tam zamanlı veya kısmi zamanlı istihdam edilen memurların da bulunduğu belirtilerek, söz konusu memurların bölgede çalıştıkları süreye isabet eden ücretlerinin 4691 sayılı Kanunda yer alan gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

4691 sayılı Kanun kapsamında çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmesi gerekmektedir.

Çalıştıkları kurumun izni ile aylıksız izinli statüde tam zamanlı veya kısmi zamanlı olarak firmanız bünyesinde istihdam ettiğiniz 657 sayılı Kanuna tabi memur unvanlı personelin, 4691 sayılı Kanun ve bu Kanuna ilişkin uygulama yönetmeliğinde belirtilen şartlar dahilinde bölgede çalıştıkları süreye isabet eden ücretlerinin gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.50. Eşe Ait Aracın Ticari Faaliyette Kullanılması Halinde Giderlerin İndirim Konusu Yapılması Hakkında ([12/04/2023 Tarih ve 174584 Sayılı Özelge](#))

... Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olduğunuz, .../07/2020 tarihinden itibaren elektrik tesisatı ve tamirâtı, fabrikalara ait vinçlerin elektrik bakım ve onarım işi ile iştigal ettiğiniz ve işletmenizde sigortalı olarak çalışan eşiniz ... adına kayıt ve tescil edilen ... Marka 2005 model kamyonet tipi panelvan taşıtın (G.T.İ.P 87.04) söz konusu faaliyetinizde kullanılacağı belirtilerek, kira sözleşmesi yapılmadan veya işletmeye dahil olmadan işte kullanılan bahsi geçen araca ait harcamaların Gelir Vergisi Kanunu açısından gider ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ise indirim olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

3.50.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Ticari işletmeye dahil olma ifadesinden; kurumlar ve bilanço esasına tabi olan işletmelerde bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve hakların anlaşılması gerekeceği açık olup, işletme hesabı esasına göre defter tutan ferdi işletmelerde ise, işletme

faaliyetiyle doğrudan ilgisi olan ve envantere alınmış bulunan iktisadi kıymetlerin anlaşılmasının gerekeceği tabiidir.

Bir taşıta ait giderlerin, kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için taşıtın kiralanması veya envantere dahil edilmesi ve işte kullanılması gerekmektedir.

Kiralama yoluyla edinilmeyen veya işletmeye dahil olmayan, eşiniz ... adına kayıtlı ... Marka 2005 model ... Plakalı kamyonet tipi panelvan taşıt için yapılan giderlerin ticari kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

3.50.2.Katma Değer Kanunu Yönünden

Eşiniz adına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıta ilişkin giderlerin kazanç tespitinde indirimi Gelir Vergisi Kanunu'na göre kabul edilmediğinden, 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi uyarınca bu giderlere ilişkin KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

3.51. Ücretli Olarak Çalıştığı Şirketin Personeline Mesai Saatleri Dışında Servis Taşımacılığı Yapılması Halinde Basit Usulden Yararlanıp Yaralanmayacağı Hakkında ([13/02/2023 Tarih ve 22925 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda, servis taşımacılığı faaliyetiniz nedeniyle basit usule tabi gelir vergisi mükellefi olduğunuz, bu faaliyetinizin yanında bir şirkette ücretli olarak çalıştığınız ve aynı şirketin personeline mesai öncesi ve sonrası personel servis taşımacılığı hizmeti verdiğiniz belirtilerek servis taşımacılığı faaliyetiniz dolayısıyla basit usulden yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda görüş talep edilmektedir.

Basit usulde münhasıran ücretli olarak çalıştığınız şirkette mesai öncesi ve sonrası şirket personeline servis taşımacılığı hizmeti faaliyetinizin yanı sıra aynı şirket bünyesinde ücretli olarak çalışmanız, işinizde bilfiil çalışma veya işinizin başında bilfiil bulunma şartının ihlali anlamına gelmeyeceğinden, servis taşımacılığı faaliyetiniz dolayısıyla şartları dahilinde basit usulden faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ücretli olarak çalıştığınız şirket dışında da servis taşımacılığı faaliyetinde bulunmanız durumunda, kendi işinde bilfiil çalışma veya işinin başında bulunma şartı ihlal edilmiş olacağından gerçek usulde vergilendirileceğiniz tabiidir.

3.52. Menajeri Olduğu Oyuncuların Elde Ettiği Kazanç Üzerinden Belirli Oranda Hesaplama Yapılarak Elde Edilen Gelirin Ticari Kazanç ve Serbest Meslek Kazancı Yönünden Değerlendirilmesi ([14/02/2023 Tarih ve 40138 Sayılı Özelge](#))

.... Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olduğunuz, "749005-Sanatçı, sporcu, şovmen, manken ve diğerleri için ajansların ve menajerlerin faaliyetleri" nace kodu ile faaliyet gösterdiğiniz, tüm dünyanın izleyebildiği ve katılabildiği çevrim içi platformda düzenlenen bilgisayar oyunlarında oyunculuk yapan kişilerin menajerliğini yaptığınız, oynanan bu oyunların sahibinin yurt dışında mukim bir firma olduğu, Türkiye'deki oyuncuların yurt dışı firmaların sahipliğini yaptığı oyunlarda oyuna katılması durumunda yurt dışı firmadan oyuncuya sağlanan ücret üzerinden menajere belirli oranda ödeme yapıldığı, bu ödemelerin oyun sahibi yurt dışı firma tarafından Türkiye'deki hesabınıza aktarıldığı, menajer olarak tarafınızdan oyuncuya herhangi bir ücret ödemesi yapılmadığı, oyuncunun ücreti ve bu ücretin belirli bir oranının menajer olarak tarafınıza oyun sahibi olan yurt dışı mukim firma tarafından ödendiği belirtilerek, yurt dışı mukim firma tarafından tarafınıza ödenen menajerlik gelirin ticari kazanç olarak mı serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceği ve bu gelir üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

3.52.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Çevrimiçi platformda düzenlenen bilgisayar oyunlarında, oyunculuk yapan kişilerin menajerliği faaliyetini, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza yapmanız halinde, söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilerek, elde edilen gelirin Gelir Vergisi

Kanunu'nun serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.52.2.Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Tarafınızdan oyunculara yönelik olarak verilen menajerlik hizmeti Türkiye'de yapıldığından ve hizmetten Türkiye'de faydalandığından, menajerlik hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.53. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar Uygulama Kazanç İstisnası ([16/02/2023 Tarih ve 216891 Sayılı Özelge](#))

11/1/2022 tarihinde sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından faydalanmak üzere bağlı bulunduğunuz vergi dairesine istisna belgesi almak için başvurduğunuz, söz konusu istisna belgesini 18/1/2022 tarihinde bankaya ibraz ettiğiniz, ibraz tarihi itibarıyla söz konusu istisnadan faydalanmaya başladığınız, 1/1/2022-18/1/2022 tarihleri arasında sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası kapsamında gerçekleştirdiğiniz faaliyetiniz için yıllık gelir vergisi beyannamesi, geçici vergi beyannamesi, muhtasar beyanname ve KDV beyannamesi verip vermeyeceğiniz hususunda görüş talep edilmiştir.

3.53.1.Gelir Vergisi Yönünden

1/1/2022 ile 18/1/2022 tarihleri arasındaki kıst dönem faaliyetiniz için yıllık gelir vergisi ve geçici vergi beyannamesi vermeniz gerekmektedir.

Diğer taraftan, 18/1/2022 tarihinden itibaren sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası kapsamındaki faaliyetiniz nedeniyle elde ettiğiniz kazanç toplamının, 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 takvim yılı için 880.000 TL) aşmaması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyeceğiniz tabiidir.

3.53.2.Katma Değer Vergisi Yüzünden

1/1/2022 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesi kapsamında değerlendirilen sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama

geliştiriciliği faaliyetiniz kapsamında yapılan teslim ve hizmetleriniz üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesi kapsamına girmeyen 1/1/2022 ila 18/1/2022 tarihleri arasında söz konusu faaliyetlerinize ilişkin işlemlerinize ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

3.54. İkinci El Araç Alımı ve Satımı Faaliyeti Dolayısıyla Yapılan Yakıt Harcamalarının Vergilendirilmesi ([16/02/2023 Tarih ve 216893 Sayılı Özelge](#))

ikinci el otomotiv alım-satımı faaliyetinde bulunduğunuz, satın aldığınız araçlar için test sürüşünde, araçları müşteriye göstermek ve şehir dışından getirmek için kullandığınız yakıt giderlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde hüküm altına alınan gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

3.54.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetiyle iştigal etmediğiniz anlaşıldığından, satışa konu edilmek üzere "153-Ticari Mallar" hesabında izlemek suretiyle işletmenize kayıtlı olan ve işte kullanılan binek otomobillerin test sürüşü ve müşteriye gösterilmesi esnasında katlanılan yakıt giderlerinin en fazla %70'inin ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

3.54.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden

İkinci el araç ticareti faaliyeti kapsamında satılmak amacıyla iktisap edilen araçların, mükellef tarafından emtia olarak maliyet bedeli ile kayıtlara alınması gerekmekte olup, bu kapsamda şehir dışından alınan araçların işyerine getirilmesi için katlanılan yakıt giderlerinin söz konusu araçların maliyetinin hesabında dikkate alınması icap etmektedir.

3.55. Yurt Dışından Döviz Olarak Elde Edilen Ücretin Vergilendirilmesi ([18/04/2023 Tarih ve 6981 Sayılı Özelge](#))

Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan Finlandiya mukimi ... unvanlı firmada yeşil bina danışmanları, mimarlar, üreticiler ve tasarımcılar tarafından yeşil bina

sertifikası oluşturulması, bina için çevresel ürün beyanları oluşturulması, bina yaşam döngüsü değerlendirmesi ve daha yeşil binalar tasarlanması hususlarında uzaktan çalışma şeklinde işçi-işveren sözleşmesine bağlı kalarak ücretli olarak çalıştığınız, ücretinizin tamamını Türkiye'de iş yapmayan Finlandiya mukimi söz konusu işvereninizden döviz olarak aldığınız belirtilerek elde ettiğiniz ücret gelirinizi Türkiye'de gelir vergisinden istisna olup olmayacağı hakkında görüş talep edilmektedir.

Dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışma karşılığında anılan kurumun doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği kazanç üzerinden tarafınıza döviz olarak ödediği ücretler, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Ancak, bağlı bulunduğunuz dar mükellef işverenin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde etmiş olduğunuz ücret geliri için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır. Bu durumda, söz konusu ücret gelirinizi Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.

3.56. Yurt Dışından Alınan Emekli Maaşının Vergilendirilmesi ([18/04/2023 Tarih ve 173145 Sayılı Özelge](#))

Finlandiya'dan almış olduğunuz emeklilik gelirinizi vergilendirilmesi hususunda görüş talep edilmektedir.

Söz konusu emeklilik gelirinizi Finlandiya'da bulunan sosyal güvenlik kurumlarından elde ediliyor olması halinde, bu gelirleriniz Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilecek olup, bu gelirleriniz için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, söz konusu emeklilik gelirinizi Finlandiya'da bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları haricinde özel emeklilik sigorta kuruluşlarından elde ediliyor olması halinde ise, bu gelirlerinizin tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret geliri olarak

Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

3.57. Yurt Dışında Mukim Firmaya Verilen Oyun Tasarım Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([20/03/2023 Tarih ve 337723 Sayılı Özelge](#))

Bilgisayar oyunları ile ilgili satış yapan Polonya mukimi firmaya tasarım ve yazılım faaliyetleri kapsamında yurt dışında ve dünya çapında kullanılmak üzere kendi bilgisayarınızda geliştirdiğiniz oyunlar için;

Hyper-casual sınıfındaki mobil oyunlar için, oyun motoru içinde yazılımla ilişkili çalışan 3 boyutlu ve 2 boyutlu grafiğin üretilmesi, Oyun karakter tasarımı, - Yapılı çevre/arka plan tasarımı, Animasyon (yazılım girdileri kullanılır), 3 boyutlu modeller için malzeme/kaplama üretimi, Üretilen 3 boyutlu modellerin oyun motoruna aktarımı ve yazılımcı ile entegrasyonu, 2 boyutlu grafikler, illüstrasyonlar, Arayüz tasarımı, - Hikaye tablosu (storyboard), Pazarlama görselleri ve videoları üretimi, Sanat yönetimi hizmetlerini verdiğiniz, bu işlere ilişkin ödemeleri döviz olarak aldığınız ve faturaların söz konusu yabancı firma adına düzenlenerek fatura bedellerinin Türkiye'deki banka hesabınıza gönderildiği anlaşılmış olup, bu faaliyetlerinizden elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinin (13) numaralı bendine göre beyan edilen gelirden indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Polonya mukimi firmaya oyun tasarım hizmetlerinin fiilen sunulması ve yukarıda sayılan diğer şartların da sağlanması kaydıyla söz konusu oyun tasarım hizmetlerinden elde ettiğiniz kazançların %50'sinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendine göre gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.58. Ücret İstisnalarında Gelir ve Damga Vergisi Uygulamaları Hakkında ([22/02/2023 Tarih ve 4873 Sayılı Özelge](#))

Kurumunuz personelinin maaş ve ücret tahakkuklarının uygulanmasında;

İlk atama, aylıksız izin gibi kıst tahakkuklarda, kıst ve tam ay bir bütün değerlendirilerek asgari ücret istisnasının bir aylık mı, yoksa her iki ödemeye ayrı ayrı mı uygulanacağı,

Kurumunuzdan yalnızca emekli maaşı geliri olan yönetim kurulu üyelerine net olarak ödenen yönetim kurulu ücretlerine istisna uygulanıp uygulanmayacağı ile yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemelerin beyanının gerekli olup olmadığı,

Toplu sözleşme gereği 2021 Ekim-Kasım-Aralık dönemlerine ait ücret ödemelerinin 7 Şubat 2022 tarihlerinde yapılan ek protokol sözleşmesi ile 2022 Şubat ayı vergi döneminde fark tahakkukları yapılarak ödeneceğinden, Ekim-Kasım-Aralık 2021 dönemleri farkları toplamına şubat ayı için gelir ve damga vergisi istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı, istisna uygulanacaksa varsa kalan istisnanın, tahakkuku ve ödemesi Şubat/2022 dönemine ait asıl ücret tahakkukuna da uygulanıp uygulanmayacağı,

İlk atama, aylıksız izin vb. dönüşlerinde yeni göreve atanan personele göreve başladığı aya ilişkin peşin olarak ödenmesi gereken kıst ücretinin, izleyen aya ilişkin ödenmesi gereken ücretle birlikte aynı ay içinde tahakkuk ettirilerek ödenmesi durumunda, 193 sayılı Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın, her iki ücret toplamına bir kez uygulanması gerekmektedir.

1/1/2022 tarihinden itibaren hizmet erbabına nakden veya hesaben yapılan ücret ödemelerinden, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi ile varsa sendika aidatı, şahıs sigortası primi ve engellilik indirimi tutarları düşüldükten sonra bulunan gelir vergisi matrahı üzerinden, kümülatif gelir vergisi matrahı da dikkate alınarak gelir vergisi hesaplanmakta ve hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanununun 23'üncü maddesinin (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna uyarınca, asgari ücretin ilgili aydaki vergi tutarı indirilerek kesilecek gelir vergisi bulunmaktadır. Yine, brüt ücret tutarından brüt asgari ücret tutarı indirilmekte ve kalan tutar üzerinden kesilecek damga vergisi hesaplanmaktadır. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyeliği nedeniyle net olarak yapılan yönetim kurulu ücretlerinin söz konusu hesaplama dikkate alınarak brüt tutarlarının hesaplanması ve bu şekilde

hesaplanan brüt tutarlar üzerinden de gelir ve damga vergisi kesintilerinin belirlenmesi gerekmektedir.

Toplu sözleşme gereği Ekim ila Aralık 2021 dönemlerine ait olan ve nakden/hesaben ödemesi Şubat/2022 dönemde gerçekleşen fark ödemelerinin, Şubat/2022 döneminin ücreti olarak kabul edilmesi ve bu şekilde yapılan ödemeler; Şubat/2022 dönemi maaş ödemesinden önce yapılmışsa, 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin (18) numaralı bendinde düzenlenen istisnanın önce bu ödemelere uygulanması, gelir vergisi ve damga vergisi matrahının yeterli olmaması nedeniyle varsa faydalanılamayan kalan istisna tutarlarının aynı ayın maaş ödemesine uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Aynı ay içerisinde yapılan 193 sayılı Kanunun 24 ve 25'inci maddeleri kapsamındaki ödemeler ile varsa ilgili aya ilişkin maaş ve benzeri diğer ücret ödemeleri toplamına veya sadece Kanunun 24 ve 25'inci maddeleri kapsamındaki ödemelerin yapılması durumunda bu ödemelerin toplamına, asgari ücrete ilişkin gelir ve damga vergisi istisnasının bir kez uygulanması mümkündür.

3.59. Adi Ortaklık Tarafından Ek Faaliyet Olarak Yürütülen Tiyatro Salonlarının Kiralanarak Gösteri Sunulması ve Gösteri Biletlerinin Satışlarından Elde Edilen Kazancın Ne Şekilde Vergilendirileceği Hakkında ([22/03/2023 Tarih ve 131829 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunuzun ve eklerinin incelenmesinden; 20/8/2020 tarihi itibarıyla ... Vergi Dairesi Müdürlüğünde ... vergi kimlik numarasında kayıtlı olarak "... " adı altında dört ortaklı adi ortaklık şeklinde "900116-Bağımsız Müzisyen, Ses Sanatçısı, Konuşmacı, Sunucu vb.lerin Faaliyetleri (Müzik Grupları Dahil)" faaliyet koduyla serbest meslek faaliyeti kapsamında faaliyete başladığınız, faaliyetinize ek olarak tiyatro sahnelerini kiralayarak ilgili yerlerde tiyatro gösterisi sunduğunuz, sunulan tiyatro gösterilerinin bilet satışlarının anlaşmalı olunan internet sitesi üzerinden gerçekleştiği ve ek olarak yaptığınız söz konusu faaliyetin serbest meslek kazancı mı yoksa ticari kazanç mı olduğu hususunda görüş talep edilmiştir.

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı

olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Adi ortaklığınız tarafından tiyatro salonlarının kiralanarak gösteri sunulması, gösteri bilet satışlarının anlaşmalı olunan dağıtım firması aracılığıyla internet üzerinden yapılması faaliyetleri şahsi mesaiden ziyade devamlı bir ticari organizasyona dayanması nedeniyle, bu faaliyetlerden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.60. İki Ortağı Bulunan Adi Ortaklıkta İki Ayrı Ortağın Hisselerini Ayrı İki Sermaye Şirketine Devretmesi Hakkında ([23/02/2023 Tarih ve 243620 Sayılı Özelge](#))

İki gerçek kişi ortağı bulunan adi ortaklığınıza ait hisselerin; %67'sine sahip olan ...'in 10/6/2020 tarihinde hissesinin tamamını ... İnşaat ve İnşaat Malzemeleri Limited Şirketi'ne, %33'üne sahip olan ...'in ise yine aynı tarihte hissesinin tamamını ... İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketi'ne devrederek ortaklıktan ayrıldıkları belirtilerek, gerçek kişi ortakların hisselerini devrettikleri tarihten önce adi ortaklık bünyesinde oluşan kar veya zararın, ayrılan ortaklar tarafından mı yoksa hisseleri devralan ortaklar tarafından mı beyan edilmesi gerektiği hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmiş olup, konuyla ilgili görüş talep edilmiştir.

Adi ortaklığın faaliyeti süresince ortaklık bünyesinde oluşan gider/maliyet ile gelirin karşılaştırılması sonucu kâr veya zarar oluşmaktadır. Dolayısıyla, adi ortaklığın gelir ve giderlerinin ortaklık adına belgelendirilmesi, adi ortaklık nezdinde oluşan kâr veya zararın ortaklık hisseleri oranında ortaklar tarafından kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Adi ortaklığınız gerçek kişi ortaklarının ortaklık hisselerinin tamamını devrettiği 10/06/2020 tarihine kadar adi ortaklık bünyesinde oluşan kazancın tespit edilmesi ve söz konusu kazancın, hisselerini devreden gerçek kişi ortaklar tarafından hisseleri oranında ticari kazançlarına dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

3.61. Pakistan Büyükelçiliğinde Çalışan T.C. Vatandaşının Ücretinin Vergilendirilmesi ([23/03/2023 Tarih ve 133967 Sayılı Özelge](#))

Pakistan Büyükelçiliğinde çalıştığınız ve ücretinizin Büyükelçilik tarafından ödendiği belirtilerek elde ettiğiniz ücret gelirinin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Pakistan Büyükelçiliğinde çalışmanız karşılığında elde ettiğiniz ücretin vergilendirme hakkı, Pakistan Devletine hizmet verilmesi ve Pakistan tarafından ödeme yapılması nedeniyle, uyuğunuzda bakılmaksızın, yalnızca Pakistan'a ait bulunmaktadır.

3.62. 4691 Sayılı Kanun Kapsamında Muhtasar Beyanname Üzerinden Terkin Edilen Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Çalışan Ortağa Ücret Olarak Ödenmesi Hakkında ([24/02/2023 Tarih ve 43043 Sayılı Özelge](#))

Şirketinizin ... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösterdiği belirtilerek ... proje numaralı "... Ar-Ge projesi kapsamında proje yürütücüsü olarak çalışan şirket ortağına, proje çalışmaları kapsamında yapılan ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2'nci maddesi kapsamında muhtasar beyanname üzerinden terkin edilecek tutarının, ilgili personele ödenmesi durumunda bu tutarın gelir vergisi teşvikine konu edilip edilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili;

1/1/2022 tarihinden önce yapılan ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirimi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı,

1/1/2022 tarihinden (bu tarih dahil) sonra yapılan ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir.

Diğer taraftan, hizmet erbabına ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

Bu bağlamda, ...'ın ... numaralı projesinde proje yürütücüsü olarak çalışan şirket ortağınızın, 4691 sayılı Kanunda belirtilen Ar-Ge personeli tanımına girmesi ve söz konusu Ar-Ge projesinde fiilen çalışması kaydıyla bu çalışması karşılığı elde ettiği ücreti üzerinden hesaplanan gelir vergisinin muhtasar beyannamede tahakkuktan terkin edilecek kısmının ilgili personele ödenmesi durumunda, söz konusu ödemenin de ayrıca ücret olarak değerlendirilmesi ve ücret bordrosuna dahil edilerek Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, ücret olarak kabul edilen söz konusu tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinin de verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilebileceği tabiidir.

3.63. Şoför Çalıştırarak Ticari Taksi İşletmeciliği Faaliyetinde Bulunan Mükellefin Basit Usulden Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında ([24/03/2023 Tarih ve 43219 Sayılı Özelge](#))

Ticari taksi işletmeciliği faaliyetiniz nedeniyle kazancınızın basit usulde tespit edildiğini, ancak faaliyetinizi yanınızda şoför çalıştırmak suretiyle sürdürdüğünüzü belirterek, söz konusu faaliyetiniz nedeniyle basit usulden yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda görüş talep edilmektedir.

Hakkınızda düzenlenen ... tarihli ve ... benzersiz kodlu yoklama fişinin tetkikinden, söz konusu işi sevk ve idare ettiğiniz belirtilse de fiilen taksi şoförlüğü yapmadığınız, kendi işinizde bilfiil çalışmadığınız ve taksi işletmeciliğini sigortalı çalışmanız aracılığıyla yürüttüğünüz anlaşılmıştır.

Taksi ile yolcu taşımacılığı faaliyetinizi kendinizin değil yanınızda çalıştırdığınız işçiniz aracılığıyla gerçekleştirmeniz, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47'nci maddesinde yazılı "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartının ihlali anlamına geleceğinden kazancınızın basit usulde tespit edilmesi mümkün bulunmamaktadır

3.64. Alım Satım Konu Edilen ve Stoklarda Bulunan Traktörlerin Lastik Değişimleri İçin Yapılan Harcamaların Giderleştirilmesi Hakkında ([27/02/2023 Tarih ve 12338 Sayılı Özelge](#))

Sıfır ve ikinci el traktör alım satım faaliyetinde bulunduğunuz, stoklarınızda yer alan ve satmak için aldığınız traktörlerin eskiyen lastiklerini yenilediğiniz belirtilerek, yenilenen lastik bedellerinin traktörlerin maliyetine mi ekleneceği yoksa gider olarak mı dikkate alınacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Sıfır ve ikinci el traktör alım satımı faaliyetiniz kapsamında, alım-satım konu edilmek üzere iktisap edilen traktörlerin emtia olarak maliyet bedeli ile kayıtlarınıza intikal ettirilmesi ve emtia olarak kayıtlı olan traktörlerin eskiyen lastiklerinin değiştirilmesine ilişkin olarak yapılan harcamaların da ilgili traktörün maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

3.65. Yurt Dışında Bir İnternet Sitesi Üzerinden Satışı Yapılan Dijital Tasarım Ürünlerinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hakkında ([27/03/2023 Tarih ve 150878 Sayılı Özelge](#))

Reklam ajans faaliyetleri ve grafik tasarımı faaliyetlerinde bulunduğunuzu, faaliyet konunuzun "731101 - Reklam Ajanslarının Faaliyetleri (Kullanılacak Medyanın Seçimi, Reklamın Tasarımı, Sözlerin Yazılması, Reklam Filmleri İçin Senaryonun Yazımı, Satış Noktalarında Reklam Ürünlerinin Gösterimi ve Sunumu)" ve "741003 - Uzmanlaşmış Grafik Tasarımcılarının Faaliyetleri (Marka ve Alametifarika Tasarımı Dahil)" olduğunu, bu faaliyetleri içerik üretimi, tasarım, uygulama ve yayınlama olarak gerçekleştirdiğinizi, yurt dışında faaliyet gösteren e-ticaret platformu aracılığıyla müşterilerden kendilerine ait fotoğraf, yer almalarını istedikleri mekan, obje gibi ana materyalleri olarak kişiye özel portre, kişiselleştirilmiş sulu boya aile portresi, birleştirilmiş fotoğraf portresi gibi ürünleri Adobe İndesign, Adobe illüstratör, Photoshop gibi programlarla tasarladığınızı ve söz konusu içerikleri dijital dosya olarak mail yolu ile ya da yurt dışında bulunan global baskı firmalarına göndererek poster, kanvas tablo şeklinde istenilen boyutta bastırıp müşterilere satışını yaptığınızı belirterek, söz konusu faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançların Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinin (13) numaralı bendine göre beyan edilen gelirden indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Diğer faaliyetlerinizin yanında .../.../2022 tarihli ve sayılı dilekçeniz ile "741003 - Uzmanlaşmış Grafik Tasarımcılarının Faaliyetleri (Marka ve Alametifarika Tasarımı Dahil)" kapsamında ek faaliyete başlama talebinde bulunduğunuz, .../.../2022 tarihli ve ... benzersiz kodlu işe başlama yoklamasında faaliyetinizin grafik tasarım faaliyetleri olduğunu beyan ettiğiniz ve .../.../2022 tarihi itibarıyla anılan faaliyete başladığınız anlaşılmıştır.

Tasarım hizmetinin fiilen sunulması ve yukarıda sayılan diğer şartların da sağlanması kaydıyla yurt dışında bulunanlara Türkiye'de sunmuş olduğunuz ve münhasıran yurt dışında yararlanılan grafik tasarım hizmeti nedeniyle elde ettiğiniz kazancınızın %50'sinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendine göre gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.66. Pilotaj Lisans Programı Uçuş Eğitim Ücretinin Eğitim Harcaması Olarak Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hakkında [\(27/03/2023 Tarih ve 364700 Sayılı Özelge\)](#)

Özel bir kurumda ücretli olarak çalıştığınız, 2021 yılı gelirinizi gelir vergisi tarifesinin ilgili dilimlerini aşması nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ettiğiniz, gelir vergisi beyannamenizde çocuğunuzun eğitim gideri olan "pilotaj lisans programı uçuş eğitim ücretini indirim konusu yaptığınız belirtilerek çocuğunuz için yapılan pilotaj lisans programı uçuş eğitim hizmetiyle ilgili harcamaların gelir vergisi beyannamenizde beyan edilen gelirinizden indirim konusu yapıp yapamayacağınız hususunda görüş talep edilmektedir.

Özelge talep formu ekinde yer alan ... Üniversitesi Öğrenci Hizmetlerinin ... tarihli ve ... sayılı yazısından; oğlunuz ...'ın ... Üniversitesinin Havacılık ve Uzay Bilimleri Fakültesi Pilotaj Lisans programına 19.08.2019 tarihinde kayıt olduğu, Üniversitenin 2020-2021 akademik yılı bahar dönemi kayıtlı öğrencisi olduğu, öğrencilerin zorunlu uçuş dersleri için pilotaj lisans programında yıllık öğrenim ücretine ek olarak üniversitenin anlaşmalı olduğu uçuş okuluna, lisans öğreniminin 4 üncü, 6'nci ve 8'inci dönemleri başında olmak üzere 3 eşit taksitte uçuş ücreti ödeyecekleri, 2020-2021 akademik yılında kayıt olanlar için ... Uçuş Okulu

tarafından belirlenen uçuş ücretinin KDV dahil 54.000 Euro olarak belirlendiği anlaşılmıştır.

Bahsi geçen Üniversitesinin Havacılık ve Uzay Bilimleri Fakültesi Pilotaj Lisans programı eğitimi gören oğlunuzun 25 yaşını doldurmamış olması, beyan edilecek gelirin %10'luk kısmını aşmaması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, adı geçen üniversitenin anlaşmalı olduğu uçuş okulundan almış olduğunuz zorunlu pilotaj lisans programı uçuş eğitimi için ödenen tutarların, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.67. Geçici İlmühaberlerle Temsil Edilen Ortaklık Paylarının Satışının Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı ([28/03/2023 Tarih ve 7794 Sayılı Özelge](#))

28/10/2019 tarihinde kurulan ve tek ortağı olduğunuz ... A.Ş.'nin ortaklık payını temsilen elde bulundurduğunuz 1/11/2019 iktisap tarihli geçici ilmühaberinin satılması durumunda elde edilecek kazancın gelir vergisi ve katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

3.67.1. Gelir Vergisi Yönünden

Tek ortağı olduğunuz şirketin ortaklık payını temsilen 1/11/2019 iktisap tarihli geçici ilmühaberinin iktisap tarihinden itibaren iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre değer artışı kazancı oluşmayacaktır.

Diğer taraftan söz konusu ilmühaberinin iktisap tarihinden itibaren iki yıl geçmeden satılması durumunda elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği tabiidir.

3.67.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ortaklık payını temsilen elinizde bulundurduğunuz geçici ilmühaberlerin tarafınızca satışı işlemi ticari kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.

4. DAMGA VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ ÖZELGELER

4.1. Uçuş Personeline Ödenen Ücretin Damga Vergisi Hakkında ([01/11/2022 Tarih ve 21126 Sayılı Özelge](#))

Sivil havacılık sektörünü teşvik etmek amacıyla Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan firmalarda uçuş maksadıyla görevlendirilen hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren kabin memurlarına ödenen aylık ücret ve tazminatlar belli şartlar ve limitler dahilinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (17) numaralı bendi kapsamında istisna edildiği, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/34 numaralı fıkrasında ise, 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kağıtlar ile bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerin aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısımlarının damga vergisinden istisna olduğu belirtilerek uçuş personeline yapılan ücret ödemelerinde damga vergisi matrahının hangi tutar üzerinden hesaplanacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Şirkette hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlara ve uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memuru olarak görev yapan personele yapılan ücret ödemelerine ilişkin hesaplanan gelir vergisi matrahının; Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (17) numaralı bendi uyarınca %70'ine istisna uygulanması ve kalan %30'u üzerinden gelir vergisi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanması, bu şekilde hesaplanan gelir vergisinden de aynı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca ilgili aydaki asgari ücrete isabet eden vergi tutarı düşülmek suretiyle tevkif edilecek vergi tutarının belirlenmesi gerekmektedir.

4.1.2.Damga Vergisi Kanunu Yönünden

Şirkette hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlara ve uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memuru olarak görev yapan personele yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlarda, 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (17) numaralı bendi gereğince hesaplanan istisna tutarı ile bu tutar düşüldükten sonra kalan ödeme tutarının ilgili aydaki aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısmına 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34'üncü fıkrası uyarınca damga vergisi istisnası uygulanması, kalan ödeme tutarı üzerinden ise damga vergisi aranılması gerekmektedir.

4.2. Konut Alanına İnşaat Yapımı Karşılığında Alınan Arsa Üzerine Yapılacak İnşaatlarla İlgili Alt Yüklenici Sözleşmelerinin Damga Vergisi Hakkında [\(21/10/2022 Tarih ve 268531 Sayılı Özelge\)](#)

Antalya İli Kepez Belediye Başkanlığı ile özelge başvurusu yapan ortaklık arasında "Kepez Belediyesi Mahallesi Kentsel Dönüşüm Projesi Ada 5 Parselde Bulunan ve Kepez Belediyesince Uygulama Projeleri Hazırlanmış Olan Konut Alanı İnşaatının Yapılması Karşılığı ada 8 Parselin Satışı İşine İlişkin Sözleşme" başlıklı kağıdın düzenlendiği, sözleşmenin kat karşılığı inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilerek, sözleşme kapsamında ortaklığa satışı yapılan ada 8 parsel üzerine yapılacak inşaat için alt taşeronlar ile düzenlenen "İli İlçesi Mahallesi Ada 8 Parsel Terra Manzara Projesi (A4, A5 Blok ve Yüzme Havuzu Bölümü) Kalıp ve Demir İşleri Yüklenici Sözleşmesi"ne 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/A-15 numaralı bendi kapsamında sıfır nispetin uygulanması gerektiği, ayrıca söz konusu parselin Bakanlar Kurulu Kararıyla riskli alan ilan edilmiş olduğu belirtilerek, yüklenici sözleşmesinin damga vergisine tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Belediyesi Mahallesi Kentsel Dönüşüm Projesi Ada 5 Parselde Bulunan ve Kepez Belediyesince Uygulama Projeleri Hazırlanmış Olan Konut Alanı İnşaatının Yapılması Karşılığı ada 8 Parselin Satışı İşine İlişkin Sözleşme'nin konusunun, dönüşüm alanı içerisinde yer alan ada 5 parselde bulunan konut alanının yüklenici tarafından imar planına, teknik şartnameye ve uygulama projesine uygun olarak

inşaat yapılarak eksiksiz olarak Kepez Belediyesine tesliminin yapılması karşılığında ada 8 parselin satışı işi olduğu; 3/1/2017 tarih ve 29937 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9615 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İli İlçesi, Mahallesi sınırları içerisinde bulunan ve ekli kroki ile de sınır ve koordinatları gösterilen alanın riskli alan ilan edildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Kepez Belediyesi Gülveren Mahallesi kentsel dönüşüm projesi ada 5 parselde konut alanı inşaatının yapılması karşılığında ortaklığa satışı yapılan ada 8 parselin riskli alan içinde olduğunun ihale makamından alınacak yazıyla tevsik edilmesi kaydıyla, " İli İlçesi Mahallesi Ada 8 Parsel Terra Manzara Projesi (A4, A5 Blok ve Yüzme Havuzu Bölümü) Kalıp ve Demir İşleri Yüklenici Sözleşmesi" başlıklı kağıda 6306 sayılı Kanun kapsamında damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu sözleşmenin resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmesi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu sözleşmeye 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/A-15 fıkrası kapsamında "0" nispetinde damga vergisi uygulanması mümkün değildir.

4.3. Fiyatlandırma Sözleşmesinde Damga Vergisi ([18/10/2022 Tarih ve 126660 Sayılı Özelge](#))

Tedarikçi firmalar ile Şirket arasında düzenlenen ve birer örneği özelge talep formu ekinde yer alan ... tarihli ve ... tedarikçi numaralı "Fiyatlandırma Sözleşmesi" ile ... tarihli ve tedarikçi numaralı "Fiyatlandırma Sözleşmesi"nin damga vergisine tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Sözleşmenin düzenlendiği tarihte belli parayı ihtiva etmesi veya kağıdın eklerinde belli paranın tespitine imkan bulunması veyahut atıf yapılan başka bir kağıttan belli paranın bulunabilmesi halinde, sözleşmenin bu tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, düzenlendiği anda belli parayı ihtiva etmediğinden damga vergisine konu teşkil etmeyen sözleşmelere ilişkin olarak; sözleşmeye ait belli parayı gösteren ve ilk kağıda atıf yapan yeni bir kağıt

(geçici kabul tutanağı, ek sözleşme vb.) düzenlenmiş olması durumunda, söz konusu kağıtların düzenlendiği tarihte damga vergisine tabi tutulacağı tabiidir.

Özelge talep formu ekinde yer alan "Fiyatlandırma Sözleşmesi" başlıklı kağıtların incelenmesinden; satın alma şart ve koşullarına bağlı olarak imzalanan genel sözleşmeye istinaden temin edilecek ürünlerin belirli tarih aralığında fiyatlandırılmasına ilişkin birim fiyatlara yer verildiği ve ürün teslimatının sadece teslimat takvimine ve siparişe dayalı olarak yapılabileceği hususlarını içerdiği, temin edilecek ürünlerin miktarlarına ilişkin bir belirlemeye yer verilmediği, dolayısıyla sözleşmeye ait belli bir paranın belirlenmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, belli parayı ihtiva etmeyen söz konusu "Fiyatlandırma Sözleşmesi" başlıklı kağıtlardan damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, taraflar arasında söz konusu sözleşmelere atıf yapılmak suretiyle ürünlerin teslim edilecek miktarlarını içeren herhangi bir kağıt düzenlenmesi veya sözleşmeye bu yönde şerh konulması veyahut belli parayı içeren yeni bir kağıt düzenlenmesi durumunda, söz konusu kağıdın/şerhin damga vergisine tabi tutulacağı tabiidir.

4.4. İlkokul Yapımına İlişkin Sözleşmenin Damga Vergisi ([13/10/2022 Tarih ve 243307 Sayılı Özelge](#))

Kurum ile Bursa Milli Eğitim Müdürlüğü arasında, ... İlçesi ... Mahallesi, ... ada, ... parseldeki mülkiyeti Hazineye ait olan arsa üzerinde hayırsever tarafından okul yaptırılarak İl Milli Eğitim Müdürlüğüne bağışlanmasına ilişkin düzenlenen "Ek Bağış Protokolü" başlıklı kağıdın, kurumun 5714 sayılı Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununun 28'inci maddesi kapsamında kamu tüzel kişiliğine haiz olması dolayısıyla damga vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Gerek 488 sayılı Damga Vergisi Kanununda, gerekse 5714 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununda kurumun damga vergisinden muaf olduğuna dair bir hüküm bulunmadığı ve Kanuna ekli (2) sayılı tablonun (55) numaralı fıkrasındaki istisna hükmünün "Ek Bağış Protokolü" başlıklı kağıdın düzenlenmesinden sonra yürürlüğe girdiği dikkate alındığında, söz konusu kağıdın

488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrası uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulması ve verginin kurum tarafından ödenmesi gerekmektedir.

4.5. Finansal Kiralama Sözleşmesinin Teminatına İlişkin Düzenlenen Kağıtta Damga Vergisi ve Harç ([13/10/2022 Tarih ve 102930 Sayılı Özelge](#))

Finansal Kiralama A.Ş. arasında düzenlenen "Alacağın Temliki Sözleşmesi" ile ...'nin ...'den olan alacağını Garanti Finansal Kiralama A.Ş.'ne temlik edeceği, söz konusu temliğin ise alacağı devreden ... ile ... Finansal Kiralama A.Ş. arasında tarihli ve numaralı "Finansal Kiralama Sözleşmesi"ne teminat oluşturmak amacıyla düzenlendiği belirtilerek, Noterlik tarafından tasdiki yapılacak olan "Alacağın Temliki Sözleşmesi" başlıklı kağıdın damga vergisi ve harçtan istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

"Alacağın Temliki Sözleşmesi" başlıklı sözleşme ile, ...'nin ...'ne ödeyeceği hizmet alım bedellerinin, .. Finansal Kiralama A.Ş. ile ... arasında akdedilmiş olan tarihli ve numaralı "Finansal Kiralama Sözleşmesi"ne istinaden ...'nin ... Finansal Kiralama A.Ş. 'ye doğmuş ve doğacak borçlarına mahsup edilmek/borçlarının teminatı olmak amacıyla bütün tasarruf hakları ile birlikte ... Finansal Kiralama A.Ş. 'ye devredildiği dikkate alındığında, münhasıran finansal kiralama sözleşmesinin teminatına ilişkin düzenlendiği anlaşılan söz konusu "Alacağın Temliki Sözleşmesi'nin ve bu sözleşmeyle ilgili olarak noterde yapılacak işlemlerin, 6361 sayılı Kanununun 37'nci maddesi uyarınca damga vergisi ve noter harcından istisna tutulması gerekmektedir.

4.6. Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinde Damga Vergisi ([08/03/2023 Tarih ve 34376 Sayılı Özelge](#))

Özelge talep formunda, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamında Belediye Başkanlığınıza ait ... yüzölçümlü arsanın ... tarih ve ... ihale sayılı encümen kararı ile ... TL bedel karşılığında ...'ya satılmasına karar verildiği, söz konusu taşınmaza ilişkin Belediye Başkanlığınıza ile ... arasında Konya 7. Noterliğinde ... tarihli ve ... yevmiye numaralı "Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi" düzenlendiği, sözleşmenin 6'nci maddesinde kesin teminatın ihale sonunda oluşan ihale bedelinin %6'sı olduğu, 9'uncu maddesinde, gayrimenkul satış bedeli ve ihale masraflarının tamamı ödenmeden gayrimenkulün tapusunun

verilmeyeceği ancak gayrimenkul satış bedelinin kalan kısmı tutarında bankalar veya özel finans kurumlarının verecekleri süresiz kesin teminat mektubu verilmesi halinde tapu devrinin yapılabileceği belirlenmelerine yer verildiği belirtilerek, sözleşmeye konu gayrimenkulün toplam ihale bedeli üzerinden mi yoksa teminat bedeli üzerinden mi damga vergisine tabi tutulacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

"Düzenlenme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi" başlıklı kağıda "0" (sıfır) nispetinde damga vergisi uygulanması mümkün bulunmakla birlikte, söz konusu sözleşmenin; 6'nci maddesinde kesin teminata ilişkin belirlenmelere yer verildiği, 9'uncu maddesinde yapılan düzenlemeye göre kağıdın düzenlendiği tarih itibarıyla belli ve hesap edilebilir bir tutarın tespit edilemeyeceği hususu dikkate alındığında, 488 sayılı Kanunun 6'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren kesin teminat tutarı üzerinden aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-3 fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir,

Saygılarımızla,

Özelgemizle ilgili daha fazla bilgi için lütfen bizimle iletişime geçiniz.



Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yönetici Ortak

burcin.gozluklu@centrumdenetim.com

 [LinkedIn](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42



Adem Bilgili

Ortak

adem.bilgili@centrumdenetim.com

 [LinkedIn](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42