

İÇİNDEKİLER

- 1 İnternet Sitesi Aracı Kılınarak Yapılan Satışların Vergisel Durumu
- 2 Yurtdışından Alınan Mühendislik, Danışmanlık ve Diğer Teknik Hizmetler İçin Ödenen Bedeller Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı
- 3 İsveç Mukimi Bir Firmadan Alınan Yazılımlar Nedeniyle Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı
- 4 Genç Girişimci Kazanç İstisnasının Yurt Dışından Elde edilen Gelirlere Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında
- 5 Aktifte Kayıtlı Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin Borçlara Ödenmesi Nedeniyle İstisna Hükümünden Faydalanılıp Faydalanılmayacağı
- 6 Basit Usulde Faaliyet Gösteren Mükellefin Youtube Kanalından Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi
- 7 Gelir Vergisi Kanununun Geçici 93 Üncü Maddesi Kapsamında Bildirilen ve Sermaye Eklenen Nakit Varlıkların İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı
- 8 Mali Müşavirin Yanında Çalışan Personelin Tedavi Harcamalarının Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı
- 9 Nakdi Sermaye Artırımı
- 10 Serbest Meslek Erbabının Aldığı Psikolojik Danışmanlık Hizmetinin "Sağlık Harcaması" Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği
- 11 Şirketin Aktifinde Bulunan Arsanın Finansal Kiralama Kanunu Kapsamında Geri Alınması
- 12 Vedik Astroloji Faaliyetinin Vergilendirilmesi
- 13 Yurt Dışında Faydalanılmak Üzere Türkiye Üzerinden Verilen Reklam Tasarımı ve Danışmanlık Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi
- 14 Yurt Dışından Alınıp Yine Yurt Dışına Satılan Mallar İçin Finansman Gider Kısıtlaması Yapılıp Yapılmayacağı Hk.

1- İnternet Sitesi Aracı Kılınarak Yapılan Satışların Vergisel Durumu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; elektronik ev eşyalarının perakende satışıyla uğraşan işletmenin yurt dışında mukim Sitesi üzerinden de satış yaptığı, sitesi kullanılarak yapılan satışlarda ürünlerin, uluslararası kargo taşımacılığı yapan firmalar aracılığıyla teslim edildiği, yurt dışı mukimi ... firmasının, yapılan satış tutarından kendi komisyonunu düşerek geri kalan tutarı işletmenin hesabına yatırdığı ve işletmeye komisyon faturası düzenlediği belirtilmiş olup, tarafından düzenlenen faturalar için sorumlu sıfatıyla KDV-2 beyannamesi verilip verilmeyeceği ile kurumlar vergisi stopajı yapıp yapılmayacağı konularında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup maddenin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı şekilde, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı (I/C-2.1.2.1) bölümünde, "İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir."

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, ihracat işlemlerine ilişkin olarak yurt dışında mukim isimli internet sitesinden alınan ve yurt dışında yararlanılan aracılık hizmetleri KDV'nin konusuna girmediğinden, söz konusu hizmet alımı karşılığında yurt dışında mukim firmaya yapılan ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılmasına gerek bulunmadığı ifade edilmiştir.

29.05.2023 tarih ve 62030549-120[94-2020/747]-587625 sayılı özelge

2- Yurtdışından Alınan Mühendislik, Danışmanlık Ve Diğer Teknik Hizmetler İçin Ödenen Bedeller Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;



-Şirketin, ürünlerin taşınması için sıvı kısa mesafe (lokal) boru hatları (petrol ürünleri ve gaz taşımacılığı ve su, kanalizasyon, sıcak su, buhar ve diğer kısa mesafe boru hatları) yapımı faaliyetleriyle iştigal etmekte olduğu,

- Faaliyet kapsamında 6491 sayılı Türk Petrol Kanununa göre petrol arama hakkına sahip olan ... Anonim Şirketi adına ... Gaz Sahası Geliştirme Projesi için petrol arama faaliyetleri kapsamında deniz ve kara hizmetleri ve tedarik sağlama hizmetinde bulunmakta olunduğu, söz konusu hizmetlerin mühendislik, danışmanlık ve diğer teknik hizmetler olduğu, bu hizmetlerin Türkiye'de veya Türkiye dışında verilebildiği ve bu hizmetler için yabancı hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de bir iş yerinin olmadığı,

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmış, maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde de, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır.

Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilerek maddenin sekizinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına, vergi kesintisi oranını belli sınırlar dâhilinde tespit etme yetkisi verilmiştir. Anılan yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

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

03.11.2023 tarih ve 62030549-125[30-2022]-1234596 sayılı özelge

3- İsveç Mukimi Bir Firmadan Alınan Yazılımlar Nedeniyle Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin ... mukimi firmanın distribütörü olduğu, çeşitli elektronik kart sistemleri, güvenlik sistemleri ve şifreli kasa sistemlerinin temin edildiği ve elektronik sistemlere yüklenmek üzere yazılımların da ilgili firmadan alınarak kurulum ve devreye alma hizmeti verildikten sonra yurt içinde yerleşik firmalara satıldığı belirtilmiş olup, yazılım hizmeti için yurt dışı mukimi firmaya yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından; ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup, anılan maddede yıllara yaygın inşaat işleri hariç olmak üzere ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20; ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben yapılan ödemelerde de %20 olarak belirlenmiştir.

Özelgeye göre,

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

-Yurt dışında mukim firmadan şirkette kullanılmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir yazılımının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacağı,

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

01.11.2023 tarih ve 38418978-125[30-2023/5]-491893 sayılı özelge

4- Genç Girişimci Kazanç İstisnasının Yurt Dışından Elde edilen Gelirlere Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; "radyo, tv, posta yoluyla veya internet üzerinden yapılan perakende ticareti" faaliyeti kapsamında ticari kazanç yönünden mükellefiyetin bulunduğu, faaliyet nedeniyle genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlandığı, faaliyet kapsamında amazon alış veriş sitesi üzerinden yurt dışına satış yapıldığı belirterek yurt dışına yapılan satışlardan elde edilen gelirler için de genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanıp faydalanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 20 nci maddesinde, "Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının (7440 sayılı kanunun 11 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlar uygulanmak üzere 13.03.2023)103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),
3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir. Bu istisnanın, bu Kanunun 94 'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalar 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.



Özelgeye göre, ticari faaliyet kapsamında yurt içinde ve yurt dışında elde edilen kazançların tamamı üzerinden genç girişimcilerde kazanç istisnası için belirlenen istisna tutarının indirilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

01.11.2023 tarih ve E-60938891-120.01.02.04[GVK: 1-2]-40962 sayılı özelge

5- Aktifte Kayıtlı Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin Borçlara Ödenmesi Nedeniyle İstisna Hükümünden Faydalanılıp Faydalanılmayacağı

Özelge talep formunda mükellef; 5 yıldan beri şirket aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazını, merkezi yurtdışında bulunan bir firmaya sattığını ancak satış bedelinin tamamının yurtdışındaki başka bir firmaya olan borcuna karşılık alıcı tarafından borçlu olan firmaya yapıldığını belirterek Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde yer alan istisnalarından yararlanıp yararlanılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 50 lik kısmının (7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile taşınmaz satışına ilişkin istisna bentten kaldırılmıştır. Yürürlük 15.07.2023) kurumlar vergisinden istisna olduğu hükmü yer almaktadır. İlgili bentte istisnanın satışın yapıldığı yılda uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği, satış bedelinin ise, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu istisnanın amacı, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi, bir kazanç elde edilerek mali yapısında bir iyileşmenin olması ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde; kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin vergiden istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamı dışında olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; aktifinde kayıtlı olan ve şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş olan taşınmazın satıştan elde edilen kazanç için, yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisna hükümünden yararlanmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Diğer taraftan, taşınmaz ticareti ve kiralaması faaliyetlerinde kullanılan taşınmazların satışından elde edilen kazançlar ise söz konusu istisnaya konu edilemeyecektir.

Satışa konu edilecek taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması, fiilen bu amaçla kullanılması ve diğer koşulların da sağlanması kaydıyla KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır. Ancak, söz konusu taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesi-

ne tahsis edilmiş olmayıp, taşınmaz ticareti ve kiralaması faaliyetlerinde kullanılan taşınmazlardan olması halinde söz konusu satış işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

02/06/2023 tarih ve E-62030549-125[5-2020/582]-608726 Sayılı Özelge

6- Basit Usulde Faaliyet Gösteren Mükellefin Youtube Kanalından Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi

Özelge talep formunda mükellef; televizyon tamirciliği faaliyetinde bulunduğunu ve kazancının basit usulde tespit edildiğini ayrıca hobi olarak açmış olduğu YouTube kanalından da gelir elde ettiğini belirterek, YouTube kanalından elde ettiği kazancın nasıl vergilendirileceği hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesinde; İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların gelir vergisinden istisna olduğu, bu istisnadan faydalanabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi gerektiği, mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel olmadığı hükümlerine yer verilmiştir.

320 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 8/1-ç maddesinde 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, bu faaliyetlerde bulunmasının basit usul kapsamında yürüttükleri faaliyetlerinin basit usule tabi olmasına engel olmadığı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; mükellefin YouTube kanalı üzerinden elde ettiği kazancı;

-Gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL, 2023 yılı için 1.900.000 TL'yi) aşmaması halinde, YouTube üzerinden elde ettiği kazancın GVK'nın 20/B maddesi uyarınca, basit usul tabi kazancının GVK'nın 20/A maddesi uyarınca gelir vergisinden istisnadır.

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

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesinde öngörülen şartların sağlanamaması durumunda, YouTube kanalı üzerinden elde ettiği kazancının gerçek usulde vergilendirilmesi gerekeceğinden, televizyon tamirciliği faaliyetinin de gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir.

31/10/2023 Tarih ve E-84098128-120[37-2021/2]-497179 Sayılı Özelge

7- Gelir Vergisi Kanununun Geçici 93 Üçüncü Maddesi Kapsamında Bildirilen ve Sermaye Eklenen Nakit Varlıkların İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı

Özelge talep formunda mükellef; Gelir Vergisi Kanununun geçici 93 üncü maddesi kapsamında yurt içinde bulunan nakit varlıkların bankaya yatırılarak bildirimine konu edildiğini ve "549 – Özel Fonlar" hesabına kayıt edildiğini ve daha sonrasında şirket genel kurulunca bu hesaptaki tutarların bir kısmının sermayeye eklendiği ve ticaret siciline tescil ettirildiğini belirterek, bahse konu tutarların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 ucu maddesi kapsamında nakdi sermaye artışı indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 93 üncü maddesinin beşinci fıkrasında, "Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 30/6/2021 tarihine kadar vergi dairelerine bildirilir. Bildirilen söz konusu varlıklar, 30/6/2021 tarihine kadar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın kanuni defterlere kaydedilebilir. Bu takdirde, söz konusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir..." hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin usul ve esaslara 1 seri no.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Tebliğin 9/4 üncü maddesinde; "Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap serbestçe tasarrufa konu edilebilecek, sermayeye eklenebileceği gibi ortaklara da dağıtılabilir. ... Ayrıca söz konusu varlıklara ilişkin tutarların, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar da vergilendirilmeyecektir." açıklaması yer almaktadır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10/1-ı maddesinde; "Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si" ni kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapabileceği hükmü yer almaktadır.

Mezkûr maddenin devamında; ilgili bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarının, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanacağı, matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarların, sonraki hesap dönemlerine devredebileceği, ilgili bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme,

devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımlarının, indirim hesaplamasında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları dolayısıyla kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ı maddesinde düzenlenen indirim uygulamasından faydanılması mümkün olmadığından, 193 sayılı Kanununun geçici 93 üncü maddesi hükmü kapsamında "549-Özel Fonlar" hesabında takip edilen tutarların genel kurul kararıyla sermayeye eklenmesi dolayısıyla söz konusu indirim uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

12/06/2023 Tarih ve E-18008620-125[2022-721-9]-68907 Sayılı Özelge

8- Mali Müşavirin Yanında Çalışan Personelin Tedavi Harcamalarının Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı

Özelge talep formunda mükellef; mali müşavirlik faaliyeti ile iştigal ettiğini, yanında çalışan personelin geçirdiği ağır hastalığına ilişkin tedavi giderlerinin % 90 ının SGK tarafından karşılandığını, karşılanmayan kısım için özel sağlık hizmeti sunucularından bazı tedavi ve tahlil hizmeti alındığını, bu hizmetlere ilişkin ödemelerin kendisi tarafından karşılandığını, söz konusu tedavi hizmetlerine ilişkin fatura ve serbest meslek makbuzlarının tedaviden faydalanan çalışana adına düzenlendiğini belirterek, kendisi tarafından ödenen tedavi harcamalarının personele sağlanan sosyal yardım olarak değerlendirilmeksizin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68/2 nci maddesi uyarınca serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllattan indirilip indirilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ücret tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde; Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanununun 68/1 inci maddesinde; mesleki kazancın elde edilmesi ve ideme ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, 68/2 nci maddesinde, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya müştemilatındaki tedavi ve ilaç giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilebileceği hükümleri yer almaktadır.

Mezkur Kanununun "vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde; gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan serbest meslek erbabı tarafından hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılması gerektiği hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; mükellefin yanında çalıştırdığı personele ait olup kendisi tarafından karşılanan tedavi giderlerinin, çalışana sağlanan menfaat olarak

değerlendirilmesi, net ücret olarak kabul edilip bürütleştirilerek ilgili ayların bordrolarına dahil edilmesi ve bu tutarlar üzerinden GVK'nın 94/1 inci maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda ücret olarak değerlendirilen söz konusu ödemenin GVK'nın 68/1 maddesi uyarınca kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, çalışan personelin özel sağlık hizmeti sunucularından aldığı tedavi hizmetlerinin iş yerinde verilen tedavi hizmeti kapsamında olmaması nedeniyle GVK'nın 68/2 maddesi kapsamında serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

01/11/2023 Tarih ve E-27575268-105[238-2023-220]-491777 Sayılı Özelge

9- Nakdi Sermaye Artırımı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin tarihinde nakdi sermaye artırımında bulunduğu, ... özel hesap dönemini kullanmakta iken, yurt dışında bulunan ana ortağın hesap dönemine uyum sağlamak için, Gelir İdaresi Başkanlığından alınan izin yazısı sonucunda tarihinden itibaren özel hesap dönemine geçtiği ve bu nedenle ... tarihleri arasında bir aylık kıst hesap döneminin olduğu belirtilerek; kıst hesap döneminde nakdi sermaye indiriminden faydalanılıp faydalanılamayacağı, faydalanılacak ise bu oranın hesabında dikkate alınacak faiz oranının ne olacağı, 7417 sayılı Kanun ile nakdi sermaye indirimine getirilen 2022 yılı dahil olmak üzere beş hesap dönemi sınırlamasında 2022 takvim yılındaki kıst hesap döneminin dikkate alınıp alınamayacağı, nakdi sermaye indiriminden ... tarihinde sona erecek hesap döneminde de yararlanma hakkının bulunup bulunmadığı konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "10.6.3. İndirim uygulaması" başlıklı bölümünde; "Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir. Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.", "10.6.5. Diğer hususlar" başlıklı bölümünde; "... 10.6.5.2. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir." açıklamalarına yer verilmiştir

Buna göre özelge uyarınca, özel hesap döneminde nakdi sermaye artırımı yapan şirketin diğer şartları da sağlanması halinde, 2022 yılına ilişkin hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi nakdi sermaye artırımında faiz indirimine ilişkin düzenlemeden faydalanmasının mümkün olduğu, diğer taraftan, özel hesap dönemi değişikliği nedeniyle oluşan bir aylık kıst dönem için, 2022/Eylül sonu iti-

barıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranına göre bir aylık, 2023 ve sonraki takvim yıllarında biten hesap dönemleri için ise, ilgili yılların Eylül sonu itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranlarına göre yıllık olarak indirim hesaplanacağı, söz konusu nakdi sermaye indiriminin en son ... özel hesap döneminde uygulanabileceği ifade edilmiştir.

04.07.2023 Tarih ve E-64597866-125-13307 Sayılı Özelge

10- Serbest Meslek Erbabının Aldığı Psikolojik Danışmanlık Hizmetinin "Sağlık Harcaması" Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; serbest meslek erbabı olarak kendi adına alınan internet üzerinden alınan psikolojik danışmanlık harcamalarının, sağlık harcaması kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 89 uncu maddesinde, "Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir: 2. Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları ..." hükmüne yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 255 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Sağlık Giderleri" başlıklı bölümünde ise, "Teşhis ve/veya tedavi sürecinde yapılan sağlık harcamaları (muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve hastane giderleri ile ilaç, sağlık malzemesi, gözlük ve lens alımları gibi) vergi indirimine konu teşkil edecektir." açıklaması yer almaktadır.

Buna göre özelge uyarınca; ... sitesinden alınan uzaktan psikolojik danışmanlık hizmetinin, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde ve anılan Tebliğde belirtilen "sağlık harcaması" kapsamında değerlendirilmesi ve gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

02.11.2023 Tarih ve E-60757842-120-26606 Sayılı Özelge

11- Şirketin Aktifinde Bulunan Arsanın Finansal Kiralama Kanunu Kapsamında Geri Alınması

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirketin aktifinde kayıtlı bulunan arsanın 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında kiralama ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satışının yapıldığı ve bu satıştan kaynaklı bir kazanç olduğu, söz konusu kazancın pasifte özel fon hesabına alındıktan sonra sermayeye ilavesinin mümkün olup olmadığı, mümkün ise şirket tarafından ilerleyen dönemlerde sermaye azaltımına gidilmesi halinde özel fon hesabına alınan ve sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden vergileme yapıp yapılmayacağı, ayrıca kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından

doğın kazançların %50'lik kısmının vergiden istisna olduğu, istisna uygulaması kapsamında özel fon hesabına alınan tutarın daha sonrasında sermayeye ilavesinin mümkün olup olmadığı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre; "... İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. ..."

(j) bendinde ise; "... İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu itibarla özelgeye göre; Şirketin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralanması ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla finansal kiralama şirketine satışından elde edilen kazanç için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında sadece amortismanların itfasında kullanılacağından söz konusu satış kazancının özel fonlar hesabına alındıktan sonra sermayeye ilave edilmesinin mümkün olmadığı; öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi için diğer şartlarında sağlanması ve bu kapsamda fon hesabına alınan tutarın ise sermayeye ilave edilebileceği belirtilmiştir.

21.06.2023 Tarih ve E-97338759-105-43502 Sayılı Özelge

12- Vedik Astroloji Faaliyetinin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; vedik astroloji alanında eğitim alındığı ve 29/12/2022 tarihi itibarıyla açılacak Instagram hesabı üzerinden ücret karşılığında müşterilere yıldız haritaları, astroloji analizleri ve burç değerlendirmeleri yapılacağı belirtilerek bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazancın serbest meslek kazancı mı ticari kazanç mı olarak vergilendirileceği ile sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

"Ticari kazancın tanımı" başlıklı 37 nci maddesinde, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğın kazançlar ticari kazançtır.

"Serbest meslek kazancının tanımı" başlıklı 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğın kazançlar serbest meslek kazancıdır.



Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun "Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası" başlıklı 20/B maddesinde;

"İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur. İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

..."

hükmü yer almaktadır.

Özelgeye göre, ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hakim olmaksızın, şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayanarak yapılan vedik astroloji faaliyeti serbest meslek faaliyeti kapsamında olduğu ve faaliyetten elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, serbest meslek faaliyeti niteliğinde olan vedik astroloji danışmanlığı faaliyetinden elde edilen kazanç nedeniyle de sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından yararlanılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

09.11.2023 tarih ve E-62030549-120-1261158 Sayılı Özelge

13- Yurt Dışında Faydalanılmak Üzere Türkiye Üzerinden Verilen Reklam Tasarımı ve Danışmanlık Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

Özelge talep formunda mükellef; faaliyet konusunun danışmanlık ve reklam tasarım hizmeti olduğunu, bu kapsamda Türkiye üzerinden Fransa mukimi gerçek ve tüzel kişilere Fransa uzantılı (...) internet sayfalarında yayınlanmak üzere hizmet verildiğini, söz konusu hizmetin web sitelerinde reklam vermek isteyen veya buralarda alım satım yapmak isteyen müşterilere doğru satış pazarlama teknikleri gösterilerek ürünlerin daha hızlı bir şekilde satılmasını sağlamak ya da bu web sitelerinin dizaynını veya tasarımını yapmak olduğu belirterek Türkiye'de faydalanılması söz konusu olmayan bu hizmetler nedeniyle elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından yapılabilecek indirimlere yer verilmiş olup anılan maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde;

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. ..."

hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (10.5) bölümünde yer verilmiş olup, Tebliğin "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; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir."

Açıklaması yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; yurt dışı uzantılı web sitelerinde

reklam vermek isteyen veya buralarda alım satım yapmak isteyen yabancı müşterilere doğru satış pazarlama teknikleri gösterilerek ürünlerin daha hızlı bir şekilde satılmasını sağlamak ya da bu web sitelerinin dizaynı hizmetleri mezkur Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında sayılan hizmetler arasında yer almadığından, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazancın yüzde ellisinin anılan düzenleme kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

12/06/2023 tarih ve E-62030549-125-644684 Sayılı Özelge

14- Yurt Dışından Alınıp Yine Yurt Dışına Satılan Mallar İçin Finansman Gider Kısıtlaması Yapılıp Yapılmayacağı Hk.

Özelgeye konu edilen olayda; firmanın uluslararası ticaret kapsamında demir-çelik ticareti yaptığı, yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirmeden yurt dışında başka bir müşteriye sattığı, alım-satım işlemlerinin uluslararası bir ticaret bankası aracılığıyla yapıldığı, uluslararası ticarete konu evraklarda, alıcıdan malı alan ve satıcıya satan şirket olarak firmanın adının yer aldığı, şirketin alım satım taraf olanları bir araya getirdiği ve kazancının alış - satış fiyatı arasındaki fark olduğu, satıcı firmanın satışa konu mala ilişkin faturayı firma adına düzenlediği, mal bedelini ise ticarete taraf olan yurt dışı bankanın satıcı firmaya ödediği ve firma adına kredi açarak bu işlemi gerçekleştirdiği, malı satın alan firmanın mal bedelini bankaya ödediği zaman kredinin kapatıldığı, firma tarafından kullanılan bu kredilerin; uluslararası ticaret kapsamında malların bankalara rehni karşılığında finansman amacıyla kullanıldığı ve yurt içi ihtiyaçlar kapsamında kullanılmadığı belirtilerek; -Faaliyetlerin dış ticaret sermaye şirketlerinin işlemleri niteliğinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, -Finansman gider kısıtlaması uygulanıp uygulanmayacağı, -Uluslararası ticarete yönelik oluşan finansman giderlerinin malların satılan mal maliyeti içerisinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, -Kullanılan kredilerin yabancı kaynak olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, -Alım satım işlemleri dolayısıyla oluşan kur farklarının (alıcı-satıcı cari hs.) bir bütün olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Konuya ilişkin yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "11.13.4. Gider kısıtlaması kapsamına giren yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları" başlıklı bölümünde; "Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır. Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan gi-



derlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır...” şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre özelge uyarınca; dış ticaret sermaye şirketi niteliklerini haiz olmayan Şirketin, yatırımın maliyetine eklenenler hariç olmak üzere, kullandığı yabancı kaynakların öz kaynakları aşan kısmına ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmının 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

19.06.2023 tarih ve E-64597866-125-12593 sayılı özelge

MDED