

İÇİNDEKİLER

- 1 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Çalışanlara Yapılan Ücret Ödemelerinde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması
- 2 Kişisel Web Sitesi Üzerinden Tıklanma ve Reklamları Yayınlamak Suretiyle Elde Edilen Gelirlerin Sosyal İçerik Üreticiliği İstisnası Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği
- 3 Kooperatifin Üyelerine Hisseleri Oranında Hobi Bahçesi Vermesi
- 4 Küresel Tedarik Zinciri Teşviği Kapsamında Alınan Nakit Hibenin Vergisel Durumu
- 5 Mahkeme Kararı Gereğince Avukatlara Ödenen Vekâlet Ücretlerinin Vergilendirilmesi
- 6 Mal İhracatı Kapsamında Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hk.
- 7 Ortaklar Adına Ödenen Hayat Sigortasının Kurum Kazancından İndirilip İndirilemeyeceği Hk.
- 8 Oyun Parası Ticaretinin Vergilendirilmesi Hk.
- 9 Siyasi Parti Tarafından Yapılacak Hak Ediş Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı
- 10 Teknoloji Geliştirme Bölgesinden Ayrılan Şirketin Proje Satışının Vergilendirilmesi
- 11 Türkiye'de Mukim Şirketin Almanya Mukimi Tüzel Kişiyi Yaptığı Kar Dağıtımında Kurumlar Vergisi Kesintisi
- 12 Yurt Dışından Alınan Hizmetlerin Kurumlar Vergisi ve Çifte Vergiyi Önleme Anlaşması Karşısındaki Durumu
- 13 Yangında Zayi Olan Mal, Sabit Kıymet ve Binaların Giderleştirilmesi İle Hisse Devrinin Vergilendirilmesi
- 14 Üniversitenin Özel Sağlık Kurumlarından Aldığı Sağlık Hizmetlerinin Vergilendirilmesi

Hazırlayanlar: Adem YALÇIN, Mehmet SUBAŞI, Ahmet YAVUZ, İkbâl BAŞ

1- 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Çalışanlara Yapılan Ücret Ödemelerinde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Mükellef tarafından özelle başvurusuna konu edilen olayda; şirkette tam zamanlı olarak çalışan personelin mesailerinin bir kısmını, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında şirket bünyesinde kurulan Ar-Ge merkezinde geçirdiği belirtilerek, adı geçen Kanun kapsamında söz konusu personel nezdinde gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanılması esnasında asgari geçim indiriminin nasıl uygulanacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 22/12/2021 tarihli ve 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile eklenen (18) numaralı bendinde; hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerinin istisna olduğu hükmüne verilmiştir.

Yine aynı Kanunun 7349 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile kaldırılmadan önceki 32 nci maddesinde; ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanacağı, asgarî geçim indiriminin; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'i olduğu, gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınacağı ifade edilmiştir. Asgarî geçim indiriminin, bu fıkra göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanacağı ve mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmayacağı ifade edilmiştir.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise; kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan ve asgari geçim indirimi düşüldükten sonra kalan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseninin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, Ar-Ge, tasarım ve destek personeline gerek teşvik kapsamında gerekse teşvik kapsamı dışında yapılan ücret ödemeleri toplamının ilgili aya ilişkin ücret bordrosunda gösterilmesi, sigorta ve işsizlik sigortası işçi payı primleri, varsa; şahıs sigortası primi ve sendika aidatı ile engellilik indirimi tutarları indirilmek suretiyle safi ücret (gelir vergisi matrahı) bulunarak; 1.1.2022 tarihinden önce yapılan ücret ödemeleri için safi ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirimi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının, 1.1.2022 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemeleri için safi ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna nedeniyle alınmayacak olan vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının, teşvik kapsamındaki ücrete isabet eden kısmının (teşvik kapsamında çalışılan sürenin aylık toplam çalışma süresine oranına isabet eden kısmının) doktorları olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseninin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

14.06.2022 tarih ve 62030549-125[10/2021]-668598 sayılı özelge

2- Kişisel Web Sitesi Üzerinden Tıklanma ve Reklamları Yayınlamak Suretiyle Elde Edilen Gelirlerin Sosyal İçerik Üreticiliği İstisnası Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; "www.hisse.net" isimli internet sayfasında borsa ile ilgili yazıların paylaşıldığı, söz konusu web sayfasında ana sayfa, son etkinlikler, makaleler, forum, blog, analiz gibi sayfaların bulunduğu, forum bölümünde grafikler ve parite bilgileri paylaşıldığı, borsa ile ilgili yayınlanan bilgilerin topluca ve derlenerek yayınlandığı, kişilerin bilgi paylaşımı da yapabildiği kişisel web sayfasının ücretsiz olduğu, sayfada kurumlara ve gazetelere tıklanarak erişimin sağlandığı, gelirin tıklanma gelirlerinden ve sayfada reklam veren kişilerden elde edilen gelirlerden oluştuğu ve web sitesi üzerinden elde edilen söz konusu gelirin sosyal içerik üreticiliği kazanç istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

26 Ekim 2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen "Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası" başlıklı mükerrer 20/B maddesinde; internet 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 kazançların gelir vergisinden müstesna olduğu ifade edilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 20/B maddesine ilişkin usul ve esasların yer aldığı 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin; "İstisnadan faydalanabilecekler, faydalanma şartları ve istisna uygulamasında özellik arz eden durumlar" başlıklı 4 üncü maddesinde;

İstisnadan, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişiler yararlanabileceği, sosyal içerik üreticiliği faaliyeti kapsamında sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen; reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Diğer taraftan, 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 uygulanmayacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan "www.hisse.net" isimli kişisel internet sitesi üzerinden tıklanma ve reklamları yayınlamak suretiyle elde edilen gelirlerin, anılan Kanunda yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

14.06.2022 tarih ve E-62030549-120-668583 sayılı özelge

3- Kooperatifin Üyelerine Hisseleri Oranında Hobi Bahçesi Vermesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; kooperatif tarafından ... tarihinde üyelerine sosyal amaçlı (hobi bahçesi) olarak kullanılmak üzere tarla vasfında arsa satın alındığı, bahse konu arsaya ilişkin herhangi bir inşaat ve çalışma ruhsatının bulunmadığı, söz konusu taşınmazın belirli oranlarda bölünerek sosyal amaçlı (hobi bahçesi) olarak kullanılmak üzere herhangi bir bedel alınmadan üyelerin kullanımına sunulmak istendiği, üyelerin kullanımına uygun olarak yapılacak mezkur taşınmazın etrafının tel örgü ile çevrilmesi, kuyu açılması, barınak yerlerinin hazırlanması, yol yapımı gibi bazı giderlerin yine üyeler tarafından karşılanacağı belirtilerek, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden var olan muafiyetin devam edip etmeyeceği, muafiyetin devamı halinde ödenen katma değer vergisinin durumunun nasıl olacağı ve hangi hesapta takip edileceği, kurumlar vergisi muafiyetin devam etmesi ve katma değer vergisi yönünden mükellefiyetin açılması halinde katma değer vergisi beyannameleri ile Ba-Bs bildirim formlarının internet ortamında verilip verilmeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13. Kooperatifler" başlıklı bölümünde muafiyet şartları detaylı olarak açıklanmış, takip eden bölümlerde ise ortak dışı işlemler kooperatif türlerine göre ayrıntılı olarak örneklendirilmiş olup, aynı Tebliğin "4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi" başlıklı bölümünde de; kooperatiflerin ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerektiği ifade edilmiştir. İlave olarak ilgili Tebliğe göre, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir. Ortak dışı işlemlerin, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsadığı ifade edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; aynı maddenin ikinci fıkrasında ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, kooperatifin ana faaliyet konusu ortaklarının konut ihtiyaçlarını karşılamak olduğundan, kooperatif tarafından satın alınan arsanın hisseler bölünerek sosyal amaçlı (hobi bahçesi) olarak kullanılmak üzere üyelerin kullanımına sunulması ayrıca bu taşınmaza tel örgü çekilmesi, kuyu açılması, barınak yerlerinin hazırlanması ve yol yapılması gibi faaliyetlerin kooperatifin amaç ve faaliyet konuları içerisinde yer almaması nedeniyle, bu işlemlerin ortak dışı işlem olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca kooperatif tarafından satın alınan tarlanın hobi bahçesi olarak üyelere kullandırılmasının KDV'ye tabi olduğu, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'lerin ise genel esaslar çerçevesinde kooperatif tarafından indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu, diğer taraftan, 01/01/2018 tarihinden sonra yapılan ortak dışı işlemler için kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmek suretiyle, bu mükellefiyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanununa göre defter tutma, belge düzenine uyma ve diğer vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesin de gerektiği ifade edilmiştir.

06.07.2022 tarih ve 38418978-125[4-19/3]-315355 sayılı özelge

4- Küresel Tedarik Zinciri Teşviği Kapsamında Alınan Nakit Hibenin Vergisel Durumu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 2019 yılı içerisinde Küresel Tedarik Zinciri Teşviki (KTZ) kapsamında Ticaret Bakanlığı tarafından firmaya yapılan nakit hibe desteğinin, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı, bu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı, bu desteklerin vergiye tabi olması durumunda ne zaman beyan edileceği, sermayeye ilave edilip edilmeyeceği ve sermayeye ilave edilmesi halinde sermayeye ilave olunan bu tutarlar için vergisel bir teşvikin olup olmadığı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; aynı maddenin ikinci fıkrasında da, safi kurum kazancının tespitinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce, işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunacağı ifade edilmiştir. Ayrıca ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, Pazara Giriş Belgelerinin Desteklenmesine İlişkin Kararın (Karar No: 2014/8) 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, Küresel Tedarik Zinciri Yetkinlik Projesi kapsamında şirketlerin projede belirtilen ve Genelge kapsamındaki giderlerinin 2 yıl süresince %50 oranında ve toplamda 1.000.000 ABD Dolarına kadar destekleneceği; 7 nci maddesinin üçüncü fıkrasında, şirketler tarafından Küresel Tedarik Zinciri Yetkinlik Projeleri çerçevesinde gerçekleştirilen Genelge kapsamındaki giderlere ilişkin harcama belgeleri ile Genelgede belirtilen diğer belgelerin, ödeme belgesi tarihinden itibaren en geç 6 ay içerisinde Bakanlığa/üyesi oldukları İBGS'ye (İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği) ibraz edilmesinin gerektiği; aynı maddenin beşinci fıkrasında, Bakanlık ve İBGS'nin gerekli incelemenin yapılmasını müteakip, ödeme yapılmasına karar verilen şirketler ile ödeme miktarlarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na bildireceği, Bakanlıktan alınan bildirim üzerine, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın ödemeyi yapacağı hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, Ticaret Bakanlığı tarafından desteklenen KTZ Projeleri kapsamında, şirkete ödenen destek tutarının kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi ve ödemelerin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği hesap döneminin kazancıyla ilişkilendirilmesinin gerektiği ifade edilmiştir. Öte yandan, bahse konu destek ödemeleri üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacağı ve söz konusu hibelerin sermayeye ilave edilmesinin de vergilendirme açısından durumu değiştirmeyeceği ifade edilmiştir.

07/07/2022 tarih ve 85373914-125[49.01.60]-83596 sayılı özelge

5- Mahkeme Kararı Gereğince Avukatlara Ödenen Vekâlet Ücretlerinin Vergilendirilmesi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirket tarafından kaybedilen davalara ilişkin olarak mahkemelerce hükmolunan ve bu kapsamda ödenen karşı taraf vekalet ücretlerine istinaden davayı kazanan karşı taraf avukatınca şirkete serbest meslek makbuzunun hiç düzenlenmediği veya hatalı düzenlendiği ya da şirkete ulaşmaması nedenleriyle kesinti yapılan tutarın muhtasar beyanname ile beyan edilemediği ve şirket bilançosunda artan bakiyelerle yer aldığı belirtilerek, şirket bilançosunda yer alan ve serbest meslek makbuzlarının hiç düzenlenmemesi veya hatalı düzenlenmesi ya da ulaşmaması nedenleriyle beyan edilemeyen stopaj bakiyelerine yönelik olarak nasıl bir yol izleneceği hususunda konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

27/05/2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin sekizinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin; - "Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması" başlıklı 25 inci maddesinde,

"(1) 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre,

(2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış, Karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

- a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,
- b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,
- c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

(3) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

(4) Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

(5) Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

Bu doğrultuda özelgeye göre; kaybedilen davalara ilişkin olarak mahkemelerce hükmolunan vekâlet ücretinin davayı kazanan taraf avukatına ödenmesi esnasında şirket tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca, şirket tarafından kaybedilen davalara ilişkin olarak ödenen karşı taraf vekalet ücretlerine yönelik, davayı kazanan taraf avukatınca şirkete e-serbest meslek makbuzlarının hiç düzenlenmemesi veya hatalı düzenlenmesi nedenleriyle şirkete ulaşmaması ya da gecikmeli ulaşması, bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılması uygulamasını etkilemeyecektir. Diğer taraftan, muhtasar beyannamede yapılan güncelleme ile serbest meslek makbuzu düzenlenmediği durumlarda karşı taraf vekalet ücretleri üzerinden tevkif edilen vergilerin, makbuz bilgileri girilmeden beyan edilmesine imkan tanındığı belirtilmiştir.

Ayrıca belge düzenleme açısından konu ele alındığında; mahkeme ilamında ödenmesine hükmedilen avukatlık vekâlet ücretinin tahsilinde, avukat tarafından tahsilatın yapıldığı anda mahkeme ilamına göre vekalet ücreti ödeme yükümlülüğü olan kurum veya kişiler (borçlu-davayı kaybeden) adına

serbest meslek makbuzu düzenlenmesi icap etmekte olup, bu kapsamda Şirkete kaybedilen davalarda mahkemelerce hükmolunan karşı taraf avukatlık (vekalet) ücretinin;

1- Davayı kazanan taraf avukatına (davayı kazanan taraf bünyesinde ücret akdi ile çalışan personel olmayan), doğrudan veya icra ve iflas daireleri aracılığıyla ödenmesinde, avukat tarafından tahsilatın yapıldığı anda şirket adına serbest makbuzu düzenlenerek verilmesi,

2- Davayı kazanan, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine ödenmesinde, yedi gün içerisinde bunlar tarafından adınıza fatura düzenlenerek verilmesi gerekmekte olup, bu zorunluluğa uyulmaması halinde yükümlüler hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri tatbik edilmektedir.

Öte yandan, söz konusu durumlarda serbest meslek makbuzu veya faturanın, yükümlüler tarafından düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi durumlarında avukatın/davayı kazananın bağlı olduğu Defterdarlık/Vergi Dairesi Başkanlıklarına bilgi verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

17.06.2022 tarih ve 62030549-120[94-2020/1307]-687704 sayılı özelge

6- Mal İhracatı Kapsamında Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisi Beynamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı yapıldığı, aynı zamanda başka bir firmada ücretli olarak çalışıldığı, ihracat yapılan firmada Bağ-kur primi ödendiği, ücretli çalışılan şirket tarafından ise sigorta priminin yatırıldığı belirtilerek, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesine eklenen ve elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı kapsamında elde edilen kazançların %50'sinin beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmesini düzenleyen 16 numaralı bentte yer alan "ihracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması" hükmündeki sigortalı olma şartını sağlanıp sağlanmadığı ve yapılan ihracattan dolayı elde edilen kazancın gelir vergisi beynamesinden indirim konusu yapılp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 37 nci maddesinde; *"Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır"*, 89 uncu maddesinin birinci fıkrasında; *"Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beynamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:*

"16. (7256 Sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 17.11.2020) Tam mükellef gerçek kişilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanabilmesi için bu kapsamda sayılan;

a) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması,

b) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 800.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

c) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 1.600.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

d) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 2.400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama üç tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması, şarttır. (Bu bentte geçen sigortalı ibaresi 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı sayılanları ifade eder.)" hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun "Sigortalı Sayılanlar" başlıklı 4 üncü maddesinde; b) Köy ve mahalle muhtarları ile hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan ise; 1) Ticarî kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek veya basit usûlde gelir vergisi mükellefi olanlar, (...) sigortalı sayılırlar..." şeklinde ifade edilmiştir.

Söz konusu özelgede yukarıda yer verilen hükümler uyarınca; ticari kazanç nedeniyle gelir vergisi mükellefi olunması ve söz konusu mükellefiyetin 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı sayılanlar arasında yer alması nedeniyle, 193 sayılı Kanunun 89/16 maddesi çerçevesinde yapılan mal ihracatı kapsamında elde edilen kazancın %50'sinin gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

30.05.2022 tarih ve E-62030549-120[89-2021/319]-584448 sayılı özelge

7- Ortaklar Adına Ödenen Hayat Sigortasının Kurum Kazancından İndirilip İndirilemeyeceği Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirket ortakları adına düzenlenen prim iadeli hayat sigortası poliçelerinin şirket hesabından ödendiği belirtilmiş olup, kesilen poliçelere ilişkin harcamaların kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

23/10/2012 tarihli ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda özelgeye göre;

-Şirket tarafından ortakları adına yaptırılan prim iadeli hayat sigortaları için ödenen primlerin, ortakların şirketin ücretli çalışanı olması durumunda, çalışanlarına sağlanan net menfaat olarak kabul edilmesi ve brüte iblağ edilmek suretiyle ücret bordrosuna dahil edilmesi gerekmekte olup, söz konusu tutarların ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması

kaydıyla ücretlinin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu, ayrıca bu ücretlerin, Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği,

-Şirket ortaklarının şirketin ücretli çalışanı olmaması durumunda ise, söz konusu primler Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi kapsamında ücret olarak değerlendirilmeyeceğinden ve şirketin ortakları adına ödenen hayat sigortası poliçe bedelleri, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında belirtilen indirilecek giderler arasında yer almadığından, söz konusu primlerin ortaklara dağıtılan kar payı olarak değerlendirilmesi ve dağıtılan kâr payları üzerinden işlemin yapıldığı dönemde cari olan tevkifat oranında kâr payı stopajı yapılması gerektiği, bu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

01.07.2022 tarih ve 51421814-125[66-2019/8]-62992 sayılı özelge

8- Oyun Parası Ticaretinin Vergilendirilmesi Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin online olarak oynanan oyunlardan kazanılan coinlerin (oyun paralarının) ticaretini yapmakta olduğu, bu oyun paralarını internette oyun oynayarak kazanan vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerden satın alınmakta olduğu belirtilerek, vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden alınan oyun paraları karşılığı yapılan ödemelerden stopaj yapıp yapılmayacağı konusunda Başkanlıktan görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiden Muaf Esnaf" başlıklı 9 uncu maddesinde esnaf muaflığına ilişkin hükümlere yer verilmiş ve esnaf muaflığından faydalanabilecekler bentler halinde sayılmıştır. Aynı Kanunun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup bir gerçek kişinin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olması için faaliyetin ticari bir organizasyona bağlı olarak yürütülmesi ve devamlılık arz etmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de, arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançların arızı ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ve maddenin ikinci fıkrasında, bir takvim yılında elde edilen arızı kazançlar toplamının (2021 yılı için 43.000 TL'lik) kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanununun 94 üncü maddesinde, vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi tutulacak ödemeler sayılmış olup, anılan maddede ticari kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca özelgeye göre; online olarak oynanan oyunlardan kazanılan coinlerin (oyun paralarının) Şirkete satılması faaliyetinin esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, online olarak oynanan oyunlardan kazanılan coinlerin (oyun paralarının) ticaretini yapmakta olan şirketin vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerden satın aldığı oyun paraları nedeniyle, bu kişilerce;

- Söz konusu faaliyeti kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz etmeyecek şekilde yapmaları halinde, elde edilen kazançların arızı ticari kazanç,
- Söz konusu faaliyetin, ticari bir organizasyon dahilinde devamlı suretle yapılması halinde, söz konusu faaliyetin gerçekleştirilmesinden doğan kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği,
- Ticari kazanç kapsamında yapılan ödemeler karşılığı kişilerce Şirkete fatura düzenlenmesi gerektiği, arızı kazanç kapsamında yapılan ödemeler için ise Şirketin gider pusulası düzenlemesi gerektiği ve yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmasının tabii olduğu ifade edilmiştir.

17.06.2022 tarih ve 38418978-125[6-18/10]-281844 sayılı özelge

9- Siyasi Parti Tarafından Yapılacak Hak Ediş Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; tapuda Genel Başkanlık adına kayıtlı bulunan bir arsa üzerine kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bir bina yaptırılmasının düşünüldüğü belirtilerek, inşaatın yapımı sırasında yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, 2 nci maddesinde ise dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (7), (8), (9) ve (14) numaralı bentlerinin parantez içi hükmünde ise, kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca (Bakanlar Kurulunca) vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarının vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edildiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, siyasi partiler, dernek ve vakıf olmamakla birlikte, vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, söz konusu maddelerde bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben kesinti yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır. İlgili maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir

Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranı ise 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak belirlenmiştir. Ancak, 04.02.2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3491 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Kararın 3 üncü maddesi ile 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapılarak vergi kesintisi oranı, yayım tarihini izleyen ayın başından itibaren yapılan ödemelere uygulanmak üzere, %5 olarak yeniden belirlenmiştir.

Özelge göre, tapuda Genel Başkanlık adına kayıtlı arsa üzerine yaptırılacak bina inşaat işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olması durumunda, yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilerek istihkak bedellerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

05/07/2022 tarih ve E- 38418978-120[94-2022/12-İ]-310685 sayılı özelge

10- Teknoloji Geliştirme Bölgesinden Ayrılan Şirketin Proje Satışının Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ...Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde 01.06.2016 tarihinde harita veri üzerine konum bazlı analiz ve görselleştirilme platformunun geliştirilmesi projesi ile ilgili Ar-Ge çalışmasına başlandığı,

31.12.2017 tarihinde projenin tamamlanarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında 20.11.2018 tarihli proje bitirme belgesi alındığı,

Projenin tamamlanması üzerine şirketin Teknoloji Geliştirme Bölgesinden ayrıldığı, teknokentte projeden kazanç sağlanmadığı ve projenin satışının 2019/Aralık döneminde yapıldığı belirtilmiş olup, bahsi geçen satış nedeniyle katma değer vergisi istisnası ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan kurumlar vergisi istisnasından yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna" başlıklı bölümünde söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin "5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde, Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz hükmü yer almaktadır.

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,

Geçici 20/1 inci maddesinde ise, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/G-2. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde; "Bu hükmeye göre, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır hükmü yer almaktadır.

Özelgeye göre, şirketin ... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde başlattığı proje ile ilgili, teknoparktan ayrıldıktan sonra vergisel teşviklerden yararlanılamayacağından; yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi daha önce bölgede geliştirilen projeden, teknoparktan ayrıldıktan sonra elde edilecek kazançlarla ilgili yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden istisna tutulması mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

05/07/2022 tarih ve 62030549-125[5-2019/658]-762442 sayılı özelge

11- Türkiye'de Mukim Şirketin Almanya Mukimi Tüzel Kişiyeye Yaptığı Kar Dağıtımında Kurumlar Vergisi Kesintisi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin hisselerinin % 50'sinin Almanya'da mukim yabancı tüzel kişiliğe ait olduğu belirtilerek şirketin 2019 yılı için yabancı ortağa yapacağı kar dağıtımında hangi oranda gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancının hangi gelir unsurlarından oluştuğu sayılmıştır.

Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecek olup, dar mükellef kurumların Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi halinde, elde edilen ticari kazançların dar mükellefiyet esasında Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir

Öte yandan, aynı 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 hükme bağlanmış olup, aynı maddenin altıncı fıkrasında ise yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu kesinti oranının belirlendiği 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 21/12/2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) ana merkeze aktardıkları tutarlar üzerinden %15, bu tarihten itibaren yapılan aktarımlarda ise 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına istinaden %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. 24.01.2012 tarihli ve 28183 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması"nın "Temettüleri" başlıklı 10 uncu maddesinde ise;

"1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber söz konusu temettüler, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi:

a) temettünün gerçek lehdarı, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25 ini elinde tutan bir şirket (ortaklık hariç) ise, gayrisafi temettü tutarının yüzde 5 ini;

b) tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15 ini aşmayacaktır.

Bu fıkra, içinden temettülerin ödendiği kazançlar yönünden şirketin vergilendirilmesini etkilemeyecektir.

Özelgeye göre; tam mükellef kurumun % 50 ortağı olan Almanya mukimi şirkete yapılacak kar payı ödemesi üzerinden % 5 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

01/07/2022 tarih ve E- 67630374-125[2019]-17791 sayılı özelge

12- Yurt Dışından Alınan Hizmetlerin Kurumlar Vergisi ve Çifte Vergiyi Önleme Anlaşması Karşısındaki Durumu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin yurt içinde bilgi güvenliği danışmanlık hizmetleri verdiği, müşterileri için yurt dışında Karadağ mukimi bir şirketten "bilgi teknolojileri hizmetleri" ve "proje tasarımı, yönetimi ve danışmanlığı" adı altında hizmet satın aldığı, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamında alınan danışmanlık hizmetini hangi gelir unsuru ile ilişkilendirmesi gerektiği ve söz konusu hizmet bedellerine ilişkin ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa kesinti oranının ne olacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir. Maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri serbest meslek kazançları ile ikinci fıkrasında yer alan ticari veya zirai kazançlar dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, kesinti oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren söz konusu ödemeler üzerinden %20 olarak belirlendiği hususu hükme bağlanmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Sırbistan ve Karadağ Bakanlar Kurulu Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın serbest meslek faaliyetlerini düzenleyen 14'üncü maddesinde yalnızca gerçek kişilerce ifa edilen serbest meslek faaliyetleri için düzenleme yapıldığından, Karadağ mukimi şirket tarafından verilen bilgi teknolojileri, proje tasarımı, yönetimi ve danışmanlığı hizmetlerinin Anlaşmanın ticari kazançları düzenleyen 7'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Anlaşmanın ticari kazançları düzenleyen 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla orada ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirileceği ifade edilmiştir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, Karadağ mukimi şirketin bahsi geçen hizmetler karşılığında elde etmiş olduğu gelirlerin, söz konusu gelirler Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmedikçe yalnızca Karadağ'da vergilendirilmesi gerektiği, söz konusu gelirlerin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda, Türkiye'nin, bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi alma hakkı bulunduğu ifade edilmiştir.

18/07/2022 tarih ve 93767041-125[1781147167]-92796 sayılı özelge

13- Yangında Zayi Olan Mal, Sabit Kıymet ve Binaların Giderleştirilmesi İle Hisse Devrinin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin merkez adresinde 22.01.2020 tarihinde yangın meydana geldiği ve merkez binanın tamamen yandığı, yangın sonucu işletmede bulunan makine ve demirbaşların tamamının kullanılmayacak derecede hasar gördüğü, merkez binanın büyük bir kısmının çöktüğü, şirketin tüm ticari defterleri, faturaları, vergiye esas belgeleri ve sair her türlü belge ve evrakların yangın sebebi ile zayi olduğu ve Türk Ticaret Kanununun 82/7 maddesi uyarınca Antalya Asliye Ticaret Mahkemesi nezdinde .. tarih ve ... Esas Numarası ile hasımsız dava açıldığı belirtilmiş olup yangın sebebiyle zayi olan sabit kıymetlerin (makinelere, demirbaşlar, bina) maliyet bedellerinin hangi şartlarla ve hangi dönemde gider yazılacağı, zayi olan veya değeri düşen mallar ile sabit kıymetlerin alımı sırasında ödenen KDV'lerin düzeltilip düzeltilmeyeceği ve yangına ilişkin zayi belgesi alınmasının KDV indirimlerinin ispatı için yeterli olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 278'inci maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtiaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 30/c maddesinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmakla birlikte, mezkur maddenin parantez içi hükmünde Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, şirkete ait malların bulunduğu yerin Bakanlıkça yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yer olması kaydıyla yangın sonucu zayi olan mallara ait KDV'nin mükellef tarafından indirim konusu yapılabileceği, ancak Bakanlıkça böyle bir belirleme yapılmayan ve münferit olarak çıkan yangın nedeniyle zayi olan mallara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağı, mükellefin işyerinde bulunan sabit kıymetlerin çıkan yangın sonucu Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayi olması halinde söz konusu sabit kıymetlere ilişkin yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmadığı, işyerine ait sabit kıymetlerin faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olması durumunda ise bu kıymetlerin alımında yüklenilen KDV'nin faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacağı, sabit kıymetlerin zayi olduğu tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün olmayacağı ve söz konusu kıymetlere ilişkin daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin sabit kıymetlerin zayi olduğu dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu

Yapılan KDV'nin ilavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerektiği ifade edilmiştir.

19/07/2022 tarih ve 49327596-125[KVK.ÖZ.2020.14]-173478 sayılı özelge

14- Üniversitenin Özel Sağlık Kurumlarından Aldığı Sağlık Hizmetlerinin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin, özel öğretim kurumları tarafından verilen yüksek öğretim faaliyeti ve özel sağlık kurumları tarafından verilen insan sağlığına yönelik yataklı hastane hizmetleri faaliyeti ile iştigal ettiği, hastane faaliyetinin icrası sırasında ihtiyaç duyulan işgücünün bir kısmının bordrolu çalışanlar üzerinden temin edilirken bir kısmının da bu amaçla kurulmuş şirketlerden sözleşmeye dayalı olarak fatura mukabili temin edildiği, bu hizmetleri sunan kurumlarda bu hizmetlerin kaynağı, bu şirketlerde ortak olan doktorlar veya bu şirketlerin bordrolarında yer alan doktorlar olabileceği gibi bu şirketler tarafından dışarıdan fatura veya serbest meslek makbuzu ile temin edilen hizmetler de olabileceği belirtilerek, söz konusu sermaye şirketlerinden temin edilen bu doktorluk hizmeti karşılığı fatura mukabili yapılan hizmet bedeli ve katma değer vergisi ödemeleri ile ilgili olarak, bu hizmeti sunan şirketlerin kazancı ve vergilendirilmeleri ile buna bağlı olarak üniversitenin vergisel sorumluluğunun bulunup bulunmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında; gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, söz konusu maddelerde bentler halinde sayılan avans olarak ödenenler dahil ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben vergi kesinti yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ancak, bu maddede Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri hariç olmak üzere ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinin "İşgücü Temin Hizmetleri" başlıklı bölümünde, kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre; mükellefin sağlık hizmeti alımında bulunduğu şirketlere yapmış olduğu ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisi yapılmasının söz konusu olmadığı, verilen hizmetlerin ilgili Bakanlıktan izin alınmak suretiyle insan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri kapsamında ifa ediliyor olması halinde, sağlık hizmeti vermek amacıyla kurulmuş şirketlerde ortaklıkları bulunan, ücretli veya dışarıdan fatura/ serbest meslek makbuzu karşılığı hizmet sunan doktorlar vasıtasıyla alınan hizmetlerin, ilgili BKK eki (II) sayılı listenin 21'inci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve şirketler



tarafından düzenlenecek olan faturalarda %8 oranında KDV uygulanmakla birlikte söz konusu hizmetlerin tevkifata tabi tutulmaması gerektiği ifade edilmiştir.

05/07/2022 tarih ve 62030549-125[6/2021]-763480 sayılı özelge

