

İÇİNDEKİLER

- 1 İş Akdi Feshedilmeksizin Kıdem Tazminatına Karşılık Verilen Avans Ödemesinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı
- 2 Kendi Tasarladığı Posterlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi
- 3 Bilimsel Çıktıların Yorumlanması ve Analizi Faaliyeti İle Buna İlişkin Verilen Eğitim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi
- 4 Serbest Meslek Erbabının Başka Bir İlde Müvekkiline Gittiğinde Kalmak Üzere Kiraladığı Dairenin Gider Olarak İndiriminin Mümkün Olup Olmadığı
- 5 Yıllara Sari İnşaat İşinde İşin Bitim Tarihinden Sonra Yapılacak Ek Fiyat Farkı Ödemesi Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı
- 6 Şirket Çalışanının İşten Ayrılması Nedeniyle Daha Önceki İşverendeki Hakların Özel Bir Sözleşme Kapsamında Ödenmesi Durumunda Yapılan Ödemenin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği
- 7 Banka Bonolarından İtfa veya Geri Alım Sebebiyle Gelir Elde Eden Mükelleflerden Yapılacak Tevkifat Hakkında
- 8 Yurtdışı Lisans Diplomasına Sahip Personelin Elde Ettiği Ücret Gelirinde Ar-Ge İstisnası
- 9 Danimarka Mukimi Şirketin Yönetim veya Franchise Sözleşmesi Kapsamında Verdiği Hizmetlerin Vergilemesi
- 10 Şirket Aktifinde Kayıtlı Olan ve Fabrika Binası Olarak Kullanılan Gayrimenkulün Kısmi Bölünmeye Konu Edilip Edilemeyeceği
- 11 Elektrik Tüketim Bedelinin Yanında Kanun Gereği Tahsilatına Aracılık Edilen Bedellerde Uygulanacak KDV Oranı Hususu
- 12 Alışveriş Merkezindeki Faaliyet, Etkinlik ve Duyuruların Ticari Reklam Hizmeti Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği Hususu
- 13 6493 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Şirketin Finansman Gider Kısıtlaması Tabi Olup Olmayacağı Hususu
- 14 Bankalara Ödenen Komisyon Bedellerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hususu

1- İş Akdi Feshedilmeksizin Kıdem Tazminatına Karşılık Verilen Avans Ödemesinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirket çalışanına Kasım/2019 ve Aralık/2019 dönemlerinde hak kazandığı kıdem tazminatına istinaden avans verildiği belirtilerek çalışana yapılan avans ödeme tutarları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ücretin 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. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesinde, "Kıdem Tazminatı: Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1. İşveren tarafından bu Kanunun 17 nci maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,
2. İşçi tarafından bu Kanunun 16 inci maddesi uyarınca,
3. Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,
4. Bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;
5. 506 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı kanunun geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleriyle işten ayrılmalari nedeniyle, Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır. İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. 12/07/1975 tarihinden, itibaren işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur. Ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır.

...

Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleri ile belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez." hükümlerine yer verilmiştir.

Özelgeye göre, hizmet erbabına kıdem tazminatı ödenebilmesi için iş sözleşmesinin feshedilmesi/sona ermesinin gerektiği, dolayısıyla hizmet erbabının iş sözleşmesi feshedilmeden/sona ermeden çeşitli sebeplerle kıdem tazminatı adı altında yapılan ödemelerin, 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi kapsamında kıdem tazminatı olarak değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir. Buna kapsamda, şirket tarafından iş sözleşmesi feshedilmeden/sona ermeden kıdem tazminatına mahsuben avans olarak yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabulü ve bu ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94 ve 103 üncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulmasının gerektiği de ifade edilmiştir.

19/12/2022 tarih ve 62030549-120[94-2020/94]-1500056 sayılı özelge

2- Kendi Tasarladığı Posterlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef tarafından tasarlanan posterler ve benzeri ürünlerin, herhangi bir makine ve elektrikli alet kullanmaksızın dizayn edildiği ve söz konusu posterleri kahve ile renklendirerek kurutulduğu, eskitme yöntemi ile görselliğinin zenginleştiği ve internet üzerinden satışının yapıldığı belirtilerek, bu faaliyetin ne şekilde vergilendirileceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiden muaf esnaf" başlıklı 9 uncu maddesinde esnaf muafılığına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, 7162 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 30/1/2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında esnaf muafılığından faydalananların, evlerde imal ettikleri ürünleri, internet ve benzeri elektronik ortamlarda da satmaları halinde esnaf muafılığından faydalanmaları mümkün hale getirilmiştir. Bu muafılıktan faydalanabilmesi için, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması gerekmektedir. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara 306 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Yapılan Satışlarda Esnaf Muafılığı" başlıklı bölümde yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 7256 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun esnaf muafılığını düzenleyen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (10) numaralı bent ile ayrı bir işyeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları, münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar esnaf muafılığı kapsamına alınmış olup konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 314 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.



Özelgeye göre,

-Pazar takibi yapmaksızın ve ticari, zirai, mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri kermes, festival, panayır gibi yerler haricinde satılması ve/veya internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satılması halinde, bentte yer alan şartların sağlanması kaydıyla 306 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında,

- Yalnızca internet veya benzeri platformlar üzerinden satılması halinde ise Gelir Vergisi Kanununun birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla 314 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu bent kapsamında,

esnaf muafılığından faydalanılmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

13/01/2023 tarih ve 38418978-120[9-18/25]-27374 sayılı özelge

3- Bilimsel Çıktıların Yorumlanması ve Analizi Faaliyeti İle Buna İlişkin Verilen Eğitim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; çeşitli yazılım programlarını kullanılarak tıp, biyoloji, sosyal bilimler, fen bilimleri ve halk sağlığı konularında, araştırmacıların klinik ya da veri toplama araçlarıyla elde edilen verilerin, uygun istatistiksel testler kullanarak bilimsel çıktılara dönüştürülmesi ile bunların raporlanarak yorumlanması faaliyetiyle işgal edildiği ve biyoistatistik alanında veri analiz yöntemleri ve bilimsel çıktıların yorumlanmasına ilişkin olarak bireysel olarak yüz yüze eğitimler düzenlendiği belirtilerek verilen bu hizmet karşılığında serbest meslek kazancı defteri mi yoksa işletme hesabı esasına göre mi defter tutulacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Serbest meslek kazancının tanımı" başlıklı 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan 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." hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, çeşitli yazılım programları kullanılarak tıp, biyoloji, sosyal bilimler, fen bilimleri ve halk sağlığı konularında, araştırmacıların klinik ya da veri toplama araçlarıyla elde ettikleri verilerin, uygun istatistiksel testler kullanılarak bilimsel çıktılara dönüştürülmesi ve bunların raporlanarak yorumlanması faaliyeti ile biyoistatistik alanında veri analiz yöntemleri ve bilimsel çıktıların yorumlanmasına ilişkin düzenlenen bireysel ve yüz yüze eğitim faaliyetinin, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında

serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesi ve söz konusu faaliyetlere ilişkin olarak serbest meslek kazanç defterinin tutulması ve mesleki faaliyete ilişkin her türlü tahsilât karşılığında ise serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

02/01/2023 tarih ve 62030549-120[65-2021/]-4759 sayılı özelge

4- Serbest Meslek Erbabının Başka Bir İlde Müvekkiline Gittiğinde Kalmak Üzere Kiraladığı Dairenin Gider Olarak İndiriminin Mümkün Olup Olmadığı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Bursa ilinde avukat olarak serbest meslek faaliyetinde bulunduğu, Aksaray ilinde faaliyet gösteren müvekkil için haftanın belirli günlerinde Aksaray'da konaklamak zorunda kalındığı, otel ve pansiyonda uzun süreli konaklamaların pahalı olması nedeniyle eşyalı stüdyo daire kiralarak Aksaray'a gidildiği ve bu dairede kalındığı belirtilerek söz konusu daire için ödenen kira bedelinin mesleki kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, anılan Kanunun 67 nci maddesinin birinci fıkrasında, serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylıklar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Mesleki giderler" başlıklı 68 inci maddesinin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, (3) numaralı bendinde, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, Aksaray ilinde faaliyet gösteren bir müvekkil için haftanın belirli günlerinde gidildiğinde konaklamak üzere kiralanmış stüdyo tipi dairenin iş dışında kişisel ihtiyaçlar için de kullanılabilir olması ve yapılan işin hacmiyle mütenasip bulunmaması nedeniyle, ödenen kira bedelinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

19/12/2022 tarih ve 17192610-120[GV-19-129]-304353 sayılı özelge

5- Yıllara Sari İnşaat İşinde İşin Bitim Tarihinden Sonra Yapılacak Ek Fiyat Farkı Ödemesi Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ile imzalanan 15/10/2021 tarihli "..... İlkokulu Bakım Onarım İşine" ait sözleşme kapsamında 22/10/2021 tarihinde yer tesliminin yapıldığı, bahse konu işin 6/12/2021 tarihinde bitirildiği ve yapılan bu işin yıllara

sari olmaması nedeniyle hakediş ödemelerinden tevkifat yapılmadığı belirtilerek 22/1/2022 tarihli ve 31727 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7351 sayılı Kanununun 11 inci maddesi ile 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa eklenen geçici madde 5 kapsamında yapılacak olan ek fiyat farkı ödemelerinin 2022 yılında yapılması ve fatura tarihinin 2022 yılı olması nedeniyle söz konusu ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 42 nci maddesinde, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.",

- 44 üncü maddesinde, "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa 7351 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen geçici 5 inci maddede, "Ülkemizde ve dünyada hammadde temininde ve tedarik zincirlerinde yaşanan aksaklıklar ile girdi fiyatlarındaki beklenmeyen artışlar nedeniyle 1/12/2021 tarihinden önce 4734 sayılı Kanuna göre ihalesi yapılan ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla devam eden veya bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce fesih veya tasfiye edilmeksizin kabulü/geçici kabulü yapılan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin Türk lirası üzerinden yapılan sözleşmelerde, 1/7/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasında (bu tarihler dahil) gerçekleştirilen kısımlar için, ihale dokümanında fiyat farkı verilmesine ilişkin hüküm bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 1/7/2021 ile 30/11/2021 tarihleri arasında (bu tarihler dahil) ihalesi yapılan işlerde ihale tarihinin (son teklif verme tarihi) içinde bulunduğu aya ait endeks, 1/7/2021 tarihinden önce ihale edilen işlerde ise 2021 yılı Haziran ayına ait endeks temel endeks olarak kabul edilerek ve sözleşme fiyatları kullanılarak yüklenicinin başvurusu üzerine sözleşmesine göre hesaplanan fiyat farkına ilave olarak ek fiyat farkı verilebilir." hükmüne yer verilmiştir.

İdarece yapılan araştırmada, ile ilkokulu bakım onarım işine ilişkin imzalanan 15/10/2021 tarihli sözleşmede, bahse konu sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 10 gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacağı ve yer teslim tarihinden itibaren 45 gün içinde işin tamamlanarak geçici kabule hazır hale getirileceğinin belirtilmiş olduğu, yer teslim tutanağına göre 22/10/2021 tarihinde yer tesliminin yapılarak işe başlandığı, yapım işleri geçici kabul tutanağının 20/12/2021 tarihinde İdarece onaylanarak işin bitirildiği görülmüş ve söz konusu bakım onarım işinin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında olmadığı anlaşılmıştır.

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

16.12.2022 tarih ve E-35831311-120-29452 sayılı özelve

6- Şirket Çalışanının İşten Ayrılması Nedeniyle Daha Önceki İşverendeki Hakların Özel Bir Sözleşme Kapsamında Ödenmesi Durumunda Yapılan Ödemenin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

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

Konu ile ilgili olarak 11/6/2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması" başlıklı 10 uncu maddesinde, "(3) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesinde ise; "Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin: "5. ... İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasilalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak

hesaplanır. İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. 12/7/1975 tarihinden itibaren işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur. Ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır. ..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; şirket çalışanı kişinin işten ayrılması dolayısıyla ödenecek kıdem tazminatı tutarının; şirkette ve VOBAŞ'ta (VOBAŞ'ın devralınması nedeniyle VOBAŞ'ın geçmişe yönelik yükümlülüklerinden sorumlu olunması nedeniyle) çalıştığı süre ve ödenen ücret tutarı esas alınarak hesaplanması gerekmekte olup, bu şekilde hesaplayarak ödenen kıdem tazminatı tutarının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesinin mümkün olduğu;

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

16.12.2022 tarih ve 64597866-120[61]-26811 sayılı özelge

7- Banka Bonolarından İtfa veya Geri Alım Sebebiyle Gelir Elde Eden Mükelleflerden Yapılacak Tevkifat Hakkında

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

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında "Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine ve 4749

sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. (2010/926 sayılı B.K.K. ile tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 01.10.2010) ..." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinde yer alan bazı kazanç ve iratlardan yapılacak tevkifat oranlarının belirlendiği 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın; 1 inci maddesinde (muhtelif Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanlığı Kararları ile güncellenmiş hali ile) tevkifat oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

"a) ... 6362 sayılı Kanuna göre Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış finansman bonolarından ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarından sağlanan gelirler ile bunların elden çıkarılmasından doğan kazançlardan %15,

...

3) ... (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar [(c) bendinde sayılanlar hariç] tarafından elde edilen kazançlar (yurt dışında ihraç edilen tahviller, kira sertifikaları ve (1) numaralı alt bent kapsamında 6362 sayılı Kanuna göre Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış finansman bonoları ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarından elde edilenler hariç) için %10, ..."

Anılan Karara 22/12/2020 tarihli ve 3321 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen geçici 3 üncü madde ile tevkifat oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

"... i)Vadesi 6 aya kadar (6 ay dâhil) olanlara sağlanan gelirlerden %5,

ii)Vadesi 1 yıla kadar (1 yıl dâhil) olanlara sağlanan gelirlerden %3,

iii)Vadesi 1 yıldan uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0,

iv)6 aydan az süreyle (6 ay dâhil) elde tutulanların elden çıkarılmasından doğan kazançlardan %5,

v)1 yıldan az süreyle (1 yıl dâhil) elde tutulanların elden çıkarılmasından doğan kazançlardan %3,

vi) 1 yıldan fazla süreyle elde tutulanların elden çıkarılmasından doğan kazançlardan %0, ..."

Bu kapsamda özelgeye göre; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıkları tarafından elde edilenler hariç olmak üzere, Banka tarafından ihraç edilen banka bonolarından gelir elde eden tüm gerçek kişi ve kurumların bu gelirleri üzerinden geçici 67 nci maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında %15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerektiği;

Ancak, 3321 sayılı ve 5752 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararlarına istinaden 23/12/2020 ile 31/12/2022 tarihleri arasında iktisap edilen banka bonolarından elde edilen gelirler üzerinden, ödemeyi yapan ban-

kanın söz konusu Karardaki vadelere ve elde tutma sürelerine göre belirlenen oranlar üzerinden tevkifat yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

19.12.2022 tarih ve 64597866-120-26963 sayılı özelge

8- Yurtdışı Lisans Diplomasına Sahip Personelin Elde Ettiği Ücret Gelirinde Ar-Ge İstisnası

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

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun; "İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; "Gelir vergisi stopajı teşviki: 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 asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan 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 sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir." hükmüne yer verilmiştir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun "Yükseköğretim Kurulunun görevleri" başlıklı 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinin (p) alt bendinde; "Yurt dışındaki yükseköğretim kurumlarından alınmış ön lisans, lisans ve lisansüstü diplomaların denkliğini tespit etmek," hükmüne yer verilmiş; Yurtdışı Yükseköğretim Diplomaları Tanıma ve Denklik Yönetmeliğinin "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3 üncü maddesinde ise; "d) Denklik: Yükseköğretim Kurulunca tanınan yurtdışı yükseköğretim kurumlarından ve programlarından alınan ön lisans, lisans ve yüksek lisans diplomalarının, ilgili eğitim düzeyindeki kazanımlar bakımından Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarınca verilen ön lisans, lisans ve yüksek lisans diplomalarına eşdeğerliğinin tespit edilmesini,

e) Diploma denklik belgesi: Denkliği talep edilen diplomanın Türk yükseköğretim sisteminde hangi alan ve düzeye eşdeğer olduğunu gösterir belgeyi, ... ifade eder." yer verilmiştir.

Buna göre özelge uyarınca; şirketin Ar-Ge merkezinde mühendis pozisyonunda çalışan personelin Pakistan'da bulunan bir üniversite tarafından düzenlenmiş olan diplomasına, Yükseköğretim Kurulunca denklik verilmemesi nedeniyle, söz konusu personelin 5746 sayılı Kanun kapsamında lisans mezunu Ar-Ge personeli olarak değerlendirilmesi ve Ar-Ge personeline tanınan teşvikten faydalanılmasının mümkün bulunmadığı;

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

30.12.2022 tarih ve 90792880-155.01.05.02-615052 sayılı özelge

9- Danimarka Mukimi Şirketin Yönetim veya Franchise Sözleşmesi Kapsamında Verdiği Hizmetlerin Vergilemesi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Danimarka'da mukim ... Hotels'in ... Otel Grubunun bir şirketi olduğu, ... Otel Grubunun faaliyetlerinin, grubun sahibi olduğu veya kiraladığı otellerin işletilmesi ve grubun kendi işletmediği otellere marka ve danışmanlık hizmetleri verilmesini içerdiği, söz konusu otellerin ... Otel Grubu (...) markalarından biri altında işletildiği, ... Hotels Group'un grup şirketlerinden biri olan ... Hotels'in, Türkiye'de toplam 14 otelin işletilmesi ve markalaştırılması konusunda yönetim sözleşmeleri ile franchise sözleşmeleri imzaladığı, sözleşmelere ... ve ... ile ilişkili kişi durumunda olmayan otel sahiplerinin taraf olduğu, Yönetim sözleşmesinin franchise sözleşmesine kıyasla daha geniş bir hizmet kapsamı içerdiği, otel sahiplerinin ... ile imzalayacağı sözleşme türünü seçme hakkı bulunduğu,

Buna göre; Yönetim sözleşmesi kapsamında; Otel sahiplerine personel alımı, pazarlama, halkla ilişkiler, satın alma, güvenlik standartları, bilgi teknolojileri ve otelin iç dekorasyonu konularında destek ve danışmanlık hizmetleri sunulduğu, Otel sahibine grubun ortak rezervasyon sistemine erişim imkanı sağlandığı ve ...'un sunduğu hizmetlerin çoğunlukla Belçika'da yer alan ... personeli tarafından verildiği, Yönetim Sözleşmesi uyarınca otel sahibinin yaptığı ödemelerin aşağıdaki şekilde olduğu;

1. Baz ücret ve yönetim ücreti
2. Rezervasyon ücreti
3. ... pazarlama ve reklam katılım payı (pazarlama ücreti),

Franchise sözleşmesi kapsamında; Otel sahibine isim, logo vs. kullanım hakları ve grubun rezervasyon sistemine erişim hakkı sağlandığı, yönetim sözleşmelerinden farklı olarak otel sahiplerine sağlanan destek ve danışmanlık unsurunun daha sınırlı olduğu, pazarlama faaliyetlerine ilişkin sunulan destek ve hizmetlerin, yönetim sözleşmesi kapsamında sunulan pazarlama desteği ile aynı oranda olduğu, söz konusu sözleşmenin en önemli unsurunun, otel sahibine ... Grubuna ve sistemlerine ilişkin kullanım haklarının sağlanması olduğu, Franchise sözleşmesi uyarınca otel sahibinin yaptığı ödemelerin aşağıdaki şekilde olduğu;

1. Gayrimaddi hak ödemesi
2. Rezervasyon ücreti
3. ... pazarlama ve reklam katılım payı (pazarlama ücreti),

Yönetim sözleşmesi uyarınca otel sahiplerinin, akdedilen yönetim sözleşmesini ...'un otel sahipleri ile imzaladığı üçüncü bir sözleşme türü olan lisans sözleşmesine dönüştürme imkanı bulunduğu ve söz konusu lisans sözleşmesinin hükümleri ile franchise sözleşmesi hükümlerinin aynı olduğu belirtilmiş ve ... şirketinin Türkiye'de mukim otel sahiplerine sunduğu söz konusu hizmetler karşılığı elde ettiği gelirlerin vergisel açıdan ne şekilde değerlendirileceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında, 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 hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranı, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir. Ayrıca "Türkiye Cumhuriyeti ile Danimarka Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01/01/1991 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde konu hakkındaki gerekli hususlar ele alınmıştır.

Buna göre Özelge uyarınca; yönetim sözleşmesi ve franchise sözleşmesi adı altında akdedilen sözleşmeler ve yönetim sözleşmesi eki lisans sözleşmesi bir bütün olarak incelendiğinde, ... tarafından Türkiye'deki otel sahiplerine verilecek hizmetlerin, farklı sözleşmeler ile ve baz ücret, yönetim ücreti, royalti ödemesi, rezervasyon ücreti, ... pazarlama ve reklam katılım payı (pazarlama ücreti) adı altındaki çeşitli hizmetler karşılığında yapılan ödemeler ile veriliyor olmasına rağmen, esasen lisans sözleşmesi kapsamında otel sahibine "... veya ..." tarafından belirlenecek olan bir başka ön isim kullanım hakkının verilmesi ve söz konusu ismin kullanımının zorunlu olması ile bu ticari markanın itibarının sağlanmasına yönelik ticari tecrübe ve bilgi birikimine bağlı hizmet niteliğinde olduğu değerlendirilmektedir. Genel olarak isim hakkı ve/veya franchise sözleşmelerinde esas olan otelcilik faaliyetinin yürütülmesi olup, bu sözleşmelerde yurt dışındaki şirket, dünyaca ünlü otel markasının ve bu markayı oluşturan sistemin kullanılmasına izin vermesinin karşılığında, otel sahibi tam mükellef

kurumdan yıllık sabit bir bedel veya ciro üzerinden belli bir pay almaktadır. Yurt dışında mukim şirket, sadece markanın korunmasına yönelik standartları belirlemekte ve otelin bu standartlara uygun biçimde işletilip işletilmediğini kontrol etmektedir. Bu tip sözleşmelerde isim hakkı kullandırılmanın yanında know-how aktarımı da gerçekleştirilmektedir.

Buna göre, otel sahibi tarafından yapılacak ödemelerin otelin performansına bağlı ve ciro üzerinden taraflarca belirlenen oranlarda yapılacak olması, hizmet verenin hizmet alanı bir şekilde denetim ve kontrol altında bulundurması, otelin mal sahibi adına Türkiye dışında yurt dışı yönetici tarafından yönetilmesi ve ... bünyesindeki otellerin yıllık pazarlama ve tanıtımı için Türkiye'deki otelin brüt gelirler üzerinden bir pay ayrılması hususları dikkate alındığında yönetim sözleşmesi veya franchise sözleşmesi kapsamında, tek sözleşme altında ve çeşitli hizmetler karşılığında yapılan ödemelerin temel niteliğinin gayrimaddi hak kiralaması olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Dolayısıyla hem yönetim sözleşmesi hem de franchise sözleşmesi çerçevesinde farklı adlar altında yapılan ödemelerin (baz ücret, yönetim ücreti, royalty ödemesi, ... pazarlama ve reklam katılım payı ve rezervasyon ücreti) yurt dışındaki kurumun Türkiye'den elde ettiği gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği; Türkiye Cumhuriyeti ile Danimarka Krallığı arasında gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamında, mukimlik belgesi alınması ve yapılacak ödemeler üzerinden anlaşma gereği %10 tevkifat yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

17.10.2022 tarih ve 62030549-125[30-2020/232]-1190513 sayılı özelge

10- Şirket Aktifinde Kayıtlı Olan ve Fabrika Binası Olarak Kullanılan Gayrimenkulün Kısmi Bölünmeye Konu Edilip Edilemeyeceği

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirket tarafından tarla vasıflı arazinin 2003 yılından itibaren parseller şeklinde satın alınarak üzerine fabrika binası ve depo inşa edildiği, 2010 yılında yapılan tapu değişikliği sonucu fabrika binasının 2012 yılında şirket aktifine bina olarak alındığı ve fabrikanın 20/04/2020 tarihinden itibaren de şirket merkezi olarak kullanıldığı, Şirket merkezi ve fabrika olarak kullanılan binanın, bölgede imar olmaması nedeniyle tapuda bina olarak kaydedtirilmesinin mümkün olmadığı ve tapu kaydında üç adet ticari depo ve bir adet hububat deposu ve tarla şeklinde kayıtlı bulunduğu belirtilmiş olup, söz konusu taşınmazın Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun; 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya

hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur." hükümleri yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1.2. Üretim ve hizmet işletmelerine bağlı taşınmazların durumu" başlıklı bölümünde, "Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre Özelge uyarınca; kısmi bölünme sonucu şirketlerin faaliyetine devam etmesi esas olup, üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan taşınmazların işletmeden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün olmadığından, mevcut üretim faaliyetlerinin yürütüldüğü fabrika binasının üretim işletmesinden ayrı olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında kısmi bölünmeye konu edilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

18.10.2022 tarih ve 62030549-125[20-2021/235]-1196005 sayılı özelge

11- Elektrik Tüketim Bedelinin Yanında Kanun Gereği Tahsilatına Aracılık Edilen Bedellerde Uygulanacak KDV Oranı Hususu

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

3065 sayılı KDV Kanununun 2/3'üncü maddesinde; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların da mal teslimi niteliğinde olduğu, 10 uncu maddesinin (g) bendinde; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin ta-

hakkuk ettirilmesi anında vergiyi doğurur olayın meydana geleceği, 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği, 24 üncü maddesinde ise teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri; ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların; vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV'nin matrahına dahil olduğu ifade edilmektedir.

Özelgeye göre, muhtelif elektrik dağıtım şirketlerinin mesken ve tarımsal sulama abone gruplarına birebir yansıtılmak üzere perakende elektrik satışı yapan mükellef adına düzenlediği dağıtım bedeli, reaktif enerji bedeli, kayıp kaçak kullanım bedeli gibi bedellerin 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 34 üncü sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, Mükellef adına düzenlenecek faturalarda yer alan matrah toplamı üzerinden %18 oranında,

Mükellef tarafından tahakkuk ettirilen elektrik bedellerine ilişkin olarak düzenlenen elektrik faturalarında yer alan dağıtım bedeli, reaktif enerji bedeli, kayıp kaçak kullanım bedeli gibi bedellerin KDV matrahına dahil edilerek toplam bedel üzerinden mesken ve tarımsal sulama abone grupları için %8, diğer abone grupları için %18 oranında,

KDV hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

17/01/2023 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-78188 sayılı özelge

12- Alışveriş Merkezindeki Faaliyet, Etkinlik ve Duyuruların Ticari Reklam Hizmeti Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirket olarak ... Alışveriş Merkezinin (AVM) işletilmesi faaliyetleri ile iştigal edildiği, AVM'de düzenlenecek kampanyaların, etkinliklerin ve duyuruların tasarımları için kreatif reklam ajanslarından alınan hizmetlerin, AVM'nin tanıtımı, kampanyaları, etkinlikleri ve duyuruları için sosyal medya, Google v.b. dijital platformda yayımlanan içerikler için ajanslardan alınan hizmetlerin, AVM içinde alınan lisanslı müzik yayın hizmetinin, AVM için geliştirilen ShopLink uygulamasının tanıtımı ve bu uygulamanın sunduğu avantajların duyurulduğu AVM'deki standın kurulumu hizmetinin, Sosyal medyada AVM'yi etiketleyip olumlu ya da olumsuz olarak yorumda bulunanlarla ilgili alınan raporlama hizmetinin, AVM için reklam amaçlı SMS gönderimleri yapıldığı ve bu gönderimlerin mükellef bünyesindeki pazarlama grubu tarafından gerçekleştirildiği bu SMS'lerin gönderimi için operatör firmadan sadece SMS paketi satın alındığı AVM adına müşterilere gönderilen tüm SMS'lerin ticari elektronik ileti izinlerinin yönetilmesi için alınan hizmetin tevkifata tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili maddelerinde;

AVM'de düzenlenecek kampanyaların, etkinliklerin ve duyuruların tasarımları için kreatif reklam ajanslarından alınan hizmetlerin 3/10 oranında,

AVM'nin tanıtımı, kampanyaları, etkinlikleri ve duyuruları için sosyal medya, Google v.b. dijital platformda yayımlanan içerikler için ajanslardan alınan hizmetlerin 3/10 oranında,

AVM içinde alınan lisanslı müzik yayın hizmetinin 5/10 oranında,

AVM için geliştirilen ShopLink uygulamasının tanıtımı ve bu uygulamanın sunduğu avantajların duyurulduğu AVM'deki standın kurulumu hizmetinin 3/10 oranında,

Sosyal medyada AVM'yi etiketleyip olumlu ya da olumsuz olarak yorumda bulunanlarla ilgili alınan raporlama hizmetinin, AVM için reklam amaçlı SMS gönderimleri yapıldığı ve bu gönderimlerin mükellef bünyesindeki pazarlama grubu tarafından gerçekleştirildiği bu SMS'lerin gönderimi için operatör firmadan sadece SMS paketi satın alındığı AVM adına müşterilere gönderilen tüm SMS'lerin ticari elektronik ileti izinlerinin yönetilmesi için alınan hizmetin 3/10 oranında,

tevkifata tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, yukarıda yer alan hizmetlerin belirtilen oranlar uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

12/01/2023 tarih ve E-84974990-130[KDV.2/i/9-2021/161]-26717 sayılı özelge

13- 6493 Sayılı Kanun Kapsamında Faaliyette Bulunan Şirketin Finansman Gider Kısıtlaması Tabi Olup Olmayacağı Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında faaliyet gösteren mükellefin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulup tutulmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

"11.13.1. Kapsama giren mükellefler" başlıklı bölümünde, 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri, 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri, 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri, 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri ile 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacağı ifade edilmiştir.

Özelgeye göre; 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilerek 5411 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde sayılan faaliyetlerden bir kısmını yürüten mükellefin, 5411 sayılı Kanun kapsamında finansal kuruluş



olarak kabul edilmesi ve finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi tutulmaması gerektiği ifade edilmiştir.

18/10/2022 tarih ve 62030549-125[11-2021]-1196024 sayılı özelge

14- Bankalara Ödenen Komisyon Bedellerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin kredi kartı ile satışlarına ait tutarların vadesi beklenmeden ilgili bankadan tahsil edilmesi karşılığında erken tahsil edilen bedeller için bankaya komisyon ödemesi yaptığı belirtilerek, ödenen komisyon bedellerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 11.13.4. numaralı "Gider kısıtlaması kapsamına giren yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları" başlıklı bölümünde bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerektiği, 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 giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesinin söz konusu olmadığı ifade edilmiştir.

Özelgeye göre; kredi kartı ile satışlara ilişkin tutarların vadesinden önce tahsil edilebilmesi için bankalara ödenmiş olan komisyon bedellerinin, yabancı kaynakların kullanımına bağlı olarak ödenen bir finansman gideri mahiyetinde olmadığından, söz konusu komisyon ödemelerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmasının söz konusu olmadığı ifade edilmiştir.

18/10/2022 tarih ve 38418978-125[6-2021/30]-476079 sayılı özelge
