

## İÇİNDEKİLER

- 1 İzmir Depremi İçin Başlatılan Yardım Kurum Kampanyasına Yapılan Kazancından İndirimi Hk.
- 2 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Yapılan Satışların KDV ve KV Yönünden Değerlendirilmesi.
- 3 Adi Ortaklığın Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnasından Faydalanıp Faydalanamayacağı Hk.
- 4 "Alınan Sipariş Avansları" Hesabına İlişkin Kambiyo Zararının Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olup Olmayacağı
- 5 Dijital Tasarım Üreticiliğinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Hususu
- 6 Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinde Damga Vergisi Aranıp Aranmaması Hususu
- 7 Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Zararın Finansman Gider Kısıtlamasında Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hususu
- 8 Menajeri Olduğu Oyuncuların Elde Ettiği Kazanç Üzerinden Belirli Oranda Hesaplama Yapılarak Elde Edilen Gelirin Ticari Kazanç ve Serbest Meslek Kazancı Yönünden Değerlendirilmesi Hususu
- 9 Patent Danışmanlık Faaliyetinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu
- 10 Uzlaştırıcı Olarak Elde Edilen Kazanç Üzerinden Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılamayacağı
- 11 Web Sitesinde Google Firmasına Reklam Hizmeti Karşılığı Elde Edilen Kazancın Sosyal İçerik Kazanç İstisnası ile KDV'den İstisna Olup Olmayacağı ile Düzenlenecek Faturada Belge Düzeni
- 12 Yaş Meyve Ve Sebzelere Gerçekleşen Firelerin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı
- 13 Yatırım Teşvik Belgesi Olan Yatırımların Finansmanında Nakdi Sermaye Artırımından Elde Edilen Kaynağın Kullanılması Hk.
- 14 Yurt Dışında Bir Kısmı Bozulan ve Düşük Bedelle Satılan Ürünün KV ve VUK Açısından Durumu

## 1- İzmir Depremi İçin Başlatılan Yardım Kampanyasına Yapılan Bağışın Kurum Kazancından İndirimi Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef bankanın, İzmir depremi sonrasında İzmir Valiliğinin ... sayılı yardım toplama Olur'u ile başlatılan ve süresi bittiğinde yine Valiliğinin ... sayılı yazısı ile bir yıl uzatılan depremzedelere konut yaptırmak amacı ile İzmir Ticaret Odası koordinatörlüğünde yürütülen "Birlikten İzmir Doğar" yardım kampanyasına İzmir Valiliğinin bahsi geçen "Olur yazısı" üzerine ... TL bağışta bulunduğu belirtilmiş ve söz konusu bağışın Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesi kapsamında indirim konusu edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından yapılabilecek indirimler sayılmış olup anılan fıkranın (c) bendinde; "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı." hükmü yer almaktadır.

Aynı maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde; Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamının, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği maddenin ikinci fıkrasında ise bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerinin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Nakdi ve ayni bağışların tamamının indirilebilmesi için Cumhurbaşkanınca başlatılan bir yardım kampanyası bulunması ve yapılan bağışların; bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi gerekmektedir.

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

11.01.2023 tarih ve E-64597866-125[10/1-e]-918 sayılı özelge

## 2- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Yapılan Satışların KDV ve KV Yönünden Değerlendirilmesi.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef şirketin ... Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunduğu, "... " isimli projeye ilişkin olarak yapılan Ar-Ge çalışmalarına bağlı olarak ortaya çıkacak olan tarım ünitelerinin toptan ve perakende satışının yapılacağı belirterek, satıştan elde edilecek gelirin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden değerlendirilmesi hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde, "Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir.

Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir..."

- "5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti" başlıklı bölümünde, "4691 sayılı Kanununun Geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

3065 sayılı 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, 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 ve Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, 4691 sayılı Kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde ve anılan Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen "... " isimli Ar-Ge projesi kapsamında elde edilen kazançların 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunduğu belirtilmiştir. İlave olarak, söz konusu proje kapsamında geliştirilen ürünün deneme üretiminin yapılıp pazarlanabilir aşamaya geldiği sırada seri üretimin başladığı kabul edilerek, seri üretim kapsamında yapılacak ürün satışından elde edilen kazancın sadece teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi hakka isabet eden kısmının transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle söz konusu istisnaya konu edilebileceği ifade edilmiştir.

Yine özelgeye göre, ...Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde geliştirilen, "... " isimli projeye ilişkin olarak yapılan Ar-Ge çalışmalarına bağlı olarak ortaya çıkacak olan tarım ünitelerinin toptan ve perakende satışından elde edilen kazancın lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı için 3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. İlave olarak bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV'nin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebileceği, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iade edilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

21.10.2022 tarih ve E-62030549-125[5-2020/542]-1217006 sayılı özelge

### **3- Adi Ortaklığın Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnasından Faydalanıp Faydalanamayacağı Hk.**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; iki ortaklı ..... Adi Ortaklığı adı altında ..... Vergi Dairesi Müdürlüğünde ..... vergi kimlik numarasında kayıtlı olarak 1/10/2021 tarihi itibarıyla bilgisayar programlama faaliyetine başladığı, adi ortaklık şeklinde mobil cihazlar için uygulama geliştirildiği, yurt dışı kaynaklı kazanç elde edilen ve adi ortaklık adına sahip olunan kazancın sos-

yal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve söz konusu istisnadan faydalanmak için adi ortaklık mükellefiyetinin sonlandırılıp sonlandırılmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası" başlıklı mükerrer 20/B maddesinde;

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

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, adi ortaklığın katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı yönünden mükellefiyetlerinin bulunması, gelir vergisi mükellefiyetine ilişkin yükümlülüklerin ise ortaklar tarafından yerine getirilmesi nedeniyle, ortaklık tarafından yürütülen sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetlerine ilişkin olarak kazanç istisnasından faydalanılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

Diğer taraftan özelgede, sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetlerinin doğrudan ortaklarca yürütülmesi ve öngörülen şartların sağlanması halinde söz konusu istisna uygulamasından faydalanılabileceğinin tabii olduğu ifade edilmiştir.

02.02.2023 tarih ve E-62030549-120-160237 sayılı özelge

#### **4- "Alınan Sipariş Avansları" Hesabına İlişkin Kambiyo Zararının Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olup Olmayacağı**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin yurt dışına ihraç ettiği madenlere ilişkin olarak, bazı müşterilerinden döviz cinsinden avans aldığı, söz konusu avansların bilançonun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" içerisinde yer alan "Alınan Sipariş Avansları" hesabında takip edildiği belirtilerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi uyarınca "Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Aynı Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde; "Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

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

Bu kapsamda özelgede, bilançonun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde yer alan "Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağına tabii olduğu ifade edilmiştir.

08.12.2022 tarih ve E-38418978-125[6-2021/21-İ]-573035 sayılı özelge

#### **5- Dijital Tasarım Üreticiliğinden Elde Edilen Kazancın Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Hususu**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda mükellefin; abonelerine ödülleri ve avantajlar sağlayarak aylık gelir elde etmesini sağlayan bir web sitesine kayıtlı üretici olduğu, adı geçen

platformda bilgisayar aracılığıyla üretmiş olduğu karakter, mekan vb. materyalleri kullanarak dijital tasarım oluşturduğu, oluşturduğu bu tasarımları yazmış olduğu hikayeye birleştirerek görsel romanlar haline getirdiği, ürettiği görselleri/sahneleri uygun oyun motorlarının altyapısını kullanarak ve kod dilleriyle oluşturduğu altyapı sonrasında bir nevi oyun haline getirdiği, sunduğu bu oyunlar veya oyun içindeki ödüller ve avantajlar sayesinde takipçilerden başış adı altında gelir elde ettiği belirtilerek söz konusu web sitesinden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası" 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 edilmektedir. Bu istisnadan faydalanılabilmesi için ise Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesinin şart olduğu ve bankaların, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir.

Mezkur Kanunun 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması, böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmeyecek şekilde, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özelgeye göre, sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan bir web sitesi üzerinden mükellefin elde ettiği kazanç ile ilgili olarak sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından faydalanmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

09/02/2023 tarih ve E-17192610-120[GV-22-24]-37237 sayılı özelge

## **6- Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinde Damga Vergisi Aranıp Aranmaması Hususu**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin 2886 Devlet İhale Kanunu kapsamında bir taşınmaz satın aldığı, arsayı satan Belediye'ye ait arsanın encümen kararı ile mükellefe satılmasına karar verildiği, söz konusu taşınmaza ilişkin Belediye ile mükellef arasında Konya 7. Noterliği'nde "Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi" düzenlendiği, sözleşmenin 6 nci maddesinde kesin teminatın ihale sonunda oluşan ihale bedelinin %6'sı olduğu, 9'uncu maddesinde

gayrimenkul satış bedeli ve ihale masraflarının tamamı ödenmeden gayrimenkulün tapusunun verilmeyeceği ancak gayrimenkul satış bedelinin kalan kısmı tutarında bankalar veya özel finans kurumlarının verecekleri süresiz kesin teminat mektubu verilmesi halinde tapu devrinin yapılabilmesi için belirlenmelerine yer verildiği belirtilerek, sözleşmeye konu gayrimenkulün toplam ihale bedeli üzerinden mi yoksa teminat bedeli üzerinden mi damga vergisine tabi tutulacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/3 fıkrasında; kefalet, teminat ve rehin senetlerinin, A/8 fıkrasında; resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin nispi damga vergisine tabi olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 03/02/2017 tarihli ve 29968 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31/01/2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/8 fıkrasında yer alan resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerine "0" (sıfır) nispetinde damga vergisi uygulanacağı karara bağlanmıştır.

Özelgeye göre, "Düzenlenme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi" başlıklı kağıda "0" (sıfır) nispetinde damga vergisi uygulanmasının mümkün olduğu, söz konusu sözleşmenin; 6'ncı maddesinde kesin teminata ilişkin belirlemelere yer verildiği, 9'uncü maddesinde yapılan düzenlemeye göre kağıdın düzenlendiği tarih itibarıyla belli ve hesap edilebilir bir tutarın tespit edilemeyeceği hususu dikkate alındığında, Damga Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren kesin teminat tutarı üzerinden aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-3 fıkrasına göre damga vergisi alınması gerektiği ifade edilmiştir.

08/03/2023 tarih ve E-31435689-155-34376 sayılı özelge

## **7- Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Zararın Finansman Gider Kısıtlamasında Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hususu**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin altın ve mücevherat imali ve alım satım işi ile iştigal etmekte olduğu, her kurum geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yaptığı, pasif hesapların parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan enflasyon zararının ortaya çıktığı, söz konusu zararların "658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabında izlendiği belirtilerek, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan zararların finansman gider kısıtlaması hesaplamasında dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Finansman Gider Kısıtlaması" başlıklı bölümünde; kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.





Özelgeye göre; mükellef tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun mükerrer 298'inci maddesi kapsamında yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltmesi zararlarının, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde açıklanan "finansman giderleri" arasında yer almaması sebebiyle, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan zararların finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınmasının söz konusu olmadığı ifade edilmiştir.

11.11.2022 tarih ve E-62030549-125[11-2021/]-1317755 sayılı özelge

## **8- Menajeri Olduğu Oyuncuların Elde Ettiği Kazanç Üzerinden Belirli Oranda Hesaplama Yapılarak Elde Edilen Gelirin Ticari Kazanç ve Serbest Meslek Kazancı Yönünden Değerlendirilmesi Hususu**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin, "749005-Sanatçı, sporcu, şovmen, manken ve diğerleri için ajansların ve menajerlerin faaliyetleri" nace kodu ile faaliyet gösterdiği, tüm dünyanın izleyebildiği ve katılabildiği çevrim içi platformda düzenlenen bilgisayar oyunlarında oyunculuk yapan kişilerin menajerliğini yaptığı, oynanan bu oyunların sahibinin yurt dışında mukim bir firma olduğu, Türkiye'deki oyuncuların yurt dışı firmaların sahipliğini yaptığı oyunlarda oyuna katılması durumunda yurt dışı firmadan oyuncuya sağlanan ücret üzerinden menajere belirli oranda ödeme yapıldığı, bu ödemelerin oyun sahibi yurt dışı firma tarafından mükellefin Türkiye'deki hesabına aktarıldığı, menajer olarak mükellef tarafından oyuncuya herhangi bir ücret ödemesi yapılmadığı, oyuncunun ücreti ve bu ücretin belirli bir oranının menajer olarak mükellefe oyun sahibi olan yurt dışı mukim firma tarafından ödendiği belirtilerek, yurt dışı mukim firma tarafından mükellefe ödenen menajerlik gelirinin ticari kazanç olarak mı serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceği ve bu gelir üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

KDV Genel Uygulama "Hizmetin Türkiye'de Yapılması" başlıklı bölümünde de, hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, 3065 sayılı Kanunun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerektiği ifade edilmiştir. Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesinin şart olmadığı, şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmetin, Türkiye'de yapılmış sayılacağı, bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlemin Türkiye'de yapılmış sayılacağı ve vergiye tabi olacağı ifade edilmiştir.

Özelgeye göre,

Gelir vergisi açısından;

Çevrimiçi platformda düzenlenen bilgisayar oyunlarında, oyunculuk yapan kişilerin menajerliği faaliyetini, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesine hükmedildiğinden, elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği,

Katma Değer Vergisi açısından;

Mükellef tarafından oyunculara yönelik olarak verilen menajerlik hizmetinden Türkiye'de faydalanıldığından, menajerlik hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerektiği,

ifade edilmiştir.

14/02/2023 tarih ve E-17192610-120[GV-21-119]-40138 sayılı özelge

## 9- Patent Danışmanlık Faaliyetinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin patent danışmanlığı faaliyeti ile iştigal ettiği, söz konusu faaliyeti kapsamında sunduğu hizmetler karşılığında kendisine yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi (GV) ve Katma Değer Vergisi (KDV) tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin ise, 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 yapılması olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 94'üncü maddesinde vergi tevkifatı uygulamasına yer verilmiştir. Bu maddeye göre, madde metninde sayılan kişi/kurum veya kuruluşlar, maddede belirtilen ödemeler üzerinden kesinti yapmaya mecburdurlar. Maddenin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, mezkur Kanunun 9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği, hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin, (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve (I/C-2.1.3.3.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak teslimler sayılmıştır.

Anılan Tebliğin; "Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.3.2.2.) bölümünde; Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiş olup "Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar" başlıklı (I/C-2.1.3.4.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmayacağı açıklanmıştır.

Yukarıda yer verilen hükümler ve açıklamalar uyarınca özelgeye göre;

- Patent danışmanlık faaliyetinin bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve mükellefin bu kapsamda verdiği hizmetler karşılığı kendisine yapılan ödemeler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği,

- Mükellef tarafından verilen patent danışmanlık hizmetinde %18 oranında KDV hesaplanması ve söz konusu hizmetin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara ifa edilmesi halinde KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşan hizmetlere ilişkin düzenlenecek serbest meslek makbuzlarında Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında (9/10) oranında tevkifat uygulanması gerektiği

belirtilmiştir.

03/02/2023 tarih ve 62030549-120[65-2021/771]-166939 sayılı özelge

## **10- Uzlaştırmacı Olarak Elde Edilen Kazanç Üzerinden Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin Adalet Bakanlığı bünyesinde uzlaştırmacı olarak görev yaptığı ve görevi dolayısıyla elde ettiği ücret geliri üzerinden gelir vergisi ile damga vergisi kesintisi yapıldığı, emekli maaşı dışında başkaca bir gelirin bulunmadığı belirtilerek uzlaştırmacılık faaliyeti dolayısıyla kendisine yapılan ödemenin asgari ücrete isabet eden kısmının gelir vergisi ile damga vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış olup, 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 değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 94'üncü maddesinde vergi tevkifatı uygulamasına yer verilmiştir. Bu maddeye göre, madde metninde sayılan kişi/kurum veya kuruluşlar, maddede belirtilen ödemeler üzerinden kesinti yapmaya mecburdurlar. Maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (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 ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)" hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 7349 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile "1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan "ücretlere ilişkin kâğıtlar" ibaresinden sonra gelmek üzere (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır.) şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir.

Bu düzenlemeler uyarınca, asgari ücret vergi dışı bırakılmış, asgari ücretin üzerinde ücret alanların da ücretlerinin asgari ücretin gelir vergisi matrahına isabet eden kısmı gelir vergisinden, brüt asgari ücrete isabet eden kısmı da damga vergisinden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 27/1/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 319 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar ve uygulamaya ilişkin örneklere yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, uzlaştırmacılara yapılan ödemeler ücret ödemesi olarak değerlendirilmekte ve ücret hükümlerine göre vergilendirilmekte olup, uzlaştırmacılık faaliyetinden elde edilen ücret gelirlerine 1/1/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan gelir vergisi istisnasının ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablosunda yer alan damga vergisi istisnasının uygulanması mümkün bulunmaktadır.

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

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; mükellefin emekli aylığı dışında başkaca ücret geliri bulunmadığı durumda kendisine ödenen uzlaştırmacılık ücretleri ile varsa yapılan zorunlu yol giderleri dahil masraf ödemeleri toplamına, 1/1/2022 tarihinden itibaren asgari ücret istisnasının uygulanmasının mümkün olduğu, söz konusu istisnanın ilgili ayda Adalet Bakanlığı ve ilgili birimleri tarafından kendisine yapılan ücret ödemeleri toplamına bir kez uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

09/02/2023 tarih ve 17192610-299[GV-22-235]-36925 sayılı özelge

## 11- Web Sitesinde Google Firmasına Reklam Hizmeti karşılığı Elde Edilen Kazancın Sosyal İçerik Kazanç İstisnası ile KDV'den İstisna Olup Olmayacağı ile Düzenlenecek Faturada Belge Düzeni

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin "www.....com" adlı haber sitesinde internet haberciliği faaliyetinde bulunduğu, söz konusu sitede yer alan bazı bölümlerde İrlanda da yerleşik Google firmasına ait reklamlar yayınlandığı, yayınlanan bu reklamlar için Google firması ile yapılan üyelik anlaşması kapsamında reklamların izlenme sayısına göre her ay adına Google firması tarafından bir önceki aya ait Google AdSense bedeli ödemesi yapıldığı, yapılan ödeme için Google firmasına fatura düzenlediği, düzenlenen faturada iç KDV yöntemi ile KDV hesaplayarak o döneme ait KDV beyannamesinde beyan edildiği belirtilerek, Google firmasına verilen hizmetten dolayı elde edilen kazancın; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesinde yer alan sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, katma değer vergisine tabi olup olmayacağı ile Google firmasına düzenleyeceği faturalarda vergi kimlik numarası olarak ne yazılacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesinde; "İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu maddeye ilişkin açıklamalara 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Tebliğin; "İstisnadan faydalanabilecekler, faydalanma şartları ve istisna uygulamasında özellik arz eden durumlar" başlıklı 4 üncü maddesinde, "(20) Sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmeyen kişisel internet siteleri, elektronik ticaret siteleri, haber siteleri gibi etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet olarak sunulduğu platformlarda faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için mezkûr istisna hükümleri uygulanmayacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden istisna olduğu, 12/2 nci maddesinde ise yurt dışındaki müşteri tabirinin, ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği ve bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği, hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 227'nci maddesinde "İspat Edici Kâğıtlar" başlığı altında, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsiki mecburi tutulmuştur. Mezkûr Kanun'un 229'uncu maddesinde ispat edici kâğıtlardan en başta geleni olan faturanın tarifi "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika" olarak yapılmıştır.

Anılan Kanun'un 230 ve devamı maddelerinde ise; faturada bulunması gereken bilgiler, nizamı ve kullanmak mecburiyetinde olanlar açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre;

- Mükellefin sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan [www.....com](http://www.....com) adlı haber sitesi üzerinden tıklanma ve reklamları yayınlamak suretiyle elde ettiği gelirlerin anılan Kanunda yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı,

- Mükellefin Google firmasının reklamlarını [www.....com](http://www.....com) adlı haber sitenizde yayınlamak suretiyle vermiş olduğu reklam hizmetleri, hizmet Türkiye'de ifa edildiğinden ve hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmakta olup, Google firması adına düzenleyeceği faturada işlem bedeli üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplaması gerektiği,

Diğer taraftan, yurt dışındaki firma söz konusu hizmetten Türkiye'de yararlandığından verilen hizmetin, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV'den istisna tutulmasının mümkün bulunmadığı,

- Somut durumda, mükellefin internet sitesinde yayınlamak suretiyle verilen reklam hizmeti nedeniyle, genel hükümler çerçevesinde, yurt dışındaki müşteri adına fatura düzenlenmesi gerekmekte olup, söz konusu faturada, Türkiye'de mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla, yurt dışı mukimi müşterinin vergi kimlik numarası ve vergi dairesi bilgilerine yer verilmesi zorunluluğu bulunmadığı,

Öte yandan, 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla geliştirilen Defter-Beyan Sistemine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Defter-Beyan Sisteminin internet adresi olan <https://defterbeyan.gov.tr>'de sisteme yönelik "Yardım" bölümü altında soru cevap, kılavuz ve videolar yer almaktadır. Buna göre, söz konusu gelirle ilgili olarak Defter- Beyan Sisteminde yapılan gelir/gider kayıtları için vergi kimlik numarası girişi zorunlu olmakla birlikte yurtdışı hizmet satımına ilişkin gelir belge girişinin, TCKN/VKN alanına VKN biçiminde 10 adet 2 rakamının girilmesi suretiyle yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

03/02/2023 tarih ve E-40247694-120[Mük.20/B-2022-1]-6578 sayılı özelge

## 12- Yaş Meyve ve Sebzelerde Gerçekleşen Firelerin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; tezgahlar ve pazar yerleri vasıtasıyla sebze ve meyve perakende ticareti (manav) faaliyetinde bulunduğu ve işletme hesabı esasına göre defter tutulduğu, satışını yapılan ürünlerin halden alınıp satışı yapılanaya kadar ezik, çürük, kırık, kartlaşmış, sararmış, siyah-

laşmış, bozuk şekilli olanlar ile çok küçük ve çok büyük olanların ayrılması sonucunda % 15 ile % 30 arasında fire oluştuğu ve bu ürünlerin çöpe atıldığı anlaşılmış olup, söz konusu firelerin defter kayıtlarından düşülmesi için aylık ya da 3 aylık dönemlerde hasılat üzerinden fire hesaplanmasının mümkün olup olmadığı, fire hesaplaması mümkün ise fire oranlarının nasıl hesaplanacağı, düşülen fire miktarlarının maliyete mi ekleneceği ile fire miktarlarına ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılmayacağı ve bu kayıtların defter beyan sistemine nasıl intikal ettirileceği hususlarında Defterdarlıktan görüş talep edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler belirtilmiş ve söz konusu maddede mal alım satımı sırasında meydana gelen fire ve zayıtın gider yazılacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstü, deşe ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanununun 278 inci maddesinde, kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve söz konusu nedenlerin sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiş olup, maddede yer alan "önemli bir azalış" ifadesi emtianın piyasa değerini ve kullanılma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmesini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile anılan madde fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlemesini düzenlemekte olup, bu kapsamda emsal bedel takdir komisyonu tarafından belirlenmekte, takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedel mükellefler tarafından değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak kayıtlara intikal ettirilmekte, değer düşüklüğü ise ilgili dönemde gider olarak kayıtlara intikal ettirilmektedir. Ticari emtianın bulunduğu koşullar, depo edilme biçimi ve sınai mal üretiminde kullanılan teknik ve üretim koşulları gibi pek çok nedenle de fire oluşabilmektedir. Gerek dönem başı gerekse dönem sonu fiili mal stoklarının ne şekilde tespit edileceği ise Vergi Usul Kanununun 186 ncı maddesinde belirtilmiştir. Bu kapsamda, mal dengesi bakımından, kaydi dönem sonu stokunun değeri yerine fiili dönem sonu stokunun değeri dikkate alınacağından, fire miktarları da otomatik olarak gider yazılmış, başka bir deyişle, dönem sonu stoku, miktar olarak fire miktarı kadar eksik gösterilmiş olacaktır.

Bu doğrultuda özelgeye göre; işletme hesabına göre defter tutan mükellefler tarafından satın alınan mallar karşılığında ödenen veya borçlanılan tutarlar defterin gider kısmına doğrudan doğruya gider olarak kaydedildiği için fireler de başlangıç aşamasında kayıtlara gider olarak kaydedilmektedir. Bu nedenle, fire adı altında sonradan defterlerde mükerrer bir gider kaydının yapılması veya hasılatın düşülmesinin imkan dahilinde olmadığı ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi açısından ise, halden alınan yaş meyve ve sebzelerde meydana gelen fire miktarlarına (yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşmamak kaydıyla) ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu, fire

miktarını aşan kayıplar nedeniyle yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı, bu kayıplara ilişkin olarak hesaplanacak KDV'nin beyannamenin "İlave edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

08.02.2023 tarih ve E-25953680-045.02-6823 sayılı özelge

### **13- Yatırım Teşvik Belgesi Olan Yatırımların Finansmanında Nakdi Sermaye Artırımından Elde Edilen Kaynağın Kullanılması Hk.**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirket ortağı tarafından taahhüt edilen sermayenin tamamının 22.12.2021 tarihinde şirketin banka hesabına nakden ödendiği ve 24.12.2021 tarihinde de sermaye artırımının tescil edildiği; 21.12.2021 tarihli yönetim kurulu kararı ile de söz konusu nakdi sermaye artırımından sağlanacak kaynağın tamamının, yatırım teşvik belgeli yatırıma ilişkin sabit yatırım tutarının finansmanı için kullanılan proje finansman kredisinin erken ödenmesi amacıyla kullanılmasına karar verildiği belirtilerek, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan nakdi sermaye indirimi kapsamında yatırım teşvik belgeli yatırımlara tanınan ilave 25 puan indirim hakkından yararlanıp yararlanılamayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından sırasıyla yapılacak indirimler sayılmış, bu fıkranın (ı) bendinde; "ı) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si". (...) hükümlerine yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6.4.1.2." bölümünde ise, "Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu kapsamda özelgeye göre; nakdi sermaye artışından sağlanan kaynağın, üretim ve sanayi tesisine yönelik yatırım teşvik belgeli yatırımın finansmanında doğrudan kullanılmaksızın, daha önce gerçekleştirilen yatırımın finansmanı için kullanılan kredinin erken ödenmesinde kaynak olarak kullanılması nedeniyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan sermaye artırımını indirimi kapsamında ilave 25 puan indirim hakkından yararlanılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

20.10.2022 tarih ve 38418978-125[10-2022/3]-482081 sayılı özelge



## 14- Yurt Dışında Bir Kısmı Bozulan ve Düşük Bedelle Satılan Ürünün KV ve VUK Açısından Durumu

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

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Bir mal veya hizmetin fiyatı azalmış veya mal kısmen veya tamamen iade edilmişse, alıcının borcu azalacak olup geliri artmış olacaktır. Bu durumda yurt dışındaki alıcı firmanın iade etmiş olduğu ya da fiyatı azalan mal için yurt içindeki satıcıya fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ancak, yurt dışındaki firmanın ülkesi mevzuatına göre fatura düzenlemesi mümkün değilse, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belgeyi düzenlemesi gerekmekte olup, bu durumun gerektiğinde ispat edilmesi gerektiği tabiidir. Ayrıca, malların kalitesinde hata olduğu gerekçesiyle bedelin eksik tahsil edilmiş olması halinde, yurt dışındaki alıcı firmanın yurt içindeki satıcıya fatura ya da ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belgeyi düzenlemesi gerekmektedir. Buna göre, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların vesikalara dayanılarak tevsik edilmesi esas olduğundan, somut olaya ilişkin olarak, malların kalitesinde hata olduğu gerekçesiyle bedelin eksik tahsil edilmiş olması durumunda, söz konusu bedele ilişkin olarak yurt dışındaki Hollanda firmasının kendi ülkesi mevzuatına göre firma adına fatura düzenlemesi veya bunun mümkün olmaması halinde kendi ülke mevzuatına göre geçerli olması ve bu durumun gerektiğinde ispatı şartıyla düzenleyeceği bir belgenin kayıtların tevsiki açısından ispat edici belge olarak kullanılması gerekmektedir.

Bu kapsamda özelgeye göre; şirketin ihraç ettiği meyvelerin yurtdışındaki firma tarafından teslim alınana kadar geçen süreçte niteliğinin bozulması nedeniyle ihracat aşamasındaki fatura bedelinin altında bir bedelle satıldığının, Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince tevsik edilmesi halinde, tahsil edilemeyen fark tutarın ilgili dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

06.12.2022 tarih ve 49327596-125[KVK.ÖZ.2020.66]-308822 sayılı özelge