

İÇİNDEKİLER

- 1 Yıl İçerisinde İşveren Değiştiren Personelin Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi
- 2 Binek Otomobillerin Dakikalık Şekilde Kiralanmasında Gider Kısıtlaması
- 3 Eşe Ait Aracın Ticari Faaliyette Kullanılması Halinde Giderlerin İndirim Konusu Yapılması Hk.
- 4 Yurt Dışından Alınan Emekli Maaşının Vergilendirilmesi
- 5 Şirket Aktifinde Yer Alan Eurobond'un Satılarak Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesabında Değerlendirilmesi Durumunda Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı Hk.
- 6 Sosyal İçerik Üreticiliğinde Kazanç İstisnası
- 7 Yurt Dışından Döviz Olarak Elde Edilen Ücretin Vergilendirilmesi
- 8 Geçici İlmühaberlerle Temsil Edilen Ortaklık Paylarının Satışının Gelir Vergisi ve KDV' den İstisna Olup Olmayacağı
- 9 7326 Sayılı Kanun Kapsamında Kayda Alınan Emtialar İçin Ayrılan Karşılığın Ortaklara Dağıtılması Durumunda Vergisel Yükümlülükler
- 10 Teknokente Yazılımı Gerçekleştirilen Projelerin, Satışı ve Kiralanmasından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ve KDV İstisnası
- 11 Adi Ortaklığın Ortaklarının Kur Korumalı Mevduata İlişkin İstisna Karşısındaki Durumu
- 12 Finansman Gider Kısıtlamasında Aynı Kaynaktan Doğan Varlığı Mahsubu
- 13 Kısmi Bölünme Nedeniyle Sermaye Azaltımında Vergilendirme
- 14 Finansal Kiralama Maksadıyla Düzenlenen Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesine İstinaden Yapılacak İşlemlerde Noter Harcı İstisnası

1-Yıl İçerisinde İşveren Değiştiren Personelin Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirkette çalıştırmak üzere işe alınmak isteten bazı personelin, eski işyerlerinden elde ettikleri ücret gelirlerine ilişkin kümülatif gelir vergisi matrahlarını alarak şirkete vermek istedikleri belirtilerek, işe alınacak söz konusu personelin eski işvereninden aldığı kümülatif gelir vergisi matrahının şirkette elde edilecek ücret matrahı ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği 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.

..." ,

- "İşverenin tarifi" başlıklı 62 nci maddesinde; "İşverenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

hükümlerine yer verilmiştir.

Özelgeye göre, yıl içerisinde işveren değiştirerek mükellef şirkette işe yeni başlayacak hizmet erbabının, önceki işvereninden elde ettiği ücret gelirine ilişkin gelir vergisi matrahını şirkete bildirerek ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep etmesi halinde, söz konusu hizmet erbabının şirketten elde edeceği ücret gelirlerinin, ilgili takvim yılında eski işverenden elde edilen ücret matrahıyla ilişkilendirilmek suretiyle kümülatif matrah dikkate alınarak Gelir Vergisi Kanununun 61, 94 ve 103 üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

İlave olarak özelgeye göre; ücret gelirleri bu şekilde vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini, yıllık beyannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyannameye bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup edilebilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

05.04.2023 tarih ve E-62030549-120[61-2022]-401679 sayılı özelge

2- Binek Otomobillerin Dakikalık Şekilde Kiralanmasında Gider Kısıtlaması

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; "... " isimli araç kiralama şirketinden dakikalık araç kiralaması yapıldığı ve kiralama bedelinin binek otomobile ilişkin kullanılan dakika dikka-

te alınarak şirkete fatura edildiği belirtilerek, söz konusu kiralama gider kısıtlamasında günlük tutarın mı yoksa dakika karşılığının mı dikkate alınması gerektiği hususunda tereddüt hasıl olduğu belirtilerek konuyla ilgili 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 hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde;

"(1) Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler ... (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira 5.500 Türk lirasına (2022 yılı için 8.000 TL) kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 115.000 Türk lirasına (2022 yılı için 200.000 TL) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.) ..." hükmüne yer verilmiştir.

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

Özelgeye göre, şirket tarafından işte kullanılmak üzere dakika olarak kiralanarak araca ilişkin kira ödemelerinde gider kısıtlaması, dakikalık kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacak olup, söz konusu uygulama kapsamında kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama gideri, kiralamanın yapıldığı ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutarın 1.440'a (bir günün dakika karşılığı) bölünmesi suretiyle elde edilecek dakika tutarı dikkate alınarak hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

03.02.2023 tarih ve E-62030549-125-166969 sayılı özelge

3- Eşe Ait Aracın Ticari Faaliyette Kullanılması Halinde Giderlerin İndirim Konusu Yapılması Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi bulunduğu, .../07/2020 tarihinden itibaren elektrik tesisatı ve tamirâtı, fabrikalara ait vinçlerin elektrik bakım ve onarım işi ile iştigal edildiği ve işletmede sigortalı olarak çalışan eş ... adına kayıt ve tescil edilen ... Marka 2005 model kamyonet tipi panelvan taşıtın (G.T.İ.P 87.04) söz konusu faaliyette kulla-



nılacağı belirtilerek, kira sözleşmesi yapılmadan veya işletmeye dahil olmadan işte kullanılan bahsi geçen araca ait harcamaların Gelir Vergisi Kanunu açısından gider ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ise indirim olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

-40 ıncı maddesinde, "Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına (317 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılında uygulanmak üzere 8.000 TL) kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 140.000 Türk lirasına (317 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılında uygulanmak üzere 200.000) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (7194 sayılı kanunun 13 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019) (Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.)

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 29/1 inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri,

- 29/3 üncü maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

- 30/d maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, kiralama yoluyla edinilmeyen veya işletmeye dahil olmayan, eş ... adına kayıtlı ... Marka 2005 model ... Plakalı kamyonet tipi panelvan taşıt için yapılan giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir. Ayrıca özalgede, eş adına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıta ilişkin giderlerin kazanç tespitinde indirimi Gelir Vergisi Kanununa göre kabul edilmediğinden, 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi uyarınca bu giderlere ilişkin KDV'nin de indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

12.04.2023 tarih ve 84098128-120.01.02.07[40-2020/4]-174584 sayılı özelge

4- Yurt Dışından Alınan Emekli Maaşının Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef tarafından Finlandiya'dan alınan emeklilik gelirinin vergilendirilmesi hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

04.05.2012 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan "Türkiye Cumhuriyeti ile Finlandiya Cumhuriyeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın (Anlaşma) hükümleri 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "Emekli Maaşları" başlıklı 18 inci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. 2.1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devletin kendisine, statüye sahip kuruluşuna veya mahalli idaresine, bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, kuruluş veya idare tarafından veya bunlarca oluşturulan fonlardan ödenen emekli maaşları veya bir Akit Devletin sosyal güvenlik mevzuatı çerçevesinde ödenen emekli maaşları ile yapılan diğer ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, söz konusu emekli maaşları ve diğer ödemeler, gerçek kişinin, mukimi olduğu Akit Devletin vatandaşı olması halinde, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Özelgeye göre, söz konusu emeklilik gelirinin Finlandiya'da bulunan sosyal güvenlik kurumlarından elde ediliyor olması halinde, bu gelirler Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilecek olup, bu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, söz konusu emeklilik gelirinin Finlandiya'da bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları haricinde özel emeklilik sigorta kuruluşlarından elde ediliyor olması halinde ise, bu gelirlerin tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret geliri olarak Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

18.04.2023 tarih ve 38418978-120[23-2020/3]-173145 sayılı özelge

5-Şirket Aktifinde Yer Alan Eurobond'un Satılarak Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesabında Değerlendirilmesi Durumunda Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ... tarihi itibariyle Şirket aktifinde yer alan Eurobondların satılarak Türk Lirasına çevrilmesi ve ilgili mevzuatta belirtilen Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmesi durumunda Eurobondların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazancının ... tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanılıp yararlanılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 7352 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle eklenen geçici 14 üncü maddede;

"(1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

- a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,
- b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

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

03.02.2023 tarih ve 62030549-125[Geç.33-2022]-166940 sayılı özelge

6- Sosyal İçerik Üreticiliğinde Kazanç İstisnası

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef tarafından yazılım geliştirme, finans, öğretim ve akademi gibi kategorilerde içerik üretimine imkan sağlayan, alanında uzman eğitimcilerin belli bir konuda video, metin, görüntü gibi araçlarla hazırladıkları eğitimleri satışa sunan ... isimli eğitim platformunda; ücretli ve ücretsiz kursların bulunduğu, ücretli kurslara erişim sağlamak isteyenlerin eğitimciler tarafından belirlenen ücreti ...'e ödemeleri halinde ömür boyu erişim hakkı kazandığı, adı geçen platformun eğitimcilerin elde ettikleri kazancı belirli bir komisyon almak suretiyle eğitimcilerin banka hesabına yatırdığı; platforma kayıtlı öğrencilerin memnuniyetlerini ve yazılı görüşlerini bildirebildiği, diğer öğrencilerle tartışabildiği, eğitime sorular sorabildiği belirtmiş olup söz konusu platformda lise matematiği ve yazılım dillerine ilişkin oluşturacağı videolu kurstan elde edeceği kazancın Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) "Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası" 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." hükmüne yer verilmiştir.

GVK'nın mükerrer 20/B maddesine ilişkin 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalara 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 almaktadır.

Mezkûr Kanununun 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 gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özeldede; ... eğitim platformunun sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, video gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşmalarına imkân sağlayan sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu platformda oluşturacağı lise matematiği ve yazılım dillerinin vi-

deolu kurslarından elde edeceği kazanç ile ilgili olarak, sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından mükellefin faydalanmasının mümkün olmadığı,

Öte yandan, mükellefin ... eğitim platformunda oluşturacağı videolu kurslardan elde edeceği kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre "ticari kazanç" kapsamında değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

07/04/2023 tarih ve E-11355271-120[(mük.20/B)-2022/3]-19661 sayılı özelge

7- Yurt Dışından Döviz Olarak Elde Edilen Ücretin Vergilendirilmesi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Mükellefin Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan Finlandiya mukimi ... unvanlı firmada yeşil bina danışmanları, mimarlar, üreticiler ve tasarımcılar tarafından yeşil bina sertifikası oluşturulması, bina için çevresel ürün beyanları oluşturulması, bina yaşam döngüsü değerlendirmesi ve daha yeşil binalar tasarlanması hususlarında uzaktan çalışma şeklinde işçi-işveren sözleşmesine bağlı kalarak ücretli olarak çalıştığı, ücretin tamamının Türkiye'de iş yapmayan Finlandiya mukimi söz konusu işveren tarafından döviz olarak ödendiği belirtilerek elde edilen ücret gelirinun Türkiye'de gelir vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda Defterdarlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 3 üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmış olup, Kanunun 4 üncü maddesinde kişilerin Türkiye'de yerleşmiş sayıldığı durumlar belirtilmiştir. Mezkûr kanunun dar mükellefiyete ilişkin "mükellefler ve mevzuu" başlıklı 6 ıncı maddesinde ise; "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

147 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı (1-c) bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." olarak tanımlanmıştır. Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup 95 inci mad-

desinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 24/03/2012 tarih ve 28243 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01/01/2013 tarihi itibarıyla uygulanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Finlandiya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" bulunmaktadır. Anlaşmanın 4 üncü maddesinde akit Devlet mukiminin tanımı yapılmış olup, anlaşmanın 15 inci maddesinde ücret gelirinin hangi ülke tarafından vergilendirileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi (yerleşik) kabul edilen bir kişinin bağımlı faaliyetlerden elde ettiği gelirleri vergileme hakkı, hizmet Finlandiya'da ifa edilmedikçe yalnızca Türkiye'ye ait bulunmakta olup vergileme, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Bununla birlikte, hizmetlerin Finlandiya'da ifa edilmesi durumunda hizmetler karşılığında elde ettiği ücret gelirini vergileme hakkı, 15 inci maddenin ikinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda, yalnızca Türkiye'ye ait olacak; üç koşuldaki en az birinin gerçekleşmemesi halinde ise Finlandiya'nın da bu ücret gelirini vergileme hakkı olacaktır.

Böyle bir durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca Türkiye'de mahsup yöntemi ile önlenecektir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede; Mükellefin Türkiye mukimi olarak Türkiye'den verdiği hizmet dolayısıyla kendisine aylık olarak ödenmesi kararlaştırılan ödemelerin, tam zamanlı olarak haftada 40 saat çalışma programının belirlenmesi, yöneticinin talimatları ve işverenin yazılım çözümlerini ve yönergelerini kullanarak hizmet veriyor olması, işverene ve yöneticiye karşı sözleşmeden kaynaklı sorumluluklarının bulunması, sözleşme süresi boyunca benzer yazılım ve hizmeti pazarlama ve satma yasağı getiren rekabet ve çalışma yasağı gibi unsurların varlığı birlikte değerlendirildiğinde, ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği,

Ücretleri vergileme yetkisinin Türkiye'ye ait olduğu değerlendirildiğinde, dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışma karşılığında anılan kurumun doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği kazanç üzerinden tarafına döviz olarak ödenen ücretlerin, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre gelir vergisinden müstesna olacağı,

Ancak, mükellefin bağlı bulunduğu dar mükellef işverenin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde etmiş olduğunu ücret geliri için söz konusu istisnadan yararlanmasının mümkün olmayacağı, bu durumda, söz konusu ücret gelirinin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekeceği ifade edilmiştir.

18/04/2023 tarih ve E-46464534-045-6981 sayılı özelge

8- Geçici İlmühaberlerle Temsil Edilen Ortaklık Paylarının Satışının Gelir Vergisi ve KDV' den İstisna Olup Olmayacağı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Mükellefin 28/10/2019 tarihinde kurulan ve tek ortağı olduğu ... A.Ş.'nin ortaklık payını temsilen elde bulundurduğu 1/11/2019 iktisap tarihli geçici ilmühaberinin satılması durumunda elde edileceği kazancın gelir vergisi ve katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinde; İvazsız olarak elde edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "5-Geçici İlmühaberler" başlıklı bölümünde, geçici ilmühaberlerin anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetler olduğu ve ilmühaberlerin elden çıkartılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede;

Geçici ilmühaberinin iktisap tarihinden itibaren iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılması durumunda Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre değer artışı kazancı oluşmayacağı, diğer taraftan söz konusu ilmühaberinin iktisap tarihinden itibaren iki yıl geçmeden satılması durumunda elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergiye tabi olacağı,

Mükellefin ortaklık payını temsilen elinde bulundurduğu geçici ilmühaberlerin mükellef tarafından satış işlemi ticari kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden KDV'nin konusuna girmeyeceği belirtilmiştir.

28/03/2023 tarih ve 37538499-120[80/2019-1]-7794 sayılı özelge

9-7326 Sayılı Kanun Kapsamında Kayda Alınan Emtialar İçin Ayrılan Karşılığın Ortaklara Dağıtılması Durumunda Vergisel Yükümlülükler

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine istinaden işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtialar için beyanda bulunduğu ve aktifte kaydedilen emtialar için "525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık" hesabının alacak çalıştığını belirterek, karşılık olarak ayrılan tutarın ortaklara dağıtılması durumunda, ortaklara dağıtılan kısmın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında da aynı şekilde kayda alınan emti-

alar için ayrılan karşılığın da ortaklara dağıtılması durumunda bu tutarın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile karşılık ayrılan tutarın vergilendirilmeksizin ortaklara dağıtılmasında zaman sınırlamasının bulunup bulunmadığı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun "İşletme kayıtlarının düzeltilmesi" başlıklı 6 ncı maddesinde ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun "İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar" başlıklı 10 uncu maddesinde;

"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu fıkranın (a) bendi hükümleri uyarınca aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bununla beraber, 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7326 sayılı Kanun Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 sayılı Kanun Genel Tebliği'nin "Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı" ve "Beyan Edilen Kıymetlerin Kayıtlara İntikali" başlıklı bölümlerinde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede; şirketin 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup (emtia için) karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı, diğer taraftan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyeceği,

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

03/02/2023 tarih ve E-62030549-125[15-2021]-166948 sayılı özelge

10-Teknokentte Yazılımı Gerçekleştirilen Projelerin, Satışı ve Kiralanmasından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ve KDV İstisnası

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin mobil oyun yazılımı işi ile iştigal ettiği, oyun yazılım sürecini ... içerisinde bulunan kuluçka merkezinde gerçekleştirdiği, ayrıca teknokentte yazılımını gerçekleştirdiği projeler ile bunlar dışında kalan diğer projelere ait araştırma geliştirme faaliyetlerini teknokent dışında Ar-Ge merkezi olan şubesinde gerçekleştirileceği belirtilerek, teknokent merkez adresinde yazılımı gerçekleştirilen projelerin, satışı ve kiralanmasından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden ve bu projelere ait teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olup olmadığı ile söz konusu kazancın kurumlar vergisi istisnasından yararlanacak kısmının tespitinde, Ar-Ge merkezindeki personel maliyetlerinin nitelikli harcama veya toplam harcama tutarına dahil edilip edilmeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 inci maddesinde; "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

...

31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.

..." hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna" başlıklı bölümünde konu ile ilgili açıklamalar yapılmış olup anılan Tebliğin "5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" alt başlıklı bölümünde;

"...

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

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. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir... açıklamalarına yer verilmiştir.



3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesi ile 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 hizmetleri katma değer vergisinden müstesna olduğu, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmayacağı 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.

Konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/G-2 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede;

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme;

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

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

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

... bölgesi içerisinde faaliyette bulunan şirket kazançlarının kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgede üretilecek oyun yazılımının satışı ve kiralanması 3065 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesine göre KDV'den istisna olacağı, söz konusu oyun yazılımının seri üretim kapsamında satışı veya kiralanmasının yapılması halinde ise sadece gayrimaddi hakka isabet eden kısmının istisnaya konu edilebileceği ifade edilmiştir.

03/02/2023 tarih ve 62030549-125[5-2020/420]-166932 sayılı özelge

11- Adi Ortaklığın Ortaklarının Kur Korumalı Mevduata İlişkin İstisna Karşısındaki Durumu

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

Konu ile ilgili açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması" başlıklı bölümünde yer verilmiş olup Tebliğin - "40.2. İstisnanın kapsamı ve yararlanabilecek olanlar" başlıklı bölümünde; "Mükelleflerin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı para ve altın hesapları ile 1/1/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamındadır. Dolayısıyla, söz konusu hesaplarını 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinde öngörülen süre ve şekilde Türk lirasına çeviren kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanabileceklerdir. (...)

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükellefleri de aynı şartlarla bu istisnadan yararlanabileceklerdir." açıklamaları ve

40.3.1.1. Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna kısmında: "31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi ve 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmünde öngörülen süre ve şekilde Türk lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüştüren kurumlar vergisi mükelleflerinin, söz konusu yabancı paralarının dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır. (...)" açıklamaları yer almaktadır.

Bu kapsamda özelgeye göre; Adi Ortaklığın bilançosunda yer alan döviz tevdiat hesabının kısmen veya tamamen 17/02/2022 tarihine kadar Türk lirasına çevirilerek 6 ay vadeli kur korumalı Türk lirası mevduat hesabına aktarılmış olması nedeniyle söz konusu yabancı para varlığının dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazancı ile ilgili olarak kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklarca hisseleri oranında Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

03.02.2023 tarih ve 62030549-125-166919 sayılı özelge

12- Finansman Gider Kısıtlamasında Aynı Kaynaktan Doğan Varlığın Mahsubu

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Firmanın Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesi uyarınca ... ile Almanya'da mukim ... şirketleri tarafından belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen bir iş ortaklığı olduğu, söz konusu iş ortaklığının konusunun, "Çok Yüksek Hızlı Tren Setinin teslimi ile 3 yıl süreli Bakım-Onarım ve Temizlik Hizmet alımı" işi olduğu, ortaklığın söz konusu işin tamamını (mal temini ve işçilik dahil) ilişkili kişi konumundaki iki firmadan (taşeron) destek alarak gerçekleştirmekte olduğu ve ortaklıklarının işin tesisi ve yürütülmesi anlamında gerekli varlığının veya insan kaynağının bulunmadığı, söz konusu firmalar tarafından düzenlenen faturaların projenin maliyetini oluşturduğu ancak satış faturasının ortaklıkça TCDD'ye düzenlendiği, sözleşme para birimi döviz cinsinden olduğundan kur riski alınmaması için taşeronlar ile aradaki ticari ilişkide de aynı döviz cinsinin kullanıldığı, taşeron firmalar tarafından kuruma düzenlenen faturalara istinaden TCDD'ye satış faturası düzenlendiğinden ve TCDD'den yapılan tahsilata istinaden (avanslar dahil) taşeron firmalara ödeme yapıldığından bilançoda yer alan taşeron firmalara olan döviz cinsinden fatura borçlarının kurum açısından herhangi bir finansman ihtiyacı doğurmadığı, ortaklığın bu anlamda herhangi bir finansal veya kur riski taşımadığı, pasiflerdeki tüm borçların karşılığında aktifte bu borçlar ile birebir ilişkili olacak bulunduğu, diğer bir deyişle bahsi geçen borç ve alacakların aynı kaynaktan doğduğu, söz konusu ilişkili borç ve alacakların değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı gideri ve gelirlerinin birbirini götürmekte olduğu belirtilerek, söz konusu faaliyet çerçevesinde, bilançoda "Satıcılar" hesabında takip edilen ve herhangi bir finansman ihtiyacı doğurmadığını belirtilen taşeronlara ilişkin döviz cinsinden borçların finansman gider kısıtlaması kapsamında olup olmadığı ve ilgili borç tutarlarının finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması gerektiği sonucuna varılması durumunda bu borçlardan doğan kur farkı zararları ile bu borçlar ile birebir ilişkili olan ve yine bilançoda "Alıcılar" hesabında takip edilen TCDD'den döviz cinsinden alacaklara istinaden oluşan kur farkı gelirlerinin finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınıp alınmayacağı konusunda Başkanlıktan görüşü talep edilmiştir.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin "11. Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı bölümünün "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı bölümünde;

"Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.

1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklardan doğan kur farkı giderleri 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Yabancı para kurlarındaki düşüş veya yükselişler nedeniyle, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kur farkı geliri veya kur farkı gideri söz konusu olabilmektedir. Şu kadar ki aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve gi-

derleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır.

Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu olduğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar kapsamında özalgeye göre; finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca İş Ortaklığınca kullanılan yabancı kaynakların öz kaynaklarını aşması halinde, aşan kısma münhasır olmak üzere kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, kur farkı vb. gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan söz konusu uygulamada finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmadığından, bilanço aktifinde yer alan ve ...'den olan alacaklardan kaynaklanan "Alıcılar" hesabı ile ortakların ... ile ... olan borçlara istinaden "Saticılar" hesabında izlenen borçların aynı kaynağa ilişkin olmaması nedeniyle, söz konusu borç ve alacaklara istinaden oluşan kur farkı geliri ile kur farkı giderinin birbirinden mahsubunun mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

03.02.2023 tarih ve 62030549-125-166945 sayılı özelge

13- Kısmi Bölünme Nedeniyle Sermaye Azaltımında Vergilendirme

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; ... olarak %... oranında iştirak edilen ve bilançonun aktifinde iki yıldan daha fazla bir süredir bulunan, ... TL kayıtlı değeri olan ... hisselerin yeni kurulacak bir anonim şirkete devredileceği, kısmi bölünmede aynı sermaye konulacak hisseleri devralan şirkete artırılacak sermaye sonucunda çıkarılacak hisselerin devreden şirket ortaklarınıza verileceği, kısmi bölünmede devredilen varlığa karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle bölünen şirketin nezdinde ... TL sermaye azaltımı yapılacağı, şirketin mevcut sermayesinin ... TL olması sebebiyle bu sermaye azaltımını karşılayabilmek için bölünme aşamasında sermaye azaltımı ile eş zamanlı olarak özkaynaklar içerisinde mevcut enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, geçmiş yıl karları ve yedeklerden karşılanmak üzere kısmi bölünme öncesinde sermaye artışı yapılacağı belirtilerek;

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



- Şirket ortaklarının bir kısmının gerçek kişi olması sebebiyle bu kişilerin iktisap ettiği yeni şirket hisselerinin iktisap tarihi olarak şirket hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi yoksa yeni kurulacak şirket hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi dikkate alınacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde, "Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur. (...) devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir." şeklinde ifade edilmiş olup, 19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla; I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri, II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri, III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilir.

Buna göre özelge uyarınca; kısmi bölünme sonucu sermaye azaltımı yapan şirketin aynı anda sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermaye yedekleri ile geçmiş yıl karlarının devralan şirkete aktarılması ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların sermaye alt hesaplarında takip edilmesi halinde, sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergileme söz konusu olmayacağı, ancak, söz konusu hesapların devralan şirkette başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde ise bu işlemin gerçekleştiği dönemde devralan şirket nezdinde vergilendirme yapılacağı ifade edilmiştir. Şirketin, sermaye azaltımının, sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermaye yedekleri ile geçmiş yıl karlarından karşılandığı ve bu hesaplarda yer alan tutarların devir alan şirketin sermaye alt hesaplarında takip edilmediği durumlarda ise sermaye azaltımı esnasında gerekli vergilendirme işlemlerinin yapılacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan, kısmi bölünme sonucu ortaklara verilecek yeni anonim şirkete ait hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak kısmi bölünmeye konu olan şirketin hisse senetlerinin edinim tarihinin esas alınması gerektiği ifade edilmiştir.

03.02.2023 tarih ve 62030549-125-162112 sayılı özelge

14- Finansal Kiralama Maksadıyla Düzenlenen Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesine İstinaden Yapılacak İşlemlerde Noter Harcı İstisnası

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; taşınmaz maliki (arsa sahibi) ile şirket arasında "Finansal Kiralama Maksadıyla Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi" akdedildiği belirtilerek, noterde düzenlenen "Finansal Kiralama Maksadıyla Düzenleme Şeklinde Kat (İnşaat) Karşılığı Satış Vaadi Sözleşmesi" ile "Finansal Kiralama Maksadıyla Düzenleme Şeklinde Hasılat Paylaşımı Satış Vaadi Sözleşmesi"nin 6361 sayılı Kanununun 37 nci maddesi hükmüne göre noter harcından istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmesi üzerine "Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi" yönünden görüş şirkete bildirilmiş olup, bu defa söz konusu sözleşme ile illiyet bağı olduğu belirtilen finansal kiralama sözleşmeleri ibraz edilerek konunun yeniden değerlendirilmesi Başkanlıktan talep edilmiştir.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanununun 18 inci maddesinde, finansal kiralama sözleşmesinin, kiralaayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşme olduğu; 37 nci maddesinde, finansal kiralama sözleşmeleri, bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar, finansal kiralama konusu malların teminine ilişkin kiralaayan ve satıcı arasında düzenlenen sözleşmeler ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtların damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemlerin (finansal kiralama konusu gayrimenkullerin kiralaayanlar tarafından devir alınmasına ilişkin tapu işlemleri hariç) harçtan istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler uyarınca özelgeye göre; şirket tarafından inşa edilecek binalarda yer alan bağımsız bölümlerin finansal kiralama suretiyle kiralanmasına ilişkin olarak, finansal kiralama sözleşmeleri imzaladığı, daha sonra aynı parselde kayıtlı taşınmazın arsa sahibi ile müteahhit firma olarak "Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi" sözleşmesi imzaladığı ve son olarak Ana Yüklenici Sözleşmesi imzalayarak daha önce inşaat sözleşmesi ile yükümlendiği inşaat işlerinin yapımını başka firmaya devrettiği hususları dikkate alındığında, şirketin müşterileri ile imzaladığı finansal kiralama sözleşmelerine konu bağımsız bölümlerin teminine ilişkin olduğu anlaşılan söz konusu "Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi"ne noter harcı istisnası uygulanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

27.02.2023 tarih ve E-97895701-140.04.01[2022/1660]-252439 sayılı özelge