

İÇİNDEKİLER

- 1 Nevi Değişikliği Dolayısıyla Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi
- 2 Uluslararası Taşımacılık Hizmetlerine Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında 1 Puan Kurumlar Vergisi Oranında İndirim Uygulanması
- 3 Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kurum Kazançlarına İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanma Dönemi
- 4 İndirimli Kurumlar Vergisi
- 5 Yapılan İşin Yıllara Sari İnşaat İşi Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği ve Yapılacak Ödemeler Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı
- 6 Yurt Dışından Satın Alınan Navigasyon Programı İçin Ödenecek Bedellerden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı
- 7 İlişkili Kişilerden Yapılan Mal Ve Hizmet Alımları Dolayısıyla Vade Farklarının Örtülü Sermaye Kapsamında Kazanç Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı
- 8 Kıst Dönem KDV Beyannamesinin Süresinde Verilmemesi Nedeniyle % 5 Vergi İndiriminden Yararlanılıp Yararlanılmayacağı
- 9 Belediye Tarafından Yapılan Gelir Desteği Ödemesinin Vergilendirilmesi Hususu
- 10 Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması Hk.
- 11 Ücret Ödemelerinde Asgari Ücret Tutarındaki Vergi İstisnasının Ek Emeklilik Aylığı Ödemelerinin Ücret Olarak Vergilendirilen Kısma Uygulanıp Uygulanmayacağı Hususu
- 12 Serbest Meslek Erbabı Kişilere İcra Dairesi Aracılığı İle Banka Üzerinden Yapılan Ödemeler Üzerinden Gelir Vergisi Kesintisinin Nasıl Yapılacağı İle Belge Düzeninin Nasıl Olacağı
- 13 Yurt Dışındaki Kurumlardan Alınan Sertifikalandırma Hizmeti Nedeniyle Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı
- 14 Yurt Dışından İthal Edilen Yazılım Programları İçin Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

1- Nevi Değişikliği Dolayısıyla Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; limited şirket olarak faaliyet gösteren Şirketin nev'i değiştirmek suretiyle anonim şirkete dönüşmesinden sonra anonim şirket hisse senetlerinin bastırılacağı belirtilerek, şirket ortakları açısından anonim şirket hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak hangi tarihin dikkate alınacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "2- Hisse Senetlerinin İktisap Tarihi" başlıklı bölümünde;

"Hisse senetlerinin üç ay süreyle elde tutulduktan sonra satılması halinde doğan değer artış kazancının vergilendirilmeyecek olması hisse senedinin iktisap tarihinin bilinmesini önemli kılmaktadır. Bu nedenle, hisse senedi alım satımı yapanların vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmeleri açısından hisse senetlerinin iktisap tarihini izlemeleri gerekmektedir.

Genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte gerçek kişi ortakların şirketin sermaye artırımına gitmesi dolayısıyla sahip oldukları hisse senetlerinin ve aynı hisse senedinden değişik tarihlerde alım yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde elden çıkarılan hisse senetlerinin iktisap tarihinin belirlenmesi farklılık göstermektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, limited şirketin nev'i değişikliği dolayısıyla anonim şirkete dönüşmesi halinde, şirket ortaklarına verilecek hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, ortakların söz konusu şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip oldukları tarihin (hisse senetlerinin bastırıldığı tarihin) esas alınması gerektiği ifade edilmiştir.

25/05/2023 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2022]-577449 sayılı özelge

2- Uluslararası Taşımacılık Hizmetlerine Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında 1 Puan Kurumlar Vergisi Oranında İndirim Uygulanması

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirketin ulusal ve uluslararası taşımacılık faaliyetiyle işgal etmekte olduğu, 7351 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen yedinci fıkrayla, ihracat yapan kurumların 01.01.2022 tarihinden itibaren münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulandığı belirtilerek, Şirketin yurt dışındaki müşterilere yaptığı uluslararası taşımacılık hizmetinden elde edilen kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasında;(7351 sayılı kanunun 15 inci maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 1/1/2022 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uy-

gulanmak üzere 22.01.2022) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara ise 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.1.2 İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulaması" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Tebliğin, "32.1.2.2. Kapsam ve yararlanacak olanlar" başlıklı alt bölümünde,

- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları söz konusu 1 puanlık indirimle konu edilebilecektir." açıklamasına,

"32.1.2.3. Kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasının şartları" başlıklı alt bölümünde,

- İhracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal etmeleri yeterli olacaktır.

...

açıklamasına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan Şirketin yurt dışında mukim müşterilere vermiş olduğu uluslararası taşımacılık hizmeti dolayısıyla elde ettiği kazançta kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

23.05.2023 tarih ve 49327596-125[KVKÖZ.2022.93]-97624 sayılı özelge

3- Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kurum Kazançlarına İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanma Dönemi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; genel teşvik uygulamasına ilişkin olarak almış olunan ... tarihli ve ... sayılı Yatırım Teşvik Belgesinin, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca ... tarihinden itibaren ... Bölge desteklerinden yararlanacak şekilde revize edildiği belirtilerek, bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcı olan ... tarihinden itibaren diğer faaliyetlerden elde edilen kurum kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesinin mümkün olup olamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

19/6/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının "Vergi indirimi" başlıklı 15 inci maddesinde indirimli kurumlar vergisine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, bu maddenin beşinci fıkrasında; toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve yatırımların gerçekleştirildiği bölgelere göre farklı oranlarda olmak üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2.5. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması" başlıklı bölümünde; diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı) müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır.

Özelgeye göre, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca revize edilen yatırım teşvik belgesiyle birlikte ... tarihinden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasına hak kazanan Şirketin, bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcı olan ... tarihinden itibaren tamamlama vizesi yapılması amacıyla Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kurum kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

23.05.2023 tarih ve 85373914-125[49.01-76]-49717 sayılı özelge

4- İndirimli Kurumlar Vergisi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

- Enerji mevzuatı hükümleri çerçevesinde, doğalgaz ve petrol başta olmak üzere enerji sektöründe her türlü üretim, işleme, satış, dağıtım, yatırım, araştırma, geliştirme, ihracat ve ithalat faaliyetleri ile bu amaçla yurt içinde ve yurt dışında ticari ve sınai tesisler kurulması işleri ile iştigal edildiği,
- Şirketin rafineri yatırımının yanında kapasite arttırıcı ve performans iyileştirmeye yönelik ham petrol depolama ve boru hattı yatırımlarının da bulunduğu, söz konusu yatırım projelerinin şirketin finansman modelinin bir sonucu ve gerekliliği olarak ilgili kreditorlerin de onayına tabi olduğu,
- Ham petrol depolama ve boru hattı projelerine ilişkin sürecin bu projelere ilişkin şifahi olarak olumlu yanıt alınmasını müteakip başladığı, akabinde de projelerinin gecikmemesi adına grup şirketi ... tarafından projelerin yapımına fiilen başladığı,
- ... şirketi ile biri ham petrol depolama tankı diğeri de boru hattı projesine yönelik olarak iki adet mühendislik tedarik ve inşaat sözleşmesinin hazırlandığı, sözleşmelerin imza sürecinin tekemmül edemediği, ... şirketi yüklediği işlerin önemli bir kısmını tamamladığı, kreditorlerin onay sürecinin ise çeşitli nedenlerden dolayı uzayarak 2023 yılı itibarıyla tamamlandığı,
- ... şirketi ile şirket arasında hazırlanmış ve bekletilmekte olan biri ham petrol depolama tankı diğeri ise boru hattı projesine yönelik iki adet sözleşmenin yürürlük tarihleri geriye dönük olmakla birlikte (...) imza tarihinin ise ... tarihi olacak şekilde imzalanmasının planlandığı belirtilerek

Şirketiniz ile ...şirketi arasında yürürlük tarihleri geriye dönük olmakla birlikte imza tarihleri ... olmak üzere iki adet sözleşme akdedilmesinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi uygula-

masından yararlanılmasına engel teşkil edip etmeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde;

"(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.

Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır."

...

hükümlerine yer verilmiştir.

Özelgeye göre, yapılan harcamaların yatırım teşvik belgesi kapsamında değerlendirilebilmesi için ilgili makine ve teçhizatın belge kapsamı onaylı listelerde yer alması ve gerek makine ve teçhizat gerekse bina inşaat ve diğer harcamalar ile ilgili fatura veya gümrük giriş beyannamesinde (ithal makine ve teçhizat için) belirtilen tarih ile yevmiye kaydının belgede kayıtlı yatırım süresi içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, Şirket tarafından, grup şirketi ... şirketi tarafından yapılan ham petrol depolama ve boru hattı projelerine ilişkin yürürlük tarihleri geriye dönük olacak şekilde ... tarihi itibarı ile sözleşme imzalanması, yapılan yatırım harcamalarının Şirket adına düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında olması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

22.05.2023 tarih ve E-62030549-125[32/A-2023]-561630 sayılı özelge

5- Yapılan İşin Yıllara Sari İnşaat İş Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği ve Yapılacak Ödemeler Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; taraflar arasında aktif cihazların temini, montajı, ayarlanması, mevcut kablolanmanın kontrolü ve kabinetlerin reglajı, ek kablolama temini ve kurulumuna ilişkin mal alımına ait sözleşmenin x tarihinde imzalandığı, şirket ile yüklenici firma arasında düzenlenen iş yeri teslim tutanağının ise x tarihinde imzalandığı ve işin süresinin sözleşmenin imza tarihinden itibaren x



ay olacağı belirtilerek, söz konusu sözleşme kapsamında yapılan işin yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir. Madde kapsamına giren işlerde işin başlangıç tarihi olarak; yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih olarak kabul edilmesi gerekir.

Buna göre özelge uyarınca, şirketin yüklenici firma ile imzaladığı sözleşmenin tetkikinden; söz konusu işin fiziksel ve çevresel güvenlik başlığı altında tanımlanmış şartlarını karşılayacak şekilde aktif cihazların temini, montajı, ayarlanması, mevcut kablolanın kontrolü ve kabinetlerin reglajı, ek kablolama temini ve kurulumu işlerinden oluştuğu anlaşıldığından, söz konusu sözleşme kapsamında yapılan işlerin yıllara sari inşaat işi kapsamında değerlendirilemeyeceği, mezkur iş kapsamında yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği ifade edilmiştir.

25.05.2023 tarih ve E-38418978-120[42-2022/1-İ]-220044 sayılı özelge

6- Yurt Dışından Satın Alınan Navigasyon Programı İçin Ödenecek Bedellerden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin ...'da mukim olan ve Türkiye'de herhangi bir şubesi bulunmayan bir firmadan navigasyon uygulaması satın aldığı ve söz konusu program üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadığı, uygulamanın yalnızca otomobil ses ve görüntü sistemlerine dahil ederek satışının yapıldığı belirtilerek, bu firmaya ödenecek bedeller üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edildiği görülmüştür.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, ilgili düzenlemeler ve özelge uyarınca;

-Yurt dışında mukim firmalardan ithal edilen navigasyon harita programı üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

-Yurt dışında mukim firmalara işletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir navigasyon harita programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

-"Copyright" kapsamında bir navigasyon harita programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek



olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki adı geçen firmanın mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmada söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükmün dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

29.05.2023 tarih ve 62030549-125[30-2018/311]-589827 sayılı özelge

7- İlişkili Kişilerden Yapılan Mal Ve Hizmet Alımları Dolayısıyla Vade Farklarının Örtülü Sermaye Kapsamında Kazanç Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; grup firmaları arasında mal veya hizmet alım-satım işlemi gerçekleştirildiği, alım satım işlemleri neticesinde oluşan tutarların vadesinde ödenemediği, satıcı grup firması tarafından müşteri grup firması adına vade farkı hesaplandığı, hesaplanan bu vade farkının hesaplayan satıcı grup firması tarafından gelir veya kurumlar vergisi matrahına dahil edilerek vergilendirildiği, ancak adına vade farkı hesaplanan grup firmasının dönem başı öz kaynaklarının üç katından daha fazla bir tutarda ortaklara (ilişkili kişilere) borcu olmasından ötürü ilişkili kişiler tarafından hesaplanan ve öz kaynağın üç katını aşan tutara isabet eden vade farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilip ticari kara ilave edildiği belirterek, adına vade farkı hesaplanan borçlu grup şirketinde mali zarar hesaplanması nedeniyle kurumlar vergisi tahakkuk etmemesi nedeniyle, alacaklı grup firması tarafından hesaplanan vade farkı gelirinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar vergiden istisnadır.

Aynı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında ise; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ortak veya ortakla ilişkili sayılan bir şirketten borç alınması işleminin örtülü sermaye kapsamına girmesi halinde örtülü sermaye sayılan borç tutarı üzerinden hesaplanan ve ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (7) nci fıkrasında; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla özelgeye göre; ilişkili kişiden yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin olan, piyasa koşulları ve ticari teamüle uygun vade sürelerini aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınması ve bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farklarının tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı,

Öte yandan, örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde, vade farkı hesaplayan şirketin bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkı için düzeltme yaparak kazanç istisnasından yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

22.05.2023 tarih ve E-31435689-125-73618 sayılı özelge

8- Kıst Dönem KDV Beyannamesinin Süresinde Verilmemesi Nedeniyle % 5 Vergi İndiriminden Yararlanılıp Yararlanılmayacağı

Özelgeye konu edilen olayda; şirketin ... tarihinde nev'i değişikliği ile anonim şirkete dönüştüğü, hafta sonu tatili nedeniyle tescil işlemlerinin ... tarihinde gerçekleştiği, limited şirket adına en son düzenlenen fatura tarihinin ... tarihli olduğu, ...-... dönemi KDV beyannamesinin limited şirket adına, ...- ... dönemi KDV beyannamesinin anonim şirket adına verildiği, şirketin beyannamelerin zamanında verilip tahakkuk eden vergilerin süresinde ödendiği, limited şirket iken Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesi hükümleri doğrultusunda "vergiye uyumlu mükelleflere" sağlanan indirimden yararlandığı belirtilerek, limited şirket adına ... günü için KDV beyannamesi verilip verilmeyeceği, ... için KDV yönünden beyanname yükümlülüklerinin bulunması halinde vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan indirimden yararlanılıp yararlanılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci madde hükmü kapsamında konu ile ilgili olarak yayımlanan 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapan 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4.1.İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması" başlıklı bölümünde ise;

"İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de indirim hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirim hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir.

şeklinde ifade edilmiştir.

Buna göre özelge uyarınca; nev'i değişikliği işleminin yapıldığı ayın başından nev'i değişikliği tarihine kadar (... tarihi dahil) gerçekleşen işlemlerin limited şirket; nev'i değişikliğinin gerçekleştiği tarihten itibaren bu tarihin içinde bulunduğu ayın sonuna kadar olan işlemlerin ise anonim şirket tarafından KDV beyannamesi ile beyan edilerek tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gerektiği, dolayısıyla nev'i değişikliği yapan limited şirket tarafından kanuni süresinde verilmesi gereken .../... dönemi KDV beyannamesinin süresinde verilmemesi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan %5'lik vergi indirimden yararlanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

23.05.2023 tarih ve 17192610-125[KV-21-90]-109226 sayılı özelge

9- Belediye Tarafından Yapılan Gelir Desteği Ödemesinin Vergilendirilmesi Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin halk otobüsü/otobüs ile yapılan şehir içi ve banliyö yolcu taşımacılığı" faaliyeti ile iştiğal ettiği ve hasılat esaslı vergilendirme ve hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne tabi olduğu belirtilmiş olup Gaziantep Büyükşehir Belediyesince toplu taşıma hizmetlerinden ücretsiz veya indirimli olarak yararlananlara ilişkin sağlanan gelir desteğinin hasılat esaslı kazanç tespitinde hasılatı dahil edilip edilmeyeceği, söz konusu gelir desteğinin KDV beyanına konu edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin; V/A-2.5. numaralı bölümünde; "... Bu kapsamda vergilendirilenler, özel halk otobüsü işletmeciliği ve/veya dolmuş işletmeciliği ile ilgili elde ettikleri diğer hasılatı da (amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satışları, reklam gelirleri vb.) hasılat esaslı vergilendirme matrahına dahil ederler." ifadesi yer almaktadır.



309 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin; "Vergiye tabi kazancın hesaplanması" başlıklı 5'inci maddesinde, "(1) Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerden başvuruları vergi dairesi tarafından Kabul edilenler, söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının %10'unu bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak beyan edeceklerdir..." ifadesi yer almaktadır.

Özelgeye göre, hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre vergilendirilen halk otobüsü/otobüs ile yapılan şehir içi ve banliyö yolcu taşımacılığı faaliyeti nedeniyle belediyeler tarafından yapılan gelir desteği ödemesinin, hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından elde edilen gayrisafi hasılat tutarına dahil edilmesi ve bu kapsamda elde ettiğiniz gayrisafi hasılat üzerinden gelir vergisi ve katma değer vergisi hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

29/07/2023 tarih ve E-16700543-120[22-515-87]-44022 sayılı özelge

10- Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin üretim ve ihracat faaliyetiyle iştigal ettiği, ilgili dönem geçici vergi beyannamesinde ticari bilanço zararı bulunduğu ancak mali karın tespiti aşamasında kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço zararına eklenmesi nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluştuğu belirtilerek söz konusu kazançta "1 puan indirimli kurumlar vergisi" oranının uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinde; ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağı, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacağı, bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmayacağı hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, ticari bilanço zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi suretiyle kurumlar vergisi matrahı oluşmuş olsa da ihracat ve üretim faaliyetlerinin zararlı sonuçlanması halinde, kurumlar vergisi matrahına 1 puan indirim uygulanmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

29/05/2023 tarih ve E-62030549-125-587580 sayılı özelge

11- Ücret Ödemelerinde Asgari Ücret Tutarındaki Vergi İstisnasının Ek Emeklilik Aylığı Ödemelerinin Ücret Olarak Vergilendirilen Kısımına Uygulanıp Uygulanmayacağı Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef tarafından vakıf yararlananlarına yapılan ek emeklilik aylığı ödemelerinin en yüksek devlet memuruna ödenen maaş ka-

dar olan kısmının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu kapsamında damga vergisinden istisna edildiği belirtilerek yapılan ödemelerin istisnayı aşan kısımlarına aynı maddenin (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendinde, "Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)"

hükmüne yer verilmiştir.

216 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; "Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile eklenen (18) numaralı bendinde; "Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin 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.

Özelgeye göre, vakıf yararlananlarına ödenen emekli aylıklarının, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendine göre istisna dışında kalan kısmının, aynı Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca ücret olarak vergiye tabi tutulması gerektiği, diğer taraftan, vakıf yararlananlarına yapılan emekli aylığı ödemelerinin istisnayı aşan kısmına 1/1/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablosunda yer alan damga vergisi istisnasının uygulanmasının mümkün olduğu, aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecek olup, en yüksek ücret alınan işverene bu durumu bildirme yükümlülüğünün hizmet erbabına ait olduğu, bu bağlamda, mükelleften emekli maaşı alanların bir işverene bağlı olarak ayrıca bir ücret geliri elde etmeleri halinde ise istisnanın sadece en yüksek ücret gelirin'e uygulanması gerektiğinden ve bu ücretinin emekli aylığı ödemelerinin istisnayı aşan kısmından fazla olacağı değerlendirildiğinden, söz konusu istisnanın, ücret gelirlerine işverenince uygulanacak ve emekli aylığı ödemelerinin istisnayı aşan kısmına ayrıca uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

07/09/2023 tarih ve E-90792880-155.01.05.02[373]-378219 sayılı özelge

12- Serbest Meslek Erbabı Kişilere İcra Dairesi Aracılığı İle Banka Üzerinden Yapılan Ödemeler Üzerinden Gelir Vergisi Kesintisinin Nasıl Yapılacağı İle Belge Düzeninin Nasıl Olacağı

Özelge talep formunda; Şirketin sinema ve televizyon program ve film yapımı faaliyetinde bulunduğu, şirketin yönetimine Asliye Ticaret mahkemesinin ... Esas No.lu kararı il dışarıdan kayyum heyeti tayin edildiği, anılan Mahkeme tarafından şirketin tüm alacak ve borçlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerinin münhasıran ... Bankasının Levent şubesindeki şirketin hesabı üzerinden gerçekleştirilmesine karar verildiği, şirket aleyhine açılan icra dosyaları kapsamında haciz ihbarnameleriyle şirketin bahse konu hesabından haczen tahsil edilen ödemelerin bazılarının serbest meslek erbabı sanatçı ve avukatlara yapıldığı belirtilerek, bu şekilde yapılan ödemelerde tevkifat yükümlülüğü ve belge düzeninin nasıl olması gerektiği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya zorunlu olan kişi ve kurumlar ile tevkifata tabi ödemeler belirtilmiştir. Aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Mezkur maddenin üçüncü fıkrasında ise 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı düzenlemesi yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Makbuz mecburiyeti" başlıklı 236 ncı maddesinde ise serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 311 Seri No.lu Gelir vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Anılan Tebliğde, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu tarafından tevkifat yapılması ve avukat tarafından da borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu tarafından tevkifat yapılması, avukat tarafından da borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı tarafından avukata ödeme yapılması esnasında tevkifat yapılması, alacaklı tarafından borçlu adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi, alacaklı tarafından vekalet ücretinin serbest meslek erbabı avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğin 25 inci maddesinin altıncı fıkrasında, “(6) İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Aynı şekilde icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.” düzenlemesi yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara çerçevesinde;

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden;

Şirketin alacaklı serbest meslek erbabı sanatçı ve avukatlarca şirket aleyhine açılan icra dosyalarına ilişkin haciz ihbarnamelerine istinaden ... Bankasının Levent şubesindeki şirket hesabından söz konusu alacaklılara ödenmek üzere haczen yapılan vekalet ücreti ödemeleri dahil yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu durumda söz konusu serbest meslek erbabı sanatçı ve avukatlar tarafından şirket adına serbest meslek makbuzu düzenlenecek, bu kişiler tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti ödemeleri dahil yapılan ödemeler, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Vergi Usul Kanunu Yönünden;

Asliye Ticaret Mahkemesi kararıyla kayyum atanan şirketin yine aynı mahkeme kararına istinaden tüm tahsilat ve ödemelerinin gerçekleştirilmesine karar verilen banka hesabından icra dairesi aracılığı ile serbest meslek erbaplarına yapılan ödemeler (vekalet ücreti ödemelerinde, doğrudan alacaklı taraf avukatına yapılan vekalet ücreti ödemeleri) için, serbest meslek erbapları tarafından şirket adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Alacaklı taraf vekalet ücretinin, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya ödenmesi halinde ise mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddeleri çerçevesinde, alacaklı tarafından şirket adına fatura düzenlenmesi icap etmektedir.

07/07/2023 tarih ve E-62030549-120[94-2021/516]-718872 sayılı özelge

13- Yurt Dışındaki Kurumlardan Alınan Sertifikalandırma Hizmeti Nedeniyle Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Özelge talep formunda; Şirketin ana faaliyet konusunun her türlü endüstriyel tesislerde, boru hatlarında, hidroelektrik, termik, rüzgar ve kombine enerji santrallerinde, otomotiv sanayisinde, meta-



lik malzeme ve yapısal malzeme imalat sektöründe tahribatsız muayene hizmetleri verdiği, belirtilen hizmetlerin verilebilmesi için çalışanların iş dalına göre sertifikalandırılması gerektiği, sertifikalandırılmış çalışanların hazırladığı uygunluk raporlarında bu kişilerin yetkinlik bilgilerinin yer almasının zorunlu bulunduğu ve bu bilgilerin ilgili standart kurumların sitelerinden kontrol edilebildiği, çalışanların şirket tarafından eğitime tabi tutularak yetkin kılındığı ve yurt dışından sertifikaların temin edilerek yetkin hale getirilen kişilerin sertifikalandırıldığı, sertifikalandırılan kişilerin şirkette çalıştığı sürece sertifikaları kullanabildiği ve sertifikaların geçerlilik süresinin 3 yıl olduğu, ayrıca şirket personelin dışında başka firmalardan talep gelmesi durumunda onların çalışanlarının da aynı şekilde sertifikalandırıldığı belirtilerek, yurt dışında mukim standart kurumlarından temin edilen ve 3 yıl geçerliği bulunan sertifikalar için yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi ve KDV tevkifatı yapılması gerekip gerekmediği konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20; gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde ise %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, mükellef kurum tarafından verilen ek açıklama dilekçesinde personele eğitimin mükellef kurum tarafından verildiği ve sınavların yine mükellef kurum tarafından yapıldığı, yurt dışındaki firmaya sertifika bedelinin ödenip sertifikanın kullanım hakkını şirket personeline verildiği ve sertifikaların 3 yıl geçerli olduğu belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)'nin;

- 1/1 inci maddesinde, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- 6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,



- 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, 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,

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

hükümlerine yer verilmiştir.

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler ile ilgili ayrıntılı açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1.) bölümünde yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara çerçevesinde;

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden;

Mükellef kurumun faaliyetlerinin icrası için zorunlu olan sertifikalara ait süreli kullanım hakkının alınması nedeniyle, yurt dışında mukim firmalara yapılacak ödemeler gayri maddi hak olarak değerlendirilecek olup, söz konusu ödemeler üzerinden Türkiye'de %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, sertifikalandırma hizmetinin alındığı yurt dışında mukim standart kurumlarının mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunması durumunda, sertifikalar için yapılan söz konusu ödemeler Anlaşmaların "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilecek olup, bu ödemeler üzerinden ilgili Anlaşmanın 12 nci maddesinde belirtilen oranı geçmeyecek şekilde Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için yurt dışında mukim firmaların ilgili ülkede tam mükellef olduğunun ve tüm dünya gelirleri üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin ilgili ülke yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya ilgili ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen birer örneğinin vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden;

Mükellef kurum tarafından yurtdışı firmalardan temin edilen sertifikalandırma hizmetinden Türkiye'de faydalandığından, alınan bu hizmet Kanununun 1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olup bu işlemde do-



ğan KDV'nin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde ödenen KDV, aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca sertifikalandırma hizmetinin ithal edilerek yurt içindeki müşterilere satışı genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

25/05/2023 tarih ve E-17192610-125[KV-20/49]-111076 Sayılı Özelge

14- Yurt Dışından İthal Edilen Yazılım Programları İçin Yapılan Ödemelerde Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Özelge talep formunda; Şirketin Kanada merkezli bir firmadan web sitesi yazılım hizmeti aldığı belirtilerek, söz konusu yazılım programları karşılığında yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi ve KDV tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış; maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

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

29.04.2011 tarih ve 27919 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile ... Hükümeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ... tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşmanın 7 nci maddesinde ticari kazançların, 12 nci maddesinde gayrimaddi hak bedellerinin, 14 üncü maddesinde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,
 - 6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; mal tesliminde, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,
 - 9 uncu maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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,
 - 29 uncu maddesinde ise mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri,
- hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara çerçevesinde;

Kurumlar Vergisi Kanunu ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden;

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

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

Yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliğinde olması halinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 7 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliğinde olması durumunda, elde edilen kazanç esasen serbest meslek faaliyeti niteliğinde olmakla birlikte Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 14 üncü maddesinin yalnızca gerçek kişilerin faaliyetlerini düzenlemesi nedeniyle Anlaşmanın "İşyeri"ne ilişkin 5 inci ve "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, ... mukimi bir teşebbüse ait bir ticari kazanç, söz konusu teşebbüs Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunmadıkça, yalnızca ...'da

vergilendirilecektir. Dolayısıyla, ...mukimi teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin ...'da icra edeceği serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergilendirme hakkı yalnızca ...'ya ait olacaktır.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendi uyarınca, ... mukimi teşebbüs tarafından, çalışanları veya bu amaçla görevlendirilen diğer gerçek kişiler aracılığıyla Türkiye'de ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde Türkiye içinde toplam 183 günü aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri de dahil hizmet tedarikleri (aynı veya bağlı proje için) nedeniyle Türkiye'de iş yerinin olduğu kabul edilecektir. Türkiye'de bir işyerinin olduğu durumda, ... mukimi şirketin söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

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

Şirket tarafından bir gayrimaddi hak elde edilmesi halinde, söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinin gerçek lehtarının ... mukimi firmanın olması durumunda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 12 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Aynı Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 1 nci fıkrası (a) bendi hükmü gereğince, söz konusu ödemeler için Türkiye'de bu şekilde ödenen vergi, Kanada'da ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden;

Mükellef kurum tarafından ... mukimi firmadan ithal edilen yazılım hizmetleri KDV'ye tabi olup, söz konusu firmanın ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmaması kaydıyla, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının Firma tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde ödenen KDV, aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.

24/05/2023 tarih ve 62030549-125[30-2020/166]-570919 sayılı özelge