

İÇİNDEKİLER

- 1 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Tasarım İndirimi Uygulaması
- 2 Kiralanan Binek Otomobile İlişkin Tazminat Bedeli Ödemesinin Giderleştirilmesi
- 3 Tasarım Merkezi Tarafından Yürütülen Tasarım Projelerinin Devamı Niteliğindeki İlk Madde ve Malzeme Harcamalarının İndirimi
- 4 Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi – İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar
- 5 Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Firmaya Verilen Tasarım/Dizayn Hizmetleri Hususu
- 6 Belediye Tarafından Yapılan Gelir Desteği Ödemesinin Vergilendirilmesi
- 7 ERP Lisansı ve ERP Yazılımı İçin Yapılan Ödemelerin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yatırım Harcaması Olarak Dikkate Alınmaması
- 8 İnternet Üzerinden Satışı Gerçekleştirilen Uluslararası Yolcu Biletlerinin Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni
- 9 Kooperatife Ait Arsaların Açık Artırma Usulüyle Satışında KVK ve KDV Uygulaması
- 10 Suudi Arabistan'da Geçici Olarak Görevlendirilen Personelin Gelirinin Vergilendirilmesi
- 11 Şirket Müdürünün İşin Gereği Olarak Yurtdışında Fuara Katılmak İçin Yapmış Olduğu Konaklama Ve Seyahat Harcamalarının Gider Olarak Kaydedilip Kaydedilemeyeceği
- 12 Vakfa Ait taşınmazın Kiraya Verilmesi
- 13 Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanıp Uygulanamayacağı
- 14 Yurt Dışı İnşaat ve Montaj İşlerinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi ve KDV Yönünden İstisna Olup Olmadığı

1- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Tasarım İndirimi Uygulaması

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde ... tasarım indiriminin bulunduğu belirtilmiş ve 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin on dördüncü fıkrasına göre 2022 yılı sonuna kadar, yararlanılan tasarım indirimiyle ilgili yüzde iki yatırım yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı ile bu yükümlülüğe uyulmamasının yaptırımının olup olmadığı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin Ek 1 inci maddesinde, “(1) 1/1/2022 tarihinden itibaren verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması halinde, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkra da yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sifira kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan tasarım indirimi tutarının yüzde ikisinin pasifte geçici bir hesaba aktarılması, bu tutarın geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şart olduğu ifade edilmiştir. Diğer taraftan, söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisinin tasarım indirimine konu edilmesinin mümkün bulunmadığı, bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergilerin vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edileceği açıklamasına yer verilmiştir.

02.05.2023 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2022/16]-44120 sayılı özelge

2- Kiralanan Binek Otomobile İlişkin Tazminat Bedeli Ödemesinin Giderleştirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; kira sözleşmesi yaparak kiralama olunan binek otomobili sözleşme süresi sona ermeden kiralama firmasına iade edilmesi sebebiyle cayma bedeli ödendiği belirtilerek, cayma bedeli adı altında ödenen tazminat tutarının, Gelir Vergisi Kanununun

40 ıncı maddesinde hüküm altına alınan binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulaması kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olup, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler hasıllattan indirim konusu yapılmaktadır.

311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin;

"Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler" başlıklı 14 üncü maddesinde, "(1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

(2) İşletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

(3) Birinci fıkrada kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

(4) Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, Şirket faaliyetlerinde kullanmak amacıyla kiralama yolu ile edinilen binek otomobil için kira sözleşmesinin süresi bitmeden cayma bedeli olarak ödenen tutar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan binek otomobillere ilişkin gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecek olup, bu tutarın en fazla %70'inin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının gerektiği ifade edilmiştir.

09.05.2023 tarih ve 38418978-120[40-20/24]-198932 sayılı özelge

3- Tasarım Merkezi Tarafından Yürütülen Tasarım Projelerinin Devamı Niteliğindeki İlk Madde ve Malzeme Harcamalarının İndirimi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

-Tasarım merkezi belgesine sahip olan şirketin, tasarım merkezinde gerçekleştirilmiş olduğu tasarım faaliyeti ile ilgili 5746 Sayılı Kanuna uygun olarak destek ve teşviklerden yararlandığı,

- Şirket tarafından bu kapsamda üretilen nihai ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek için üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin bir kısmının tasarım merkezi fiziki sınırları dışında projelerin numune üretimi, test deney çalışmaları ve laboratuvar aşamalarında kullanıldığı,
- Kumaşlar için tasarlanan her desenin ve renklerinin numune üretimi yapılarak deseninin üretilebilirliğinin doğrulanıp firmada yapılan denemelere ilave olarak fabrika dışında deneme işlemlerinin yaptırıldığı,
- Üretilen numunelerin nihai özelliklerin doğrulanması amacıyla firma içi ve firma dışındaki laboratuvarlarda testlere (yıkama, çekme, güç tutuşurluk, gramaj ölçümü, ışık haslığı vb.) tabi tutulduğu,
- Tasarım merkezi projeleri kapsamında gerçekleştirilen yeni ürün çalışmalarında; nihai ürünün oluşturulması aşamasında ürünlerin kullanılabilirliğinin ölçülmesi ve tasarımda gerektiği taktirde iyileştirme/revizyonlar yapılabilmesi adına test edilmesi gerektiği,
- "Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır..." ifadesinin aynı zamanda tasarım faaliyeti içinde geçerli olup olmadığı ve bu kapsamdaki söz konusu harcamaların tasarım indirimine konu edilip edilmeyeceği belirtilerek, bahse konu hususlar kapsamında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

6 seri no.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinin;

- "Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalar" başlıklı 4 üncü maddesinde, "(1) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetleri kapsamında yapılan ve Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalar aşağıda yer almaktadır.

a) İlk madde ve malzeme giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortisman tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler bu kapsamdadır. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve tasarım indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir. Buna göre, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinde fiilen sarf edilmeyen ilk madde ve malzemelere ilişkin giderlerin Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

...

d) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluş-

lardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemeleri kapsar. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.

..."

- "Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulama esasları" başlıklı 5 inci maddesinde, "...(2) Ar-Ge merkezlerinde yapılan bir harcamanın Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında; tasarım merkezlerinde yapılan bir harcamanın indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın münhasıran tasarım faaliyeti kapsamında yapılmış olması esastır.

..."

açıklamaları yer almıştır.

Özelgeye göre, nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar tasarım faaliyeti kapsamında olduğundan, tasarım merkezi fiziki sınırları dışında gerçekleştirilen ilk madde ve malzeme harcamalarından tasarım faaliyetinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetlerin tasarım indirimine konu edilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir. Öte yandan, nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan projelerin numune üretimi, test/deney çalışmaları ve laboratuvar aşamalarında ürün reçetelerinin oluşturulmasına yönelik harcamaların tasarım indirimine konu edilmesinin mümkün bulunduğu, test hizmetinin farklı firmalardan alınması durumunda dışarıdan sağlanan hizmet kapsamındaki bu harcamaların proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemeyeceğinin tabii olduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

18/05/2023 tarih ve 17192610-125[KV-22-35]-106775 sayılı özelge

4- Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi – İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin 3996 sayılı Kanun kapsamında ...- Otoyol projesini yürütmekte olduğu ve yatırım süreci çerçevesinde faaliyetlerini sürdürdüğü, şirketin taahhütlerini yerine getirmek üzere demir malzemesi aldığı ve bunu proje kapsamında kullandığı, yapım süreci kapsamında demir malzemesinin bir kısmının hurda olarak ayrıldığı, hurda olarak ayrılan demirin ise daha sonra mevzuat çerçevesinde lisanslı hurda alıcılarına satıldığı belirtilerek, hurda olarak ayrılan demirin satışından (hurda satışının) elde edilecek gelirin pasif nitelikli gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6.4.2. İndirim uygulamasına ilişkin sınırlamalar" başlıklı bölümünde, "2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

10.6.4.2.1. Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek:(H) A.Ş.29/7/2015 tarihinde 10.000.000 TL nakdi sermaye artırım kararı almış ve bu karar 14/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Ancak, (H) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemine ait gelir tablosundan, gelirlerinin %55'inin şirketin bankalarda yer alan vadeli mevduat hesaplarına işleyen faiz gelirleri ile iştiraklerden elde edilen kar payları toplamından oluştuğu görülmektedir.

Buna göre, (H) A.Ş.'nin gelirlerinin %25'inden fazlası pasif nitelikli gelirlerden oluştuğu için nakdi sermaye artışı nedeniyle indirilebilecek tutarın hesaplanmasında 2015 hesap dönemi için dikkate alınacak indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, şirketinOtoyol projesini yürütmek amacıyla satın aldığı demir malzemesinin bir kısmının hurda olarak satılması nedeniyle elde edilen kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi uygulaması açısından pasif nitelikli gelir olarak dikkate alınmaması gerektiği ifade edilmiştir.

09/05/2023 tarih ve 38418978-125[10-2022/12]-199185 sayılı özelge

5- Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Firmaya Verilen Tasarım/Dizayn Hizmetleri Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin şehir akvaryumları ve büyük çaplı akvaryumların proje çizimleri, tasarımların gerçekleştirilmesi ve ihracı gibi kapsamlı faaliyet gerçekleştirdiği, bu faaliyet kapsamında bir müşterisi ile sözleşme imzaladığı, mükellef tarafından söz konusu dizayn/tasarım kısmı işinin tamamlanarak fatura konusu edileceği, ayrıca söz konusu iş için avanslar alındığı, mükellefin proje çizim, tasarım/dizayn işlerinin geçmiş yıllarda da faaliyet konuları arasında yer aldığı, Yeminli Mali Müşavir tarafından düzenlenen Kurumlar Vergisi ve Eklerinin Tasdikine İlişkin Raporda" bu faaliyetlere de yer verildiği ancak, şirketin ana sözleşmesine'tasarım/dizayn hizmeti vermek" ibaresinin müşteri ile imzalanan sözleşmeden sonra eklendiği ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlandığı belirtilerek, mükellefin yapmış olduğu dizayn/tasarım.... kapsamında aynı sözleşmede ayrı etap olan tasarım/dizayn hizmetinden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile tasarım/dizayn faaliyetinin mükellefin ana sözleşmesine sonradan ilave edilmesinin henüz hizmetin tamamlanıp faturaya bağlanmadığı da dikkate alındığında söz konusu indirimde engel olup olmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5. Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümde; İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde faaliyet konuları arasında mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tut-



ma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi gibi faaliyet konularının yer alması gerektiği ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere verilen tasarım ve dizayn hizmetlerinden elde edilen kazancın % 50'si indirim konusu yapılabileceğinden mükellefin ana sözleşmesine "tasarım/dizayn hizmeti vermek" ibaresinin eklenip bu hususun Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edilip yayımlandığı tarihten itibaren bu faaliyetten elde ettiği söz konusu kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca özelgede; mükellefin ana sözleşmesine ilgili ibarenin eklenip bu hususun Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edilip yayımlandığı tarihten önce mükellefin verdiği hizmetler kapsamında almış olduğu avans tutarlarının, şirket ana sözleşmesinin tescilinden sonra gelir hesabına intikal ettirilmesi durumunda söz konusu tutarların da kazancın olduğu hesap döneminde indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

12/05/2023 tarih ve E-84098128-125[10-2021/13]-212590 sayılı özelge

6- Belediye Tarafından Yapılan Gelir Desteği Ödemesinin Vergilendirilmesi

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

KDV Genel Uygulama Tebliğinin V/A-2.5 numaralı bölümünde, hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükelleflerin 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 etmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre vergilendirilen halk otobüsü/otobüs ile yapılan şehir içi ve banliyö yolcu taşımacılığı faaliyetiniz nedeniyle belediyeler tarafından yapılan gelir desteği ödemesinin, hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından elde edilen gayrisafi hasılat tutarına dahil edilmesi ve bu kapsamda elde edilen gayrisafi hasılatın %10'unun bu faaliyete ilişkin vergiye tabi kazanç olarak dikkate alınması gerektiği ve belediyeler tarafından sağlanan gelir desteği tutarı hasılat esaslı vergilendirme usulü matrahına dahil olup, bu usule göre hesaplanan verginin 4 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

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

7- ERP Lisansı ve ERP Yazılımı İçin Yapılan Ödemelerin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yatırım Harcaması Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef tarafından T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında ... tarih ve ... sayılı yatırım teşvik belgesi alındığı, yatırım teşvik belgesinin konusunun tekstil elyafının hazırlanması ve iplik haline getirilmesi olduğu, söz konusu yatırımda üretimdeki kalitesizlik nedenlerinin bulunması ve kapasite kullanım oranının arttırılması amacı ile ERP lisansı ve ERP yazılımı satın alındığı, Teşvik Uygulama Başkanlığınca, yapılan harcamaların yatırım teşvik belgesi kapsamında olduğunun kabul edildiği ve diğer giderler kısmına dahil edilmesinin uygun görülmesi sonucu ERP lisansı ve ERP yazılımına ait bedellerin, Yatırım Teşvik Belgesi Yerli Makine Teçhizat listesine eklendiği belirtilerek, ERP lisansı ve ERP yazılımı için yapılan ödemelerin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım harcaması tutarı olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

19/06/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının; "Vergi İndirimi" başlıklı 15' inci maddesinde indirimli kurumlar vergisine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, bu maddenin; altıncı fıkrasında, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamaların vergi indirimi desteğinden yararlanamayacağı ifade edilmiştir.

Özelgeye göre; yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazançta teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanmasının esas olduğu, üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere alınan ERP lisansı ve ERP yazılımına ilişkin harcamaların; amortismanı tâbi iktisadi kıymetlere ilişkin olması sebebiyle, yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmak suretiyle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

18/05/2023 tarih ve 17192610-125[KV-21-73]-106773 sayılı özelge

8- İnternet Üzerinden Satışı Gerçekleştirilen Uluslararası Yolcu Biletlerinin Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin dar mükellef yabancı ulaştırma kurumu olan şubesinin havayolu ile yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı faaliyeti yürüttüğü, internet üzerinden satışı yapılan yolcu biletlerinin tamamının sunucusunun Türkiye dışında Katar-...'da bulunduğu belirtilerek internet üzerinden şube aracılığıyla yapılan yolcu bilet satışlarının, yolcuların internet üzerinden kendi satın aldığı bilet satışının ve seyahat acentelerinin kendi müşterilerine yapmış olduğu yolcu bilet satışlarının belge düzeni hakkında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

"IV.7.3.2. Hava Yolu ile Yurt İçi veya Yurt Dışı Yolcu Taşımacılığı İşİ ile İştigal Eden Mükelleflerin e-Bilet Düzenlemesi" başlıklı bölümünde;

"Türkiye'de faaliyette bulunan dar mükellef hava yolu firmalarının, sadece Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarını içeren biletleri bu Tebliğ kapsamındadır.

IATA üyesi olmayan hava yolu firmaları da istemeleri halinde e-Bilet uygulamasından yararlanabilecektir.

Belirtilen şartları taşıyan e-Biletler, tutarına bakılmaksızın fatura yerine geçen belge olarak kabul edilecektir. ...",

"IV.7.3.2.2.1. Hava Yolu Firmaları Tarafından Yapılan Satışlar" başlıklı bölümünde; Hava yolu firmaları tarafından yapılan satışlarda yolcu bilgilerinin kaydedildiği aşamada yolcu tarafından talep edilmesi halinde, yolcu bilgilerine ilaveten hesabına yolculuk yaptıkları mükellefin adı-soyadı/unvanı ve VKN/TCKN bilgileri de e-Bilet üzerinde gösterilecektir." ifadeleri yer almaktadır.

"IV.7.3.2.2.2. Acenteler Aracılığıyla Yapılan Satışlar" başlıklı bölümünde ise;

"e-Biletin Türkiye'de mükellefiyeti bulunan acenteler tarafından düzenlenmesi durumunda söz konusu acenteler, e-Bilet üzerinde yolcu bilgilerine ilave olarak kendilerine ait mükellefiyet bilgilerine ya da IATA nezdinde kendileri için oluşturulmuş bilgilere de yer vererek yolcuya e-Bilet muhteviyatını da içeren bir fatura düzenleyeceklerdir.

Bu fatura üzerinde yolcu bilgilerine ilaveten yolcu tarafından talep edilmesi halinde hesabına yolculuk yapılan mükellef bilgilerine de yer verilecektir. Acente tarafından düzenlenen ve e-Bilet muhteviyatını da içeren fatura, yolcu veya hesabına yolculuk yapılan mükellef tarafından; üzerinde acente bilgilerini de ihtiva eden e-Bilet ise acente tarafından gider/indirim konusu yapılabilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre; mükellefin faaliyeti ile ilgili olarak Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarını içeren biletlerin, e-Bilet olarak düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

28.04.2023 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20177]-484745 sayılı özelge

9- Kooperatife Ait Arsaların Açık Artırma Usulüyle Satışında KVK ve KDV Uygulaması

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; X yılında alınan arsaların işyerine dönüştürülerek üyelere teslim edildiği, yapılan olağan genel kurul toplantısında ihtiyaç fazlası olan parsellerde kayıtlı arsaların açık artırma usulüyle satışa çıkarılmasına karar verildiği belirtilerek, söz konusu arsaların satışında Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanılıp yararlanılamayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümlerle 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği hü-



küm altına alındığından; muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden, KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre ise kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesna tutulduğu bilinmektedir.

Buna göre özelge uyarınca, kooperatifin almış olduğunu arsaları işyerine dönüştürerek üyelerine teslim ettiği, yapılan olağan genel kurul toplantısında ihtiyaç fazlası olan arsaların açık artırma usulüyle satışa çıkarılmasına karar verildiği belirtilmiş olduğundan, kooperatif amacı gerçekleştirildikten sonra söz konusu arsaların gerek kooperatif ortaklarına gerek ortak olmayanlara satışı ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek ve elde edilecek kazanç kooperatife bağlı iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilerek; Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde söz konusu taşınmazların satışından elde edilecek kazancın % 50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesinin mümkün olduğu, söz konusu arsaların kooperatifin ticareti yapılan taşınmazlarından olmaması şartıyla 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den de istisna olduğu ifade edilmiştir.

17.05.2023 tarih ve 26696128-130[17-2021/41]-27609 sayılı özelge

10- Suudi Arabistan'da Geçici Olarak Görevlendirilen Personelin Gelirinin Vergilendirilmesi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; üniversitede profesör doktor olarak çalışmakta bulunduğu, rektörlük makamının onayı ile 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 39 uncu maddesi hükmü gereğince bilimsel çalışma, bilim ve mesleki faaliyette bulunmak üzere Suudi Arabistan'da bulunan bir üniversiteye geçici görevlendirme ile gidildiği ve daha sonra tekrar göreve dönüldüğü, bu süre zarfında Türkiye'deki üniversiteden aylık maaşın alındığı, bunun dışında yol masrafı, konaklama gideri, yevmiye vb. adlar altında herhangi bir ödeme yapılmadığı, yurtdışındaki çalışmalar sırasında bilimsel nitelikte çalışmaların olduğu ve yayınlanan bu çalışmalar karşılığında yurtdışındaki üniversite tarafından dolar cinsinden ödeme yapıldığı belirtilerek, Suudi Arabistan'da bulunan ilgili Üniversite tarafından yapılan bu ödemenin Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile vergilendirilmesinin gerekmesi halinde bu vergilendirmenin nasıl yapılacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 1 inci maddesinde; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı Kanunun 3 üncü maddesinde ise

"Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Suudi Arabistan Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2010 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "Öğretmenler ve Araştırmacılar" başlıklı 21 inci maddesinde, "Bir Akit Devleti ziyareti sırasında veya hemen öncesinde diğer Akit Devletin mukimi olan ve ilk bahsedilen Devletteki bir üniversite, yüksekokul, okul veya ilk bahsedilen Devletin Hükümetince kabul görmüş eğitim veya bilimsel araştırma kurumunda öğretim, konferans vermek veya araştırma yapmak amacıyla bulunan bir gerçek kişinin, söz konusu öğretim, konferans veya araştırma dolayısıyla elde ettiği gelirler, bu kişinin ilk bahsedilen Devlete ilk varış tarihinden itibaren iki yıllık bir süre boyunca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilmeyecektir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre özelge uyarınca, bilimsel çalışma ve mesleki faaliyette bulunmak üzere Suudi Arabistan'da bulunan üniversitesinde geçici görevlendirme ile bulunulan sürede gerçekleştirilen bilimsel nitelikteki makale çalışmaları karşılığında yapılan ödemeler, Anlaşmanın 21 inci maddesi kapsamında değerlendirilecek ve Suudi Arabistan'a ilk varış tarihinden itibaren iki yıllık bir süre boyunca söz konusu gelirleri vergileme hakkı Türkiye mukimi olmanız nedeniyle Türkiye'ye ait olacak olup, bu dönemde Suudi Arabistan'da vergileme yapılmayacaktır. Adı geçen üniversite tarafından ödenen ve Suudi Arabistan'da vergilendirilmeyen ücret gelirin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olduğu ifade edilmiştir.

23.06.2023 tarih ve 50426076-120[1-2021/20-843]-59026 sayılı özelge

11- Şirket Müdürünün İşin Gereği Olarak Yurtdışında Fuara Katılmak İçin Yapmış Olduğu Konaklama ve Seyahat Harcamalarının Gider Olarak Kaydedilip Kaydedilemeyeceği

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; iş ile ilgili olarak yurt dışında fuara katılmak için yapılan seyahat ve konaklama masraflarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve Ba formunda bildirilip bildirilmeyeceği konusunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler"

başlıklı 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin; aynı fıkranın (4) numaralı bendinde de, işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderlerinin, (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye sınırlı olmak şartıyla) safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre özelge uyarınca, şirket müdürünün ticari faaliyetleri ile ilgili olarak, işin önem ve genişliği ile orantılı ve seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla, yapmış olduğu yurt içi ve yurt dışı seyahatlerde; ulaşım, konaklama, yemek gibi harcamalara ait giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve takip eden ilgili maddelerinde yer alan belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Diğer yandan, mükelleflerin karşılıklı mal ve hizmet hareketlerinin takip ve analiz edilmesi amacıyla alınan Form Ba ve Form Bs bildirimlerinin, bildirim konu belgeyi düzenleyen ve adına belge düzenlenen mükellefler tarafından bildirilmesi gerektiği, bu nedenle şirket adına düzenlenmeyen bir belgenin şirket tarafından Form Ba bildirimine dâhil edilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

27.04.2023 tarih ve 11395140-105[VUK-1-22370]-481232 sayılı özelge

12- Vakfa Ait taşınmazın Kiraya Verilmesi

Başvuruda; Mükiyeti vakfa ait ... taşınmazın ... dönüm kısmında ... okuluna ait 3 adet bina bulunduğu, ... yılı içinde ... İlçe Müdürlüğü tarafından hali hazırda okul alanı olarak kullanılan kısma okul bahçesi ve spor alanı eklenmesi amacıyla vakıf ile kira sözleşmesi yapılmak istendiği, taşınmazın parsel sınırlarının ... Kültür ve Turizm Bakanlığı ... Kültür Varlıklarını Koruma bölge Kurulunun ... kararı ile "Koruma Alanı" olarak belirlenmesine ve koruma grubunun da 1. Grup olarak belirlenmesine karar verildiği belirtilmiştir.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun "İstisna ve muafiyetler" başlıklı 21 inci maddesine atıfta bulunularak, taşınmazın ... dönümlük kısmının ... Bakanlığına okul olarak kiralanmasının 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesi kapsamında ticari faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve kiralama işleminin taşınmazın muafiyet durumunu etkileyip etkilemeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup bu maddenin beşinci fıkrasında, vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu; altıncı fıkrasında da vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.



Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde, 1/1/2008 - 31/12/2025 tarihleri arasında dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye sınırları içinde bulunan binaların bu Kanun hükümlerine göre bina vergisine tabi olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 305 inci maddesinde, bina ile sınırlanmış olup kullanım tarzı itibarıyla da bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazinin binanın mütemmimatından olduğu hükmüne bağlanmıştır.

15/3/1972 tarihli ve 14129 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29/2/1972 tarihli ve 7/3995 sayılı Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün "Mütemmim cüzümler eklentiler ve müştemilatın takdiri" başlıklı 14 üncü maddesinde, "Vergi değerinin takdirinde, Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri ve kat mülkiyeti kurulmuş binalarda eklentiler, bağlı oldukları bina ile birlikte nazara alınır." denilmektedir.

Diğer taraftan, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun 21 inci maddesinde, "Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede;

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden;

Vakıfa ait olup kiraya verilen taşınmazlara ilişkin kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi uyarınca vergi tevkifatı yapılmış olması halinde, söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi nedeniyle vakıf bünyesinde iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacak ve kira ödemelerinden yapılan vergi tevkifatı nihai vergilendirme olacaktır.

Ancak, söz konusu taşınmazlardan bir kısmının tevkifat sorumluluğu bulunmayanlara kiraya verilmiş olması durumunda ise kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmayan taşınmazların ticari amaç güdülerek veya hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon dahilinde kiraya verilmiş olması halinde, bu kiralama faaliyeti nedeniyle vakıf bünyesinde oluşacak iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

Emlak Vergisi Kanunu Yönünden;

Konuya ilişkin yapılan yazışmalar neticesinde, yalnızca İstanbul İli, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... Ada, ... Parselde bulunan sarnıcın ve taş döşeli patika yolun "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı" olarak

tescil edildiği ancak, ... Okulu olarak kullanılan 3 adet binada "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" şerhinin bulunmadığı dikkate alındığında, ... Okulu olarak kullanılan binaların 2863 sayılı Kanuna göre bina vergisinden muaf tutulmaları mümkün bulunmamakta olup okul alanı olarak kullanılan kısmına yapılacak olan okul bahçesi ve spor alanının da söz konusu binalar ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

12/04/2023 tarih ve 62030549-125[2-2019/136]-430067 sayılı özelge

13- Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanıp Uygulanamayacağı

Başvuruda; Mükellef ... tarihli yatırım teşvik belgesine sahip olduğunu, ... tarihi itibarıyla ... TL tutarında yatırım yapıldığını, tarihinde başlanılan yatırımın ... tarihinde tamamlanacağını belirtilerek, ... tarihli ve 30994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gereğince, ... tarihi itibarıyla yatırım teşvik belgesi kapsamında yapmış olduğu yatırım tutarına yatırıma katkı oranı nispetinde hesaplayacağını, tutarın ... yılının ilk geçici vergi döneminden itibaren bütün kazançlarınızdan mahsup edilmesi imkanı olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

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.

Bu çerçevede, 2012/3305 sayılı BKK kapsamında alınan yatırım teşvik belgesine konu yatırımların "yatırım döneminde" belirli oranlarda ve kazançlara uygulanmak üzere, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

Diğer taraftan, "Yatırım dönemi" ifadesinden, yatırıma fiilen başlanıldığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması; yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde özelgede; indirimli kurumlar vergisi uygulamasının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara sadece yatırım döneminde uygulanabileceği, yatırım döneminde yatırıma fiilen başlanıldığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından itibaren başladığı, mükellefin ... tarihli ve ... sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yatırıma başladığı ... tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcı olan ... tarihinden itibaren diğer faaliyetlerinden

elde etmiş olduğu kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

22/05/2023 tarih ve E-85373914-125[49.01-68]-49026 sayılı özelge

14- Yurt Dışı İnşaat ve Montaj İşlerinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi ve KDV Yönünden İstisna Olup Olmadığı

Başvuruda; Mükellef ...'da bir firma ile anlaşma yaparak, ...'da "....." cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapım işini üstlendiğini, söz konusu işin Türkiye'den işçi göndermek suretiyle yapılacağını ve sadece işçilik faturası kesileceğini belirterek, bahsi geçen hizmet dolayısıyla elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi ve KDV yönünden istisna kapsamında olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

...

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

açıklamalarına yer verilmiştir.

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Suudi Arabistan Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01/01/2010 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup müteahhitlik işleri bakımından işyerinin oluşmasını düzenleyen 3 üncü fıkranın (a) bendi, "oniki ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri"nin faaliyetin icra edildiği ülkede bir işyeri oluşturacağı hükmünü öngörmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
 - 6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,
 - 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği,
- hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede;

Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden;

Mükellefin alt yüklenici sıfatıyla yüklendiği Suudi Arabistan'da yapılan Shamiyah Camisi cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapımı işinin yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılması halinde bu işle ilgili olarak mükellefçe elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden;

Türkiye - Suudi Arabistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından işyerinin oluşması 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup şirketin Suudi Arabistan'da Mekke İnşaatı Shamiyah Camisi cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapımı işi kapsamında Suudi Arabistan'da gerçekleştireceği faaliyetlerin 12 aydan kısa sürmesi halinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazançlar yalnızca Türkiye'de vergilendirilecek, faaliyetin 12 ayı aşması durumunda ise, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi gereğince Suudi Arabistan'da bir işyerine sahip olduğu kabul edilerek elde edilecek kazançlar işyerine atfedilecek miktarla sınırlı olmak üzere Suudi Arabistan tarafından vergilendirilebilecektir.

12 aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil Suudi Arabistan'da çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Suudi Arabistan'ın vergilendirme hakkı olduğu durumda, Anlaşmanın 7 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, Suudi Arabistan'daki işyerinin ana merkezden tamamen ayrı ve bağımsız olarak düşünülmesi ve ana merkez ile olan faturalama işlemlerinde emsaline uygun ödemelerde bulunması veya hasılat elde etmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, Suudi Arabistan'daki işyerinin aslında bağlı olduğu Türkiye'deki merkez işletmenin dışında bağımsız bir işletme gibi dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, Anlaşmanın 7 nci maddesi ile ilgili olarak işyerine atfedilmesi gereken kazançların tespitine iliş-



kin ek Protokolün 4 üncü hükmünün belirleyici mahiyetteki (a) bendinin de dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, Türkiye'de mukim şirketin inşaat, kurma ya da bunlara ilişkin keşifle ilgili sözleşmeler yönünden Suudi Arabistan'da bir işyerine sahip olması durumunda dahi, bu işyerinin kazancı sözleşmenin toplam tutarı üzerinden hesaplanmayacak, sözleşmenin Suudi Arabistan'da bulunan işyeri tarafından yürütülen kısmı üzerinden belirlenecek ve sözleşmenin Suudi Arabistan dışında yürütülen kısmı işyeri kazancının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda, yapılan sözleşmenin öncelikle taahhüt konusu iş ve ödeme bakımından ayrıştırılması ve bu ayrıma göre fiilen işlerin Suudi Arabistan'da bulunan işyeri tarafından etkin bir şekilde yürütülen kısmına ilişkin kazancın tespiti gerekmektedir. Dolayısıyla, şirketin sadece Suudi Arabistan'daki işyerine atfedilebilen faaliyetlerinden doğan kazançları üzerinden Suudi Arabistan'ın vergi alma hakkı olup bu ülke dışında gerçekleştirilecek olan faaliyetler nedeniyle oluşan kazançların söz konusu ülkede vergilendirilmemesi gerekmektedir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketin Başkanlığımızdan alacağı, Türkiye'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğini gösteren bir mukimlik belgesini Suudi Arabistan'daki vergi sorumlularına ibraz etmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın Suudi Arabistan'a vergi alma hakkı tanıdığı durumda, şirket tarafından söz konusu faaliyetler dolayısıyla Suudi Arabistan'da ödenen vergiler, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemleri" başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, bu gelir üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Ancak, söz konusu mahsup Türkiye'de vergilendirilebilen gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan gelir vergisi miktarını aşmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Yönünden;

Şirket tarafından üstlenilen ...'da yapılmakta olan inşaatın dış cephe, montaj işlerinin koordinasyonu ve yapım işi, yurt dışında ifa edildiğinden ve bu hizmetten yurt dışında faydalandığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla yurt dışında mukim şirkete söz konusu işler dolayısıyla düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanmayacaktır. KDV'nin konusuna girmeyen bu hizmetlerle ilgili yüklenilen KDV'nin Kanununun 30/a maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması da mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

11/05/2023 tarih ve E-62030549-125[5-2021/92]-527246 sayılı özelge