

## İÇİNDEKİLER

- 1 Serbest Meslek Kazanç Mükellefiyeti Bulunan Kişinin Aynı Zamanda Ücretli Olarak Çalıştığı Şirkete Mesleki Faaliyetine İlişkin Vermiş Olduğu Hizmet
- 2 Genç Girişimci Kazanç İstisnası ve Kargo Yoluyla Yapılan (Mikro İhracat) İhracat Kapsamında Elde Edilen Kazanç İndiriminden Birlikte Yararlanılıp Yararlanılamayacağı
- 3 Yatırım Teşvik Belgesine Sahip Adi Ortaklığın Ortaklarının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirimli Gelir Vergisini Nasıl Hesaplayacakları Hk.
- 4 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulamasında Ar-Ge Personelinin Haftalık Çalışma Saatinin 40 Saat Olarak Belirlenmesi
- 5 ÖTV İstisnası Kapsamında Alınan Binek Otomobile Ait Giderlerin Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı
- 6 Sınav Hizmetine İlişkin Yapılan Ödemelerin Eğitim Gideri Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı
- 7 İş Ortaklığında İşin Ortaklardan Biri Tarafından Devir Alınması Halinde Vergilendirme
- 8 Natamam İnşaatın Tamamlanarak Satışının KDV Kanunu 13/i Maddesine Göre İlk Teslim Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği
- 9 KDV'den İstisna Tutulan Uluslararası Taşımacılık Hizmetlerine İlişkin Sonradan Ortaya Çıkan Kur Farklarında KDV Oranı
- 10 Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Yeni Yazılım Üretilmesi ve Yazılımların Devamlı Geliştirilmesi Faaliyetleri Dolayısıyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi
- 11 Döviz Hesaplarının, Kur Korunmalı Mevduat Hesabına Dönüştürülmesi Sonucunda, Oluşan Zararın Bir Sonraki Yıl Geçmiş Yıl Zararı Olarak Kullanılıp Kullanılmayacağı Hk.
- 12 Aynı Arazi Üzerinde Tek Yatırım Teşvik Belgesiyle Yapılan 5 Adet HES'ten 2 sinin Kısmi Bölünme Konusu Edilip Edilemeyeceği veya KDV 13/d ve KVK 5/1-e Maddesi Kapsamında Devri Hususu
- 13 Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşi Kapsamında Yapılan Hakediş Ödemelerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı
- 14 Yabancı Bayraklı Gemilere Limanda Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazanca İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanması Hususu

## 1- Serbest Meslek Kazanç Mükellefiyeti Bulunan Kişinin Aynı Zamanda Ücretli Olarak Çalıştığı Şirkete Mesleki Faaliyetine İlişkin Vermiş Olduğu Hizmet

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; inşaat mühendisliği faaliyetinden dolayı serbest meslek kazanç mükellefiyetinde bulunduğu, aynı zamanda bir limited şirket bünyesinde ücretli bir şekilde pazarlama sorumlusu olarak çalışıldığı belirtilerek ücretli olarak çalışılan şirkete, işçi-işveren ilişkisine dayanmaksızın görev tanımı kapsamı dışında mesleki faaliyetine ilişkin statik proje çizimine ilişkin verilen hizmet dolayısıyla elde edilen gelirin, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançlarının tespitine ilişkin hükümlere göre mi vergilendirileceği yoksa aynı Kanunun ücret hükümlerine göre mi vergilendirileceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

"Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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

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

...",

- "Serbest meslek kazancının tarifi" başlıklı 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

...",

- "Serbest meslek erbabı" başlıklı 66 ncı maddesinde, "Serbest meslek faaliyetini mütat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.

hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, ücretli olarak çalışılan şirkete, işçi-işveren ilişkisine dayanmaksızın görev tanımı kapsamı dışında mesleki faaliyetine ilişkin olarak verilen statik proje çizimi hizmeti dolayısıyla elde edilen gelirin, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

17.05.2023 tarih ve E-49327596-120[GVK.ÖZ.2022.73]-94276 sayılı özelge

## 2- Genç Girişimci Kazanç İstisnası ve Kargo Yoluyla Yapılan (Mikro İhracat) İhracat Kapsamında Elde Edilen Kazanç İndiriminden Birlikte Yararlanılıp Yararlanılamayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 19/5/2021 tarihinden itibaren "radyo, tv, posta yoluyla veya internet üzerinden yapılan perakende ticareti" faaliyetiyle işgal edildiği, genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlandığı, 7256 sayılı Kanununun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesine eklenen (16) numaralı bent hükmüne istinaden elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile mal ihracatı (mikro ihracat) kapsamında elde edilen kazançlara getirilen indirimden yararlanmak istenildiği belirterek, genç girişimcilerde kazanç istisnasından ve mikro ihracat kapsamında elde edilen kazançlara getirilen indirimden birlikte yararlanılmasının mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesinde;

"Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının (7440 sayılı kanunun 11 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere 13/3/2023) 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çıracak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),
3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması. İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94' üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."



hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, konuya ilişkin olarak yayımlanan 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

Özelgeye göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesinde düzenlenen genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanılmasının, mezkur Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinde sayılan şartların sağlanması ve beyannamede gelir bildirilmesi kaydıyla, elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı kapsamında elde edilen kazancın %50'sinin, beyanname üzerinden indirim konusu yapılmasına engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir.

23.05.2023 tarih ve E-49327596-120[GVK.ÖZ.2022.13]-97599 sayılı özelge

### **3-Yatırım Teşvik Belgesine Sahip Adi Ortaklığın Ortaklarının Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirimli Gelir Vergisini Nasıl Hesaplayacakları Hk.**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; adi ortaklık olarak faaliyet gösterildiği, yatırım teşvik belgesi bulunan adi ortaklığın %50 oranında vergi indiriminden yararlanma hakkının olduğunu, ortaklar adına takvim yılının üçer aylık dönemlerinde verilen gelir geçici vergi beyannamelerinde söz konusu vergi indiriminin uygulandığı, gelir vergisi mükellefi olan ortakların ayrıca gayrimenkul sermaye iratlarının da bulunduğunu, ortakların ticari kazancı ile gayrimenkul sermaye iratlarını yıllık gelir vergisi beyannamesinde birlikte bildirirken artan oranlı tarifenin uygulandığını belirterek, yatırım teşvik belgesine istinaden %50 oranında vergi indiriminin nasıl uygulanması gerektiği hususunda 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...

...

(9) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Özelgeye göre;

Örneğin; yatırım teşvik belgesi bulunan gerçek kişi mükellefin bu yatırım nedeniyle 2022 takvim yılında 300.000 TL ticari kazanç elde ettiği, mükellefin ayrıca 50.000 TL mesken kira geliri (safi irat) bulunduğu ve yatırıma katkı oranının %30, vergi indirimi oranının ise % 70 olduğu durumda, yıllık gelir vergisi beyannamesindeki gelir vergisi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır. (Gelir Vergisi beyannamesinde beyan edilen gelir üzerinden mahsup edilecek indirimlerin olmadığı varsayılmıştır.)

A	350.000 TL'nin GVK'nın 103 üncü maddesine göre hesaplanan vergisi	102.400 TL
B	Yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazanç/Toplam kazanç (300.000/350.000 = % 86)	86%
C	Yatırım teşvik belgesi kapsamı dışında elde edilen kazanç/Toplam kazanç (50.000/350.000 = % 14)	14%
Ç	Yatırım Teşvik Belgesi Kapsm. Elde Edilen Kazanca İsbet Eden Vergi (A x B = Ç) (102.400 TL x % 86)	88.064 TL
D	İlgili dönem yatırıma katkı tutarı (88.064 TL x % 70)	61.644,8 TL
E	KVK 32/A maddesi kapsamında hesaplanan vergi (Ç - D = E) (88.064 TL - 61.644,8 TL)	26.419,2 TL
F	KVK 32/A maddesi kapsamı dışında hesaplanan vergi (A x C = F) (102.400 TL x % 14)	14.336 TL
G	Hesaplanan Vergi (E +F = G) (26.419,2 TL +14.336 TL)	40.755,2 TL

Bu kapsamda, Mükellefin, mesken kira geliri dolayısıyla indirimli gelir vergisi uygulamasından yararlanmasının mümkün bulunmadığı, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirdiği faaliyetinden elde ettiği ticari kazancına ilişkin hesaplanan indirimli gelir vergisi tutarının (26.419,2 TL), elektronik ortamda verilen Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin "KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında Hesaplanan İndirimli Gelir Vergisi" satırında, mesken kira gelirine ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının (14.336 TL) "KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamı Dışında Hesaplanan Gelir Vergisi" satırında gösterilmesi gerektiği, "Hesaplanan Gelir Vergisi" satırında ise ilgili yıla ilişkin olarak hesaplanan 40.755,2 TL'lik (26.419,2 TL +14.336 TL) vergi tutarının yer alması gerektiği ifade edilmiştir.

25.05.2023 tarih ve E-84098128-120.01[37-2022/7]-228029 sayılı özelge

#### 4-5746 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulamasında Ar-Ge Personelinin Haftalık Çalışma Saatinin 40 Saat Olarak Belirlenmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında firma bünyesinde tam zamanlı ola-

rak çalışan Ar-Ge personeline ilişkin haftalık 40 saat çalışma politikasının uygulandığı belirtilerek söz konusu Ar-Ge personelinin tam zamanlı çalışma süresinin 40 saat üzerinden mi yoksa 5746 sayılı Kanunda belirtilen 45 saat üzerinden mi hesaplanacağı ile bahsi geçen Ar-Ge personelinin sigorta prim desteğinin hesaplanmasında hangi ücret matrahının dikkate alınacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, "Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar- Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. (Ek cümleler: 16/2/2016-6676/28 md.) Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz..." hükmüne yer verilmiştir.

Özelgeye göre, haftalık kırkbeş saatin üzerindeki çalışma süreleri için ödenen ücretler ile ek çalışma sürelerine ilişkin ücretlerin istisnaya konu edilmesi mümkün olmamakla birlikte, şirket tarafından haftalık kırk saat olarak belirlenen çalışma süresine isabet eden ücretin tam olarak ödenmesi durumunda haftalık ücretin tamamına gelir vergisi stopajı teşviki uygulanmasında mevcut hükümler gereğince bir engel bulunmadığı ifade edilmiştir.

16.05.2023 tarih ve E-38418978-125[5746-21/1-İ]-208794 sayılı özelge

## **5- ÖTV İstisnası Kapsamında Alınan Binek Otomobile Ait Giderlerin Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef 08.06.2020 tarihinde spor tesisi inşaatı faaliyetine başladığını, sağlık problemleri nedeniyle % 100 ÖTV istisnasından yararlanarak 24.02.2022 tarihinde binek otomobili satın aldığını belirtmiş ve binek otomobili ticari işletmesine dahil edip edemeyeceği, söz konusu araca ait giderleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapamayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde ticari kazançta ait safi kazancın tespit edilmesine ilişkin indirilecek giderler sayılmıştır. Kanunun 40 ıncı maddesinde; 7/12/2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişiklik yapılmış olup, maddenin birinci fıkrasının;

- (5) numaralı bendinde, kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, 1/1/2020 tarihinden itibaren bu giderlerin en fazla %70'inin,

- (7) numaralı bendinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2022 yılı için 230.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabii tutarı 2022 yılı için 430.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmının gider yazılabileceği ve bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutarın ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği,

hükümlerine yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler" başlıklı 14 üncü maddesinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Öte yandan, bir giderin, kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğunun kabulü için; işin mahiyeti ve genişliği ile uygun olması, giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması, giderlerin keyfi olmaması yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması, yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve Vergi Usul Kanununa göre tevsik edici belgelere dayandırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 4760 sayılı ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a), (b) ve (c) alt bendi ile Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan ilgili bentlerdeki şartları sağlayan taşıtların malül ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiş olup, bu istisna uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar ise Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C/1) bölümünde yapılmıştır.

Mezkûr Genel Tebliğin, (II/C/1.5) bölümünde, istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtın, engelli kişi tarafından bizzat kullanılması; engelli kişinin taşıtı bizzat kullanmasının mümkün olmaması halinde ise sürekli olarak istifadesine sunulmasının gerekmekte olduğu, taşıtın zorunlu sebepler dışında, engelli tarafından bizzat kullanılmadığının veya engellinin taşıtı bizzat kullanamayacak durumda olması ve taşıtın bariz bir şekilde engellinin istifadesine sunulmadığının tespiti halinde, istisna şartlarının ihlal e-

dildiğinin kabul edileceği ve ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV'nin, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte malul veya engelliden aranacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede; ÖTV Kanununda malül ve engellilere tanınan istisna hükmü engellinin bizzat kullanmak üzere veya engellinin istifadesine sunulmak üzere iktisap edilen taşıtlar bakımından mümkün olup, ticari işletmeler tarafından istisna kapsamında araç iktisabı mümkün bulunmamaktadır. Anılan düzenleme kapsamında iktisap edilen engelli araçlarının şirket aktifine alınarak ticari faaliyetlerde kullanılmak istenmesi halinde ise anılan Kanunun (15/2-a) maddesi gereğince adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan ÖTV'nin aranması gerekmektedir.

Diğer taraftan, ÖTV istisnası kapsamında edinilen binek otomobilin ÖTV'si ödenerek ticari işletmeye dahil edilmesi ve işte kullanması halinde, bu binek otomobile ilişkin tamir, bakım vb. cari giderlerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca %70'inin, amortisman giderlerinin ise yine aynı fıkranın (7) numaralı bendi uyarınca belirlenen tutarlarının ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

01.06.2023 tarih ve E-38418978-120[40-2022/7]-232247 sayılı Özelge

## **6- Sınav Hizmetine İlişkin Yapılan Ödemelerin Eğitim Gideri Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef üniversite öğrencisi olarak eğitim görmekte olan 1999 doğum tarihli çocuğuna ilişkin yabancı dil seviye belirleme sınavına ait fatura bedelini, serbest meslek faaliyetiniz kapsamında vereceği gelir vergisi beyannamesinde eğitim gideri olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 89 uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılabilecek indirimler bentler halinde sayılmış olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının, gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 255 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Eğitim Giderleri" başlıklı bölümünde; "Eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dersanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarlar vergi indirimine esas alınacaktır." açıklaması yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede; mükellefin üniversite öğrencisi olarak eğitim görmekte olan 1999 doğum tarihli çocuğuna ilişkin yabancı dil seviye belirleme sınavına ait fatura bedelinin, 255 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Eğitim Giderleri" başlıklı bölümünde





sayılan eğitim giderlerinden ve söz konusu sınav hizmetinin tek başına eğitim giderinin bir parçası olmamasından dolayı bu kapsamda yapılan harcama eğitim gideri olarak değerlendirilemeyeceğinden, çocuğa ilişkin yabancı dil seviye belirleme sınav ücretinin serbest meslek kazancı kapsamında verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesinde Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi çerçevesinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

22.06.2023 tarih ve E-38418978-120[03-22/137]-261976 sayılı Özelge

## 7- İş Ortaklığında İşin Ortaklardan Biri Tarafından Devir Alınması Halinde Vergilendirme

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Mükellef, ... Genel Müdürlüğü tarafından ihaleye çıkarılan "... Yapım İş'i"nin yapılması amacıyla ... Ltd. Şti. ile 31/10/2017 tarihli sözleşme kapsamında iş ortaklığı kurduğunu, iş ortaklığı ile İdare arasında imzalanan 1/11/2017 tarihli sözleşme ile söz konusu işin üstlenilerek işe başlandığını, sözleşmeye göre işin 900 gün içinde tamamlanarak bitirilmesinin öngörüldüğü, ancak, ortaklık tarafından yapılmakta olan işin 3/7/2019 tarihinde bütün vecibeleriyle birlikte kendisine devredildiğini belirtmiştir.

Belirtilen hususlarından bahisle, söz konusu işin, iş ortaklığının ortaklarından birine devredilmesinde devir eden ortak tarafından, devir tarihine kadar yapılan gelir ve giderlerin devir alan ortağa ne şekilde devir edileceği, devir nedeni ile düzenlenecek faturalarda KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı ve iş ortaklığından kesilen stopajların devir alan ortak tarafından mahsup edilip edilmeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır.

Aynı Kanunun 2 nci maddesinin yedinci fıkrasında ise, "İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez." hükmüne yer verilmiştir. İş ortaklıklarına ilişkin 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "2.5. İş Ortaklıkları" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri" başlıklı bölümünde de birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı açıklaması yer almıştır.

Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl

kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir." hükmü yer almakta olup, bir işin 42 nci madde kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise, "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir." hükmüne yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

- (4/1) maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 9 uncu maddesinde ise vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verildiği,

- 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği

hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede;

Kurumlar Vergisi Yönünden:

Özelge talep formu ekinde yer alan belgelerin tetkikinde, ... Ltd. Şti. ile iş ortaklığı kurularak ... Genel Müdürlüğü ... na karşı üstlenilen "... Yapım İş'i"nin anılan Genel Müdürlüğün ... tarihli ve ... sayılı Olur'u ile mükellefe bütün vecibeleriyle birlikte devredilmesinin uygun bulunduğu ve 3/7/2019 tarihli devir sözleşmesi ile iş ortaklığı olarak yapılan ilk sözleşmeye atıfta bulunulduğu anlaşılmıştır.

Buna göre, İş ortaklığı açısından söz konusu işin mükellefe devredildiği 3/7/2019 tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi ve bu tarih itibarıyla kar veya zararın kati olarak tespit edilerek işin bittiği 2019 hesap dönemine ilişkin kurum kazancına dahil edilip kanuni süresi içinde beyan edilmesi ve bu işe ilişkin istihkaklardan devir tarihine kadar ortaklık adına yapılan kesintilerin ilgili yıl beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerektiği,

Mükellef açısından iş ortaklığından devir alınan söz konusu işin yeni bir iş olarak dikkate alınarak buna göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

## Katma Değer Vergisi Yönünden:

... Genel Müdürlüğü ... ile imzalanmış olan sözleşme gereğince "... Yapım İşi"ne ilişkin yapılan işlerin ... Ltd. Şti.- ... A.Ş. İş Ortaklığı tarafından mükellefe devri durumunda, söz konusu devir için bir bedel alınması halinde alınan bedel üzerinden KDV hesaplanması gerektiği ve devir işlemine ilişkin düzenlenecek faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

14.04.2023 tarih ve 27575268-105[229-2019-691]-167374 sayılı Özelge

## **8-Natamam İnşaatın Tamamlanarak Satışının KDV Kanunu 13/i Maddesine Göre İlk Teslim Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Mükellef, %100 şirket ortağı ... tarafından tamamlanmamış (%80 oranında tamamlanmış) halde satın alınan (satıcı tarafından düzenlenen faturalarda konutlar için %8, işyerleri için %18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilmek suretiyle) ve ortağın mülkiyetinde bulunan kat irtifaklı taşınmazın, ... Asliye Ticaret Mahkemesinin kararıyla değerinin tespit olunarak, ... tarihli Olağan Genel Kurul kararıyla ortak tarafından şirkete aynı sermaye olarak konulduğu ve tapu sicilinde şirket adına tescil edileceği, söz konusu taşınmazların % 20'nin üstünde eksik olan inşaatın şirket tarafından tamamlandıktan sonra satışa sunulacağı belirterek, inşası Şirket tarafından tamamlanan konut ve iş yerlerinin tesliminde Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 13/i maddesindeki istisna hükmünden yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep etmiştir.

3065 sayılı KDV Kanununun 13/i maddesinde, konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Konut veya İş Yeri Teslimlerinde İstisna" başlıklı (II/B-12.) bölümünün "Konut veya İş Yerinin İlk Teslimi" başlıklı (II/B-12.1.2.) alt bölümünde,

"3065 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

İstisna, 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanır. Konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satıl-

ması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmez.

Örnek 1: (A) Yapı A.Ş. inşa ettiği toplam 10 adet bağımsız bölümden oluşan binayı toplu olarak (B) Emlak A.Ş.'ye satmıştır. (B) Emlak A.Ş.'de satın aldığı bu konut ve iş yerlerinin bir kısmını Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere satmıştır. Bu durumda (B) Emlak A.Ş. tarafından yapılan bu teslimler ilk teslim olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmez.

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgede; Tapuda kat irtifakı tesis edilmiş ve inşa aşamasında iken Şirketin %100 pay sahibi ...'a konut ve işyeri olarak faturalandırılarak ilgili oranlarda (konutlar için %8, işyerleri için %18) KDV hesaplanmak suretiyle natamam vaziyette satışı gerçekleştirilen taşınmazların, ... tarafından Şirkete aynı sermaye olarak konulduktan sonra Şirket tarafından tamamlanarak 3065 sayılı KDV Kanununun 13/i maddesinde belirtilen alıcılara satılması ilk teslim olarak değerlendirilemeyeceğinden söz konusu taşınmaz teslimlerinin KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

10.03.2023 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-307181 sayılı Özelge

## 9- KDV'den İstisna Tutulan Uluslararası Taşımacılık Hizmetlerine İlişkin Sonradan Ortaya Çıkan Kur Farklarında KDV Oranı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; uluslararası taşımacılık hizmeti verildiği, faturaların USD para birimi ile düzenlendiği, uluslararası taşımacılık istisnası gereği katma değer vergisi (KDV) hesaplanmadığı belirtilerek, oluşan kur farkına KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, kur farkının USD para birimi ile mi yoksa Türk Lirası ile mi düzenleneceği konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 215 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında; "Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz." Hükmü yer almakta olup, KDV Genel Uygulama Tebliğinin; "Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde Uygulanan İstisna" başlıklı (II/C-1.) bölümünde ise uluslararası taşımacılık istisnasının usul ve esasları açıklanmıştır.

Buna göre özelge uyarınca, teslim ve hizmet ifalarına ilişkin olarak sonradan ortaya çıkan kur farklarının KDV matrahına dahil edilerek bu tutar üzerinden teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte geçerli olan KDV oranına göre KDV hesaplanması gerekmekte olduğu, ancak KDV Kanununun 14/1 maddesi kapsamında istisna olan uluslararası taşımacılık hizmetlerine ilişkin olarak sonradan ortaya çıkacak kur farkı faturalarında KDV hesaplanmayacağı ifade edilmiştir.

20.03.2023 tarih ve E-36062021-130[24-2022/ÖZE-102]-21090 sayılı özelge

## 10- Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Yeni Yazılım Üretilmesi ve Yazılımların Devamlı Geliştirilmesi Faaliyetleri Dolayısıyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen STB proje Kodu ... olan "... " isimli Ar-Ge projesi kapsamında elde edilen kazançların gelir vergisi ile katma değer vergisinden (KDV) istisna olup olmayacağı hususunda Defterdarlıktan görüş talep edilmektedir.

Konuya ilişkin yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı (5.12.2.2.) bölümünde de; "Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz. Hükmü yer almaktadır.

Özelgeye göre; 4691 sayılı Kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde ve anılan Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen STB proje Kodu ... olan "... " isimli Ar-Ge projesi kapsamında elde edilen kazancın gelir vergisinden istisna tutulmasının mümkün olduğu, söz konusu proje kapsamında geliştirilen yazılımın seri üretime tabi tutularak satılması durumunda, yazılımdan elde edilen kazancın sadece teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi hakka isabet eden kısmının istisnaya konu edilebileceği, üretim ve pazarlama nedeniyle doğan kazançdan Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi hakka isabet etmeyen diğer kısmının ise istisna kapsamında değerlendirilmeyerek ticari kazançların genel hükümlerine göre vergilendirileceği belirtilmiştir.

KDV yönünden ise KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı (II/G-2.) bölümünde yer verilen hükümlere atıf yapılmış olup, buna göre, söz konusu istisna münhasıran teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri kapsamakta olup, teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen STB proje Kodu ... olan "... " isimli Ar-Ge projesi kapsamında yapılan yazılım satışı dolayısıyla 3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanılabileceği ifade edilmiştir.

21.03.2023 tarih ve 48816587-130-9441 sayılı özelge

## 11- Döviz Hesaplarının, Kur Korumalı Mevduat Hesabına Dönüştürülmesi Sonucunda, Oluşan Zararın Bir Sonraki Yıl Geçmiş Yıl Zararı Olarak Kullanılıp Kullanılmayacağı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin 2021 hesap döneminde mali zararının bulunduğu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında, ... tarihinde döviz hesap-

larında bulunan tutarları kur korumalı mevduat hesabına dönüştürdüğü, ancak söz konusu istisnadan ilgili yıldaki mali zarar sebebiyle tam olarak yararlanamadığı belirtilerek, istisna edilen tutarın sonraki dönemlerde geçmiş yıl zararı olarak kullanılıp kullanılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Zarar mahsubu" başlıklı 9 uncu maddesinde; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7352 sayılı Kanunun 2. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 14 üncü madde ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konu hakkındaki istisna hükümlerine yer verilmiş olup, buna göre özelge uyarınca;

Şirketin ... tarihli bilançosunun döviz tevdiat hesaplarında bulunan tutarların, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve 1211 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinde öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmesi durumunda söz konusu kazançların kurumlar vergisi istisnasından yararlandırılması ve istisna kazancın beyannamenin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmesinin mümkün olduğu,

Ayrıca söz konusu istisna kazancın "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilerek düşülmesi sonucu oluşan zararın izleyen dönemlerde kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararları bölümünde gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

03.02.2023 tarih ve 62030549-125-166972 sayılı özelge

## **12- Aynı Arazi Üzerinde Tek Yatırım Teşvik Belgesiyle Yapılan 5 Adet HES'ten 2 sinin Kısmi Bölünme Konusu Edilip Edilemeyeceği veya KDV 13/d ve KVK 5/1-e Maddesi Kapsamında Devri Hususu**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef adına alınan yatırım teşvik belgesine istinaden her biri ... Kw gücüne sahip tamamı mükellefe ait aynı arazi üzerinde beş adet elektrik enerjisi santrali (GES) yatırımının bulunduğu, santrallerin aynı arazi üzerinde tek teşvik belgesine istinaden kurulduğu, ancak çağrı mektuplarının, kuruluş süreçlerinin, geçici kabulleri ve kapanış vizelerinin ilgili kurumlar nezdinde ve kayıtlarda ayrı ayrı takip edilmekte olduğu, her santralin aynı arazinin farklı yerlerine kurulduğu, bağımsız olarak elektrik üretimi yaptığı, teslim edilen elektrik miktarının ayrı olarak takip edildiği, bedellerinin ayrı hesaplandığı ve servis ve bakım hizmetlerinin ayrı ayrı yürütüldüğü ve sözü edilen santralin tamamlama vizesi sonunda iki adedinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında kısmi bölünme suretiyle başka bir şirkete devrinin yapılıp yapılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1." bölümünde, "Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif

kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur." denilmekte olup aynı Tebliğin "19.2.2.1.3." bölümünde ise, "Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir." açıklamalarına yer vermiştir.

Düzenlemenin temel amacı şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını artırmalarına imkan sağlamak olduğundan kısmi bölünmenin bir üretim tesisinin veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğurmaması ve işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınan 26.04.2021 tarih ve 2525551 sayılı yazıda ise, "Söz konusu elektrik üretimi santrallerine ait çağrı mektuplarının, kuruluş süreçlerinin ve geçici kabullerinin ayrı ayrı yürütülmüş olması, her bir santralin elektrik üretimini ayrı hesaplanması, servis ve bakım hizmetlerinin ayrı ayrı yürütülüyor olması nedeni ile sözü edilen beş ayrı Güneş Enerjisi Santralının her birinin ayrı bir üretim işletmesi olarak değerlendirilmesinin mümkün olduğu ifade edilmektedir.

Özelgeye göre, Güneş Enerjisi Santrallerinin her birinin ayrı bir üretim işletmesi niteliği arz etmesi nedeniyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde diğer şartların da taşınması kaydıyla, bu santrallerden ikisinin kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün olduğu ifade edilmiştir.

02/03/2023 tarih ve 18008620-125[2019-721-02]-28826 sayılı özelge

### **13- Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşi Kapsamında Yapılan Hakediş Ödemelerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ; yıllara sari inşaat ve onarma işleri kapsamında ödenen hakediş bedellerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi hükmü gereğince işin bittiği yıl gelir hesaplarına aktarılması nedeniyle bu bedellerin işin bittiği tarihe kadar bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan "35-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" kalemi altında takip edildiği ve hakediş ödemelerinin fiilen kısa vadeli yabancı kaynak olmadığı belirtilerek, söz konusu ödemelere ait tutarların kısa vadeli yabancı kaynak toplamından düşülmek suretiyle finansman gider kısıtlaması hesaplanabilmesinin uygun olup olmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile uğraşan mükelleflerde gider kısıtlaması uygulaması" başlığında;

"Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin yanı sıra başka işlerin de bulunması halinde, yapılan finansman giderleri hangi yılın kâr veya zarar tutarının tespitinde dikkate alınıyorsa, o yılda gider kısıtlamasına konu edilecektir. Öte yandan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 1/1/2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olan ancak yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin kazancı işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edileceğinden henüz kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamış olan finansman giderlerinin, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yıl beyan edildiğine bakılmaksızın, gider kısıtlanmasına konu edilmemesi gerekmektedir." tanım ve açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş bedellerinin izlenmesi için kullanılan "35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesabının "3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda yer alması nedeniyle, bu hesaba kaydedilen tutarların da yabancı kaynakların öz kaynakları aşip aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

22/03/2023 tarih ve 38418978-120[42-2021/]-92810 sayılı özelge

#### **14- Yabancı Bayraklı Gemilere Limanda Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazanca İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanması Hususu**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

Mükellefin, Türk ve yabancı bayraklı gemilere çeşitli liman hizmetleri (tahmil, tahliye, kılavuzlama, römorkör, murinbot ve servis motoru hizmeti, malzeme, kumanya, su hizmetleri, gemiden çöp, balast suyu alınması, diğer vb) verdiği, limanda yabancı bayraklı gemilere verilen hizmetlerden elde ettiği kazançlara, ihracat faaliyetleri kapsamında, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

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 uygulanması" başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, "32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" başlıklı bölümünde;

"İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 1 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir." İfadeleri yer almaktadır.





Özelgeye göre; mükellefin yer aldığı limanda yabancı bayraklı gemilere verilen liman hizmetleri ihracat faaliyetleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu faaliyetten elde edilen kazançta 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin uygulanmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

07/02/2023 tarih ve 96620903-125-32576 sayılı özelge

