

İÇİNDEKİLER

- 1 SGK Prim Teşvik Tutarlarının Gelir Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı
- 2 İşyerinde Kendi Yaptığı Resimlerin Sergilenmesi ve Satılması Durumunda İstisnadan Faydalanıp Faydalanmayacağı
- 3 Gezici Olarak Araçların Göçüklerinin Düzeltilmesi Faaliyetinin Esnaf Muaflığı Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği
- 4 OSB'nin Arsa Tahsisi
- 5 Özel Kreş ve Gündüz Bakımevi Faaliyetinde Bulunan Şirketin Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerinin İstisna Tutarına Dahil Edilip Edilmeyeceği
- 6 Yabancı Paraların Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması
- 7 Ücretlinin, Serbest Meslek Erbabı Eşi Adına Ödediği Geri Ödemeli Hayat Sigortası Priminin Kendi Ücret Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapıp Yapamayacağı
- 8 Alacağın Temlikli Sözleşmesiyle Devredilen Taşınmazın Satış Kazancı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı
- 9 Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici Madde 14/1-A Kapsamında Değerlemeden Doğan Kazanç İstisnasından Yararlanılabilmesi İçin YMM Raporu İbrahim Zorunlu Olup Olmadığı
- 10 Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazanç İstisnasından Vazgeçme
- 11 MADAD Fonundan Yapılan Hibenin Vergilendirilmesi
- 12 Serbest Bölge Kazanç İstisnası Hakkında
- 13 Uzlaşma Sonucunda Ödenen Para Cezaları İle Gecikme Faizlerinin Malın Maliyet Bedeline Eklenip Eklenemeyeceği
- 14 Dar Mükellef Kuruma Yapılan Müşteri Tabanına İlişkin Lisans Ödemelerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

1- SGK Prim Teşvik Tutarlarının Gelir Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; basit usul mükellefi olarak şehir içi ve kırsal alanlarda personel ve öğrenci taşımacılığı faaliyetinde bulunduğu belirtilerek, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 19 uncu maddesi kapsamında faydalanılan sigorta prim teşvik tutarlarının, gayri safi iş hasılatının tespitinde gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 46 ncı maddesinde, 47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançlarının basit usulde tespit olunacağı hükme bağlanmış ve anılan Kanunun; 47 nci maddesinde, basit usule tabi olmanın genel şartları, 48 inci maddesinde de basit usule tabi olmanın özel şartları sayılmıştır. Basit usulde kazanç istisnasından yararlanacak olan mükellefler, istisna kapsamındaki bu kazançlar için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri dolayısıyla beyanname vermeleri halinde de bu kazançlarını beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Diğer taraftan, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 19 uncu maddesinde, kuruma kayıtlı işsizler arasından 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında özel sektör işverenlerince 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında işe alınanların; ... işe alındıkları yıldan bir önceki takvim yılında işe alındıkları işyerinden bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerindeki veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olmaları kaydıyla, işyerinin imalat veya bilişim sektöründe faaliyet göstermesi halinde ilgili döneme ait günlük brüt asgari ücretin sigortalının prim ödeme gün sayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçmemek üzere, sigortalının 5510 sayılı Kanunun 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı tutarında; işyerinin diğer sektörlerde faaliyet göstermesi halinde sigortalının 5510 sayılı Kanunun 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı tutarında, her ay bu işverenlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyecekleri tüm primlerden mahsup edilmek suretiyle işverene prim desteği sağlanacağı ve destek tutarının Fondan karşılanacağı ifade edilmiştir.

Ayrıca ilgili maddede fondan bu madde kapsamında karşılanan tutarlar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında sağlanan teşvikler gelir, gider ve maliyet olarak dikkate alınamayacağından, söz konusu teşvik tutarlarının gayri safi iş hasılatının tespitinde dikkate alınmayacağı, Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken primlerin teşvik tutarına isabet eden kısmının ise gider olarak kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir.

03.11.2022 tarih ve 84098128-120[48-2019/2]-580682 sayılı özelge

2- İşyerinde Kendi Yaptığı Resimlerin Sergilenmesi ve Satılması Durumunda İstisnadan Faydalanıp Faydalanmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ressamlık faaliyeti ile iştigal edildiği, işyerinde sadece mükellefçe yapılan resimlerin sergilendiği ve satışının yapıldığı, eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğünde kayıt ve tescilin bulunmadığı belirtilerek söz konusu faaliyetin, Gelir Vergisi Kanununun 18 nci maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun karşısındaki durumu hakkında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin ise; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu ifade edilmiştir.

Aynı şekilde, 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması ve İstisnanın Sınırı" başlıklı ikinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup söz konusu Tebliğin; "İstisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları" başlıklı 3 üncü maddesinde 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup, söz konusu maddede hangi hasılatların istisna kapsamında olduğu da ayrıca belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Aynı şekilde, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.2.2.) bölümünde konuya ilişkin detaylı açıklamalara verilmiştir.

Özelgeye göre,

-İş yerinde yapılan resim çalışmalarının satışı nedeniyle elde edilen hasılatla münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisna hükmünden faydalanılmasının mümkün bulunduğu ve söz konusu resim çalışmalarından elde edilecek kazancın, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 650.000 TL, 2022 yılı için 880.000 TL'yi) aşması halinde, elde edilen kazancın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmediği,

-Ressamlık faaliyetinin mutad ve sürekli olarak yapılması halinde faaliyet kapsamında verilen hizmetler KDV'ye tabi olacağı, bu hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin faaliyetin 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına girmesi ve hizmetin münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde yer alan

kişi, kurum veya kuruluşlara verilmesi halinde, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği, faaliyet kapsamındaki hizmetlerin 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da verilmesi halinde, faaliyet kapsamında verilen hizmetlerin tamamına (193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara verilenler dahil) ilişkin hesaplanan KDV'nin mükellefçe beyan edileceği hususlarında görüş ifade edilmiştir.

29.09.2022 tarih ve 46480499-120.04.02[2020/1737]-110229 sayılı özelge

3- Gezici Olarak Araçların Göçüklerinin Düzeltilmesi Faaliyetinin Esnaf Muaflığı Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; seyyar olarak araçların dolu göçüklerinin alet çantasıyla düzeltme işlemi yapıldığı belirtilerek, söz konusu faaliyetin esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiden Muaf Esnaf" başlıklı 9 uncu maddesinde, vergiden muaf esnafa ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, kimlerin esnaf muaflığından faydalanacakları da maddede bentler halinde sayılmıştır.

Aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı hükmü yer almakta olup, maddenin mülga ikinci fıkrasından sonra gelen üçüncü fıkrasında, ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usûlde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanların esnaf muaflığından faydalanamayacakları belirtilmiştir.

Özelgeye göre, bir işyeri açmaksızın seyyar olarak yapılan araçların dolu göçüklerinin düzeltilmesi faaliyeti dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlanılmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

18.10.2022 tarih ve 96620903-120-208633 sayılı özelge

4- OSB'nin Arsa Tahsisi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi kapsamında organize sanayi bölgesinde yer alan parsellerin tamamen veya kısmen bedelsiz olarak tahsisi hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapılmasına ilişkin Cumhurbaşkanı Kararına istinaden, organize sanayi bölgesinde %60 indirimli arsa tahsis uygulamasına başlandığı belirtilerek, mevcut gelirleri aidat ücretleri ve iştirak paylarından ibaret olan organize sanayi bölgesinin arsa satış bedelinden elde edeceği gelirlerin vergilendirilmesi hususunda Defterdarlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi kapsamında; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen ve tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan organize sanayi bölgelerinin yürüttüğü faaliyetlerin, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştirilen ticari, sınai ve zirai faaliyetlerden oluşması halinde, bu faaliyetler dolayısıyla organize sanayi bölgeleri bünyesinde oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerektiği tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; organize sanayi bölgesinin alt yapısını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan iktisadi işletmenin, arsa satışından elde edeceği kazancının tamamının organize sanayi bölgesinin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmasının mümkün olduğu; ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu açısından ise; 17/4-k maddesinde ise organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve iş yeri teslimlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir.

31/10/2022 tarih ve 11949253-045-6316 sayılı özelge

5- Özel Kreş ve Gündüz Bakımevi Faaliyetinde Bulunan Şirketin Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerinin İstisna Tutarına Dahil Edilip Edilmeyeceği

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; özel kreş ve gündüz bakımevi işi ile iştigal edildiği, bu kapsamdaki faaliyetlerden elde edilen kazançların beş hesap dönemi itibarıyla kurumlar vergisinden istisna olduğu, söz konusu istisna kapsamındaki faaliyet kapsamında ortaya çıkan kanunen kabul edilmeyen giderlerin kurumlar vergisi beyannamesinde istisna edilecek tutara dâhil edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin 1 bendinde; "Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların kreş ve gündüz bakımevlerinin ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar." hükmü yer almaktadır.

Buna göre özelge kapsamında; özel kreş ve gündüz bakımevi faaliyeti kapsamında elde edilen kazançlar beş yıl süre ile kurumlar vergisinden istisna olduğundan, bu süre içerisinde söz konusu faaliyetler kap-

samında elde edilen kazancın, kanunen kabul edilmeyen giderler dikkate alınmak suretiyle hesaplanması ve kazanç bulunması halinde vergiden istisna edilmesi gerekmektedir.

27.09.2022 tarih ve 38418978-125[10-20/15]-436338 sayılı özelge

6- Yabancı Paraların Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan ABD Doları ve Euro hesaplarındaki döviz bakiyesinin 17/02/2022 (dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi) tarihine kadar gerçekleşen döviz giriş ve çıkışları nedeniyle bazı tarihlerde 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan Dolar ve Euro bakiyelerinin altına düşmüş olduğu belirtilmiş, daha sonra yapılan döviz girişleriyle tamamlanarak dönüşüm tarihinde 31/12/2021 tarihli bilançonun "Bankalar Hesabında" yer alan bakiyeyi aşmamak koşuluyla kısmen veya tamamen Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen yabancı paralar için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılıp yararlanılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmektedir.

Konuya ilişkin açıklamalar 11/02/2022 tarihli ve 31747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19)'de yapılmış olup, söz konusu Tebliğin "40.3. İstisna uygulaması" başlıklı bölümünde;

"40.3.1. Dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk Lirasına çevirmek suretiyle elde ettikleri Türk Lirası varlığını 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında açılan Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendiren mükellefler, aşağıdaki kazançları için kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

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

Buna göre özelge kapsamında; şirketin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan döviz tevdiat hesabının kısmen veya tamamen 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 yabancı para varlığının dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanılmasının mümkün olduğu,

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında dönüşüme konu edilebilecek yabancı para tutarının dönüşüm tarihine kadar gerçekleşen döviz giriş ve çıkışları ile değişmiş olması, istisnadan yararlanılmasını etkilemeyecek olup, 31/12/2021 tarihli bilançoda bulunan döviz tevdiat hesabı tutarından daha fazla bir tutarın Türk Lirasına dönüştürülmesi durumunda ise aşan tutara istisna uygulanamayacağı belirtilmiştir.

27.09.2022 tarih ve 38418978-125[Diğer-2022/4-İ]-436383 sayılı özelge

7- Ücretlinin, Serbest Meslek Erbabı Eşi Adına Ödediği "Geri Ödemeli Hayat Sigortası Priminin" Kendi Ücret Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; personelinin, serbest meslek erbabı olan eşi adına yaptırdığı ve kendisinin ödediği geri ödemeli hayat sigortası priminin, ücret geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 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 menfaatler olduğu, 63/3 üncü maddesinde Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler safi ücretin tespitinde indirim konusu yapılacağı, 89 uncu maddesinde ise, Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.) hükümlerine yer verilmiştir.

Özelgeye göre, personelin eşi adına yaptırılan geri ödemeli hayat sigortası için ödediği primlerin, serbest meslek erbabı olan eş tarafından serbest meslek kazancı dolayısıyla verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu edilmesi gerekmekte olup, personelin ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

30/11/2022 tarih ve 38418978-120[61-18/15]-556569 sayılı özelge

8- Alacağın Temliki Sözleşmesiyle Devredilen Taşınmazın Satış Kazancı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin 6 Temmuz 2006 tarihinde ...'den kredi kullandığı, birkaç ödeme dışında yönetimde yaşanan sorunlar nedeniyle kredi geri ödemesinin yapılamadığı, kullanılan bu kredi için aktifte yer alan "... ve ..." üzerinde banka lehine ipotek tesis edildiği ancak kullanılan kredinin sözleşmede yer alan şartlar doğrultusunda ödenmemesi nedeniyle kredi teminatı olarak gösterilen gayrimenkullerin, tahsilat amacıyla ipotegin paraya çevrilmesi suretiyle ... İcra Dairesi nezdinde takibe alındığı, 02.12.2019 tarihinde ise T.C. ... Noterliği tarafından yapılan bir tebliğatla ...'nin bu kredi alacağını ...'ne devrettiğinin şirkete bildirildiği, ... ile 29.01.2019 tarihinde yapılan mutabakat sonucunda ise borcun anapara ve ferileri ile birlikte ...İcra dosyası dikkate alınarak yaklaşık ... EURO olarak belirlenerek, bu borcun ...nin satımı ile karşılanması ...nin hiçbir şekilde satıma konu edilmemesi şartıyla kabul edildiği belirtilerek, İcra marifetiyle yapılacak bu satış sonrası kâr oluşması durumunda bu kârın; Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine göre istisnaya konu olup olmayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinde,

(e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.

(f) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmının istisna olacağı hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, şirketin söz konusu istisna hükmünden yararlanması taşınmazın bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna satışı veya devri durumunda mümkün olup, banka tarafından alacağın üçüncü bir kişiye temlik söz konusu olduğundan Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanabilmesi mümkün bulunmadığı, ancak gerekli şartların sağlanması durumunda Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanılabileceği gerektiği ifade edilmiştir.

22/09/2022 tarih ve 4597866-125-16111 sayılı özelge

9- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici Madde 14/1-A Kapsamında Değerlemeden Doğan Kazanç İstisnasından Yararlanılabilmesi İçin YMM Raporu İbrahim Zorunlu Olup Olmadığı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirketin Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki istisna hükümlerinden yararlanabilmesi için Yeminli Mali Müşavir Raporu ibrazının gerekli olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 22/01/2022 tarih ve 7352 sayılı Kanun ile eklenen geçici 14 üncü maddede; "(1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda kanunda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesna olacaktır,

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi ile vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Bakanlığımızca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Bakanlığımız yetkili kılınmış; yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflere ilişkin esaslar belirlenmiştir. Anılan yetki uyarınca Bakanlığımızca yayımlanan 5, 20, 25 ve 32 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile bazı kurumlar vergisi istisnalarından yararlanılması hususu yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz şartına bağlanmış, 37 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile ise bu Tebliğde belirlenen parasal hadler hakkında Bakanlığımızca yeni belirleme yapılmadığı takdirde, hadlerin bir önceki yıl yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Özelgeye göre, gerek 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde, gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü ile bu maddeye

ilişkin usul ve esasların belirlendiği Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, söz konusu kazanç istisnasından yararlanılabilmesi için yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlenmesi gerektiği yönünde herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden, bahse konu istisna için tasdik raporu düzenlenmesi zorunluluğu bulunmadığı ifade edilmiştir.

22/09/2022 tarih ve E-62030549-125[Geç14/1-a]-1063875 sayılı özelge

10- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazanç İstisnasından Vazgeçme

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ... deniz yolu yolcu taşımacılığı faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazançların 4490 Sayılı Kanunun 12 inci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olduğu, şirketin... yılı faaliyet zararının ... TL olduğu, daha önceki hesap dönemlerinde de zarar edildiği ve sonraki dönemlerde de zarar edilmesinin öngörüldüğü belirtilerek, mezkur Kanun uyarınca bu faaliyete tanınan söz konusu istisnadan yararlanma hakkından vazgeçilip vazgeçilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez." hükmü yer almaktadır.

1 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna" başlıklı bölümünde konuyla ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin; "5.12.1.1. Yasal düzenleme ve istisnanın kapsamı" başlıklı bölümünde, "4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Tebliğin İstisna kazanç tutarının tespiti başlıklı bölümünde ise, "İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllattan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekeceği, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin

işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde ise bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, vergi istisnaları verginin konusuna giren iş, işlem ve kazanç gibi unsurların verginin kapsamı dışında bırakılması olup, 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde öngörülen kazanç istisnası, mükellef başvurusuna bağlı olan bir istisna olmayıp faaliyete yönelik olarak tüm mükelleflere uygulanan bir istisnadır. Ayrıca, istisnadan vazgeçilebileceği hususunda 4490 sayılı Kanun veya 5520 sayılı Kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Özelgeye göre, şirket tarafından, ... deniz yolu yolcu taşımacılığı faaliyetine ilişkin olarak 4490 Sayılı Kanunun 12 nci maddesi kapsamında öngörülen istisnadan vazgeçilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

22/09/2022 tarih ve 17192610-125[KV-18-16]-223664 sayılı özelge

11- MADAD Fonundan Yapılan Hibenin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ... Sanayi Odası tarafından kurulan Şirketin mesleki eğitim ve danışmanlık faaliyeti yürüttüğü, kobilerin ve işletmelerin verimliliğini arttırmak için "... Dönüşüm Merkezi (Model Fabrika) kurulmasına ilişkin olarak T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, ... Sanayi Odası, ... Organize Sanayi Bölgesi ve Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) arasında bir protokol imzalandığı, bu protokolün Avrupa Birliğinin Bölgesel Güven Fonu (MADAD) tarafından desteklendiği, bu kapsamda Şirket tarafından kurulacak olan Model Fabrika için yapılacak bina inşaatı, işçilik, danışmanlık gibi harcamaların bir kısmının UNDP tarafından (MADAD fonundan), bir kısmının ise ... Sanayi Odası tarafından karşılanacağı belirtilerek; Avrupa Birliği Bölgesel Kalkınma Fonundan (MADAD) sağlanan hibelerin;

- Özel bir fon hesabında tutulup tutulmayacağı ve gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı,
- Bu fondan yapılan harcamaların kurum kazancının tespitinde gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınmayacağı,
- Projenin tamamlanmasına müteakip inşa edilen Model Fabrika binasının aktive alınıp alınmayacağı, aktive alınması durumunda amortismanına konu edilip edilmeyeceği hususlarında

Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 84 üncü maddesinde Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir hükümlerine yer verilmiştir. Avrupa Birliği Bölgesel Kalkınma Fonu (MADAD), Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletlerin Kalkınma Programı (UNDP) tarafından Türkiye'de Suriyeliler ve ev sahibi toplulukların ekonomik ve sosyal dayanıklılığını ve ilgili ulusal ve yerel kurumları güçlendirmek suretiyle Suriye Krizine Müdahale için oluşturulmuş bir proje

kapsamında oluşturulan yardımlardır. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 84 üncü maddesi sadece Avrupa Birliğinden sağlanan hibeleri kapsamakta olup yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde söz konusu madde hükmünün Avrupa Birliği Bölgesel Kalkınma Fonu (MADAD) kapsamında dağıtılan fonları da kapsayacağı tabiidir.

Özelgeye göre; MADAD kapsamında desteklenen ve Şirket ile Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) arasında imzalanan protokolün IPA II Çerçeve Anlaşması kapsamında sağlanan vergi istisnalarından faydalanılması için aranan gerekli şartları taşımaması nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 84 üncü madde hükmünün bahsi geçen protokol kapsamında sağlanan fonlara uygulanması mümkün bulunmadığı, Maliyet bedelinin hesabında, 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanunun 262 nci maddesine eklenen üçüncü fıkra uyarınca, model fabrikanın yapımına ilişkin olarak, model fabrikanın envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibelerin, bahse konu fabrikanın maliyet bedelinden indirilmesi ve kalan değerın sabit yatırımın maliyet bedeli olarak aktive kaydedilmesi gerekeceği, model fabrikanın envantere alındığı hesap döneminden sonra alınan hibelerin ise, söz konusu fabrikanın maliyet bedelinden indirilmesi veya ilgili dönemde doğrudan hasılat olarak dikkate alınması mümkün bulunduğu ifade edilmiştir. Ayrıca maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilen fabrikanın, aktive girdiği yıldan itibaren genel hükümler çerçevesinde amortisman yoluyla itfası mümkün bulunmakla birlikte, maliyet bedelinin, alınan hibelerin mahsup edilmesi veya harcamaların söz konusu hibelerden karşılanması nedeniyle, "0 (sıfır)" olması durumunda, fabrikanın iz bedeli üzerinden aktive/kayıtlara alınması gerektiğinden, bu halde amortismanına konu bir değerın bulunmayacağı, dolayısıyla söz konusu fabrika için amortisman ayırlamayacağı ifade edilmiştir.

30/09/2022 tarih ve 16700543-120[20-515-47]-87692 sayılı özelge

12- Serbest Bölge Kazanç İstisnası Hakkında

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; İstanbul'da kurulu tesiste "Dizel motorlar veya gaz türbinleri ile çalışan işletici muharrik sistemlerin (jeneratör ve benzeri) ve bunların her türlü uygulamaları için elektronik ve yedek parçalarının üretimi, montajı, bakımı ve tamiri işleri" ile iştigal edildiği, merkez tesise ilaveten ... Serbest Bölgesinde kurulu montaj ruhsatını haiz şubenin bulunduğu, yurt dışından serbest bölge şubesine fatura edilen ve serbest bölge tesisine getirilen ürün bileşenlerinin burada montaj işlemine tabi tutularak bitmiş ve kullanıma hazır ürün haline getirildiği, bahsedilen ürünler için serbest bölge şubesinde test sahası bulunmadığından test edilmek amacıyla "Geçici İthalat Rejimi" kapsamında serbest bölge dışına çıkarılarak ...'daki merkeze getirildiği ve burada test edildikten sonra tekrar serbest bölge şubesine gönderilerek buradan yurt dışı mukimi kişi ve kuruluşlara satışının planlandığı belirterek, bu işlemler neticesinde serbest bölge şubesinde oluşan kârın ilgili mevzuat gereği istisna kapsamında olup olmadığı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; "Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin ta-

mamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. ..." hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası" başlıklı bölümünde; "5.12.3.1.Yasal düzenleme .. Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7 nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24/2/2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır. Yapılan bu düzenleme ile 24/2/2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir." açıklamaları yer almaktadır.

Konu hakkında Ticaret Bakanlığından görüş istenilmiş olup anılan Bakanlığın ...tarihli ve ... sayılı cevabi yazısında; "Serbest Bölgeler Mevzuatı uyarınca, serbest bölgelerde yürütülen mal ve hizmet üretimi faaliyetlerinde, bu faaliyete konu eşyanın üretim veya hizmet faaliyetinin herhangi bir aşamasında çeşitli ilave hizmet ve faaliyetlere konu edilmek üzere yurtiçine yahut yurt dışına geçici olarak gönderilmesine izin verilmektedir. Söz konusu geçici çıkışlarda serbest bölge firması hizmet alan konumunda bulunmakta ve bu yöndeki işlemler serbest bölgede yürütülen mal ve hizmet üretim faaliyetleri bakımından kesin satış ve teslim mahiyeti taşımamaktadır. Kanunun Geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan; "söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi" düzenlemesinden, hizmet üretimi faaliyeti tamamlandıktan sonra eşyanın doğrudan Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara teslim edilmek üzere yurtdışına gönderilmesinin; diğer bir ifade ile, hizmet faaliyeti tamamlandıktan sonra eşyanın ihracat kayıtlı olarak

yurtiçine teslim, serbest bölge içinde diğer bir kullanıcıya yahut diğer bir serbest bölgeye teslim veya ihracat sayılan diğer satış ve teslimlere konu edilmeden doğrudan yurtdışına gönderilmesinin anlaşılması; yurtdışına sunulan hizmete konu eşyanın bu hizmetten bağımsız olarak başka bir hizmet alınmak üzere Serbest Bölgeler Mevzuatına uygun biçimde ve hizmetten Türkiye'de yararlanılması amacını taşımadan geçici olarak Türkiye'ye çıkmasının bu kapsamda görülmemesi gerektiği değerlendirilmektedir. Nitekim, ilgi yazılarına konu olayda, yurtdışına sunulan hizmetin montaj hizmeti olması, montaj işlemi tamamlandıktan sonra serbest bölgede test merkezi olmadığı için serbest bölge firmasının test hizmeti almak üzere eşyayı geçici olarak Türkiye'ye göndermesinin 3218 sayılı Kanununun Geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan şartların ihlali sayılmaması gerektiği, bu suretle yapılan işlemin anılan maddede yer alan vergi istisnasından yararlandırılabilir mahiyette olduğu değerlendirilmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir.

Özelgeye göre, şirketin serbest bölge şubesinde montajını yaptığı ürünlerin, test edilmesi amacıyla "Geçici İthalat Rejimi" kapsamında serbest bölge dışında bulunan merkez şubesine gönderilmesi ve burada test edildikten sonra tekrar serbest bölgede bulunan şubeye getirilmesi işlemi 3218 sayılı Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnaya ilişkin şartın ihlali sayılmadığından, şirketin serbest bölgedeki söz konusu işlemde elde ettiği kazançların, istisna uygulamasına ilişkin diğer şartların sağlanması kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna hükmünden yararlanılabileceği gerektiği ifade edilmiştir.

04/10/2022 tarih ve 62030549-125[5-2019/248]-1123435 sayılı özelge

13- Uzlaşma Sonucunda Ödenen Para Cezaları İle Gecikme Faizlerinin Malın Maliyet Bedeline Eklenip Eklenemeyeceği

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 2018/Mayıs döneminde ithalatı yapılmış olan "... " numaralı ithalata ilişkin olarak ... Gümrük Müdürlüğü tarafından kesilen ek tahakkuklara istinaden ilave gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi para cezası, KDV para cezası ile gecikme faizini uzlaşma yoluyla ödendiği belirtilerek, ödenen söz konusu tutarların gider olarak yazılıp yazılmayacağı, malın maliyet bedeline eklenip eklenemeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (6) numaralı bendinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların, safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği belirtilmiş olup, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ise bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde, maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belir-

tilmiş, 274 üncü maddesinde de emtianın, maliyet bedeliyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esas ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Tahakkuk esasına göre belirlenen gelir ve giderlerin yalnızca cari döneme ait kısmı, aynı döneme ilişkin ticari kazancın hesabında gelir ya da gider olarak dikkate alınabilmektedir. Dönemsellik ilkesinde ise gelir veya giderlerin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanması gerekmekte olup söz konusu ilke gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmek, hasılat, gelir ve karlarını aynı döneme ait maliyet ve zararlarla karşılaştırmak durumundadırlar.

Özelgeye göre; uzlaşma sonucunda ödenen ilave gümrük vergisinin ithal edilen malların işletmede bulunması durumunda malın maliyetine eklenmesi, ithal edilen malların işletmede bulunmaması durumunda ise doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, uzlaşma sonucunda ödenen para cezaları ile gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

04/10/2022 tarih ve 62030549-125[11-2020/361]-1123247 sayılı özelge

14- Dar Mükellef Kuruma Yapılan Müşteri Tabanına İlişkin Lisans Ödemelerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin çeşitli kimyasal maddeler, yapıştırıcılar ve tutkallar, her türlü kimyevi ve yardımcı maddeler ve hammaddelerin alımı, satımı, ithalatı, ihracatı işi ile iştigal ettiğini, Almanya mukimi ... firması ile şirket arasında imzalanan "Müşteri Tabanına İlişkin Lisans Sözleşmesi"nin 1 inci maddesi uyarınca, söz konusu sözleşmenin 1 no'lu ekinde sıralanan ve Türkiye sınırları içerisinde faaliyet gösteren müşteri kitlesinin sahibi sıfatıyla ... 'nin, sınırlı bir süre için anılan listedeki müşterilerden istifade edilmesi için lisans hakkını şirkete verdiğini, bahsi geçen müşteri tabanının mülkiyet hakkının ... 'ye ait olduğunu, şirket tarafından bu müşterilere yapılacak satışlardan elde edilen gelirlerin %5'ine tekabül eden tutarların ... 'ye ödeneceğini belirterek şirket tarafından firmasına yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellef esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmüne yer verilmiş, maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır. Aynı Kanunun, 30 uncu maddesinde; dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

1 Ocak 2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının gayrimaddi hak bedelleri başlıklı 12 nci maddesinin ilk üç fıkrasında:

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır."

hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, şirketin Almanya mukimi firmanın ürün ya da hizmet satışı yaptığı müşteri listesinden istifade etmek için yaptığı ödemeler, Alman firmanın bu müşteriler ile olan ticari ilişki tecrübesine dayalı bilgi birikimi karşılığında yapıldığından, gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki bu ödemeler üzerinden Türkiye'nin de %10'u aşmayan oranda vergi alma hakkı bulunduğu ifade edilmiştir.

04/10/2022 tarih ve 62030549-125[30-2020/276]-1123079 sayılı özelge