

İÇİNDEKİLER

- 1 Alım Satım Konu Edilen Binek Otomobillere Ait Noter Masrafı Ve Yakıt Bakım Giderleri İle Bu Giderlere Ait KDV'nin İndirimi
- 2 Nakit Üye Teminatlarının Repo-Ters Repo İşlemlerinde Değerlendirilmesi Durumunda Elde Edilen Gelirler Üzerinden Yapılan Kesintilerin Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilmesi
- 3 Tablet Bilgisayarın Eğitim Harcaması Olup Olmayacağı Hk.
- 4 Covid-19 Sebebiyle Alınan Hibe Desteğinin Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği Hk.
- 5 Cep Telefonuna İlişkin Amortisman Giderlerinin ve Aylık Fatura Bedellerinin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hk.
- 6 İndirimli Kurumlar Vergisi Hk
- 7 Restorasyon ve Mühendislik Projelerinin Hazırlanması İşinin Yıllara Sari İş Kapsamında Olup Olmadığı Hk.
- 8 Unlu Mamullerin Satışında Uygulanacak KDV Oranı
- 9 Pastanede Yapılan Doğrudan Satış ve Yeme İçme Hizmetlerinin KDV Oranı
- 10 Engelli İstisnasından Yararlanan Vatandaşın Aynı Zamanda Şehit Yakınlarına Tanınan İstisnadan Yararlanması Durumu
- 11 ÖTV Ödenmeksizin Satın Alınan Kamyonu Tadilat Veya Ek İmalat Yapılmadan Satışında ÖTV Yükümlülüğü
- 12 İstiap Haddinin Hesaplanması
- 13 Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci Madde Uygulaması

Hazırlayanlar: Adem YALÇIN, Ahmet YAVUZ, Mehmet SUBAŞI, İkbal BAŞ

1- Alım Satım Konu Edilen Binek Otomobillere Ait Noter Masrafı Ve Yakıt Bakım Giderleri İle Bu Giderlere Ait KDV'nin İndirimi.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; alım satımı yapılan binek otomobiller için noter gideri, test sürüşünde kullanılması gereken yakıt gideri ve küçük bakım giderleri yapıldığı belirtilerek, söz konusu giderlerin ticari kazancın tespitinde indirilip indirilmeyeceği ile giderlere ait yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

27/5/2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler" başlıklı 14 üncü maddesinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'inin, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmış olup, bu sınırlamanın esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamadığı ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 29/1-a maddesinde ise, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle ödenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'den indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, mükellefin kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetiyle iştigal etmediği anlaşıldığından, satışa konu edilmek üzere "153-Ticari Mallar" hesabında izlemek suretiyle işletmeye kayıtlı olan ve işte kullanılan binek otomobillere ait yakıt, bakım ve onarım gibi giderlerin en fazla %70'inin ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir. Aynı şekilde, alım-satımı yapılan binek otomobiller için yapılan noter masrafı, test sürüşünde kullanılması gereken yakıt gideri ve bakım giderlerinin tamamının Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazancın tespitinde indiriminin mümkün olması halinde bu giderlere ilişkin KDV'nin indiriminin mümkün bulunduğu, aksi halde ancak söz konusu Kanun uyarınca ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilen kısmına isabet eden KDV'nin, KDV Kanununun 29/1-a maddesi kapsamında indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

22/02/2022 tarih ve 21152195-130[29-2020-2815]-96784 sayılı özelge

2- Nakit Üye Teminatlarının Repo-Ters Repo İşlemlerinde Değerlendirilmesi Durumunda Elde Edilen Gelirler Üzerinden Yapılan Kesintilerin Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef banka tarafından 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca ödünç pay piyasası başta olmak üzere çeşitli piyasalarda merkezi karşı taraf olarak hizmet vermeye başladığı, bu piyasalarda oluşan pozisyonların takaslarının tamamlanmasını teminen üyelerden işlem teminatı adı altında teminat alındığı, bu kapsamda mükellef

bankaya yatırılan teminatların mülkiyetinin kendisine geçtiği ve söz konusu teminatların ... A.Ş. bünyesindeki repo-ters repo piyasasında değerlendirilmek istendiği belirtilerek, repo-ters repo işlemlerinden gelir elde edilmesi durumunda bankaya yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı, bu işlemlerden elde edilen gelirlerin teminat sahibi kişi veya kurumlara aktarılması durumunda mükellef bankanın bu ödemeler üzerinden tevkifat yapmakla sorumlu olup olmayacağı ile mükellef banka adına yapılan tevkifatların, gelirin gerçek sahibi olan teminat sahibi kurumlar tarafından kurumlar vergisi beyannamesinde dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüşü talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde; menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerin menkul sermaye iradı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak 30/12/2005 tarihli ve 26039 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin; mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat başlıklı bölümünde, bankalar arasındaki mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendi paralarına ödenen faizler üzerinden tevkifat yapılmayacağı, zira, banka ve aracı kurumlarca bu tür işlemlerden elde edilen faiz gelirlerinin kurum kazancına dahil edilerek beyan edildiği ifade edilmiştir. Ancak, bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen banka ve aracı kurum müşterilerine ait paralara ödenen faizlerdeki vergi tevkifatının, kazancı nihai olarak elde eden kişi veya kuruma ödemeyi gerçekleştiren, piyasa üyesi aracı kurumlar ve bankalar tarafından yapılacağı ve aynı uygulamanın, nakit teminatlardan elde edilen faiz kazançları için de geçerli olduğu ifade edilmiştir.

19/1/2012 tarihli ve 28178 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 282 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de türev ürünlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yer almakta olup, söz konusu Tebliğin "7. Diğer Hususlar" başlıklı bölümünün 7.2 alt başlıklı bölümünde, organize borsalarda işlem yapan müşterilerin teminat hesaplarında bulunan Türk lirası cinsinden nakdi teminatların ... tarafından nemalandırılması sonucu elde edilen gelirin, mevduat faizi olarak geçici 67 nci madde kapsamında % 15 oranında tevkifata tabi tutulacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, mükellef banka nezdinde tutulan nakit üye teminatlarının ... A.Ş. bünyesinde repo-ters repo işlemlerinde değerlendirilmesi durumunda elde edilen repo gelirleri üzerinden banka adına ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı ifade edilmiş, ilave olarak ise mükellef banka tarafından nemalandırılan nakdi teminatlardan elde edilen gelirler mevduat faizi olarak kabul edildiğinden bu gelirlerin teminat sahiplerine ödenmesi aşamasında da banka tarafından vadesiz mevduatlara ödenen faizler için tespit olunan oranda tevkifat yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Öte yandan gerek mükellef banka nezdinde gerekse teminat sahibi kurumlar adına yapılan tevkifatlar, adına tevkifat yapılan kurumca verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği, dolayısıyla mükellef banka adına yapılan tevkifatların teminat sahibi kurumlar tarafından verilecek kurumlar vergisi beyannamesinden mahsup edilemeyeceği ifade edilmiştir.

14/02/2022 tarih ve E-64597866-120-2753 sayılı özelge

3- Tablet Bilgisayarın Eğitim Harcaması Olup Olmayacağı Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Covid-19 salgını nedeniyle 2020 yılının büyük bölümünün zorunlu uzaktan eğitim ile geçirildiği ve ilkökula devam etmekte olan çocuğun online eğitime katılabilmesi için tablet bilgisayar alındığı belirtilerek, söz konusu tablet bilgisayara ait fatura tutarının eğitim harcaması kapsamında beyanname üzerinden indirimine konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak, 255 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Eğitim Giderleri" başlıklı bölümünde; eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dershanelere 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 tutarların vergi indirimine esas alınabileceği ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, ilkökula devam eden çocuğun online eğitimde kullanması için alınan tablet bilgisayara ait fatura bedelinin, söz konusu tablet bilgisayarın sadece eğitim malzemesi olarak kullanılmaya mahsus olmaması ve eğitim dışında da kullanılmaya elverişli olması nedeniyle, eğitim harcaması olarak 2020 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

24.02.2022 tarih ve E-46480499-120.05.99[2021/1749]-22827 sayılı özelge

4- Covid-19 Sebebiyle Alınan Hibe Desteğinin Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 22/12/2020 tarihli ve 3323 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ve Koronavirüs Salgını Nedeniyle Verilecek Hibe Desteği Programı ve Uygulama Esasları Hakkında Tebliğ kapsamında, Covid-19 salgınıyla mücadelede tedbirlerden etkilenen esnaf ve sanatkarlara 3 ay süreyle verilen 1.000 TL'lik hibe desteğinden yararlandığı belirtilerek, söz konusu desteğin gelir olarak kayıtlara dahil edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış olup, aynı Kanunun 38 inci maddesinin birinci fıkrasında ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu ifade edilmiştir. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, ticari faaliyet nedeniyle Covid-19 nedeniyle verilen hibe destek tutarlarının ticari kazançta dahil edilerek vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

24/02/2022 tarih ve E-62030549-120[37-2021/722]-221186 sayılı özelge

5- Cep Telefonuna İlişkin Amortisman Giderlerinin ve Aylık Fatura Bedellerinin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; hem şahsi hem de iş için kullanılan cep telefonuna dair amortisman giderlerinin ve aylık fatura bedellerinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesinde serbest meslek kazancının tarifi yapılmış, 67. maddesinde kazancın tespitine ilişkin hükümlere yer verilmiş ve 68. maddesinde ise mesleki giderler bentler halinde sayılmıştır. Söz konusu maddenin 1. ve 4. bentlerinde; *"1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler" ... 4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil)"* hükümlerine yer verildiği görülmüştür.

Öte yandan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun Özel İletişim Vergisi başlıklı 39'uncu maddesinde, *"Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez."* hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda özelgeye göre, mesleki faaliyetin icrasında kullanılan cep telefonuna ait haberleşme gideri ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanın; cep telefonunun envantere kayıtlı olması, mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması şartları dâhilinde, mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu, ancak cep telefonuna ilişkin fatura bedeli içerisinde yer alan özel iletişim vergisinin ise 6802 sayılı Kanun uyarınca mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

27/02/2022 Tarih ve 62030549-120[68-2021/226]-230462 Sayılı Özelge

6- İndirimli Kurumlar Vergisi Hk

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin iki ayrı tevsi yatırımına ilişkin teşvik belgesinin ilgili Bakanlık tarafından kapama işleminin yapıldığı, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak kazanç tutarının usulünce hesaplandığı ve işletme aktifinde kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin, 7326 sayılı Kanunun 11'inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasının planlandığı belirtilerek, tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın tespitinde, sabit kıymet tutarlarının yeniden değerlendirme öncesi değerlerinin hesaplamada dikkate alınıp alınamayacağı konusunda görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı 32/A maddesine göre, tevsi yatırımlarda kazancın ayrı hesaplarda tespit edilememesi halinde indirimli oran uygulanacak kazancın, yapılan tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirleneceği ve bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değerine ilişkin, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmiştir.

I seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2.8. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması" başlıklı bölümünde; "Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet" ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortisman tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır denilmiştir.

Bu doğrultuda verilen özelve göre; tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yapılmak suretiyle hesaplanmasında sabit kıymetlerin, birikmiş amortismanları düşülmeden önceki Vergi Usul Kanununun geçici 31'inci maddesi kapsamında yeniden değerlendirilen brüt tutarlarıyla dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

22/02/2022 Tarih ve 66491453-125-2995 Sayılı Özelge

7- Restorasyon ve Mühendislik Projelerinin Hazırlanması İşinin Yıllara Sari İş Kapsamında Olup Olmadığı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; firmanın T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Vakıflar Genel Müdürlüğü ile yapılan sözleşme ile "Restorasyon ve Müzeleştirme Uygulama İşini" üstlendiği, söz konusu işin süresinin 90 gün olduğu, ancak süre uzatımı ile birlikte 17/12/2020 tarihinde idareye bildirimde bulunulduğu, bu süre zarfında herhangi bir kesinti yapılmadığı, diğer taraftan geçici kabul tutanağının idarece 13/01/2021 tarihinde onaylandığı belirtilerek, söz konusu işten elde edilen kazancın hangi yılın gelirine dahil edileceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Özelgeye göre, şirket tarafından yüklenilerek restorasyon ve onarımını da içeren ve birden fazla takvim yılına sirayet ettiği anlaşılan restorasyon işinin tek sözleşmeyle taahhüt edilmiş olması kaydıyla Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup söz konusu işten elde edilecek kazancın geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı yılın kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilerek vergilendirilmesi gerektiği; ancak söz konusu işin ayrı ayrı sözleşmelerle taahhüt edilmesi veya ayrı ayrı geçici kabule tabi olması halinde ise Restorasyon ve Müzeleştirme Uygulama İşinin Kamu İhale Kanununun 4'üncü maddesinde tanımlanan yapım işi mahiyetinde olmayan kısımlarının Gelir Vergisi Kanunu madde 42 kapsamında yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmeyeceğinden, bu işlerden elde edilen kazancın ilgili oldukları dönem kurum kazancına dahil edilerek vergilendirileceği ifade edilmiştir.

27/02/2022 Tarih ve E-62030549-120[42-2021/154]-230472 Sayılı Özelge

8- Unlu Mamullerin Satışında Uygulanacak KDV Oranı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin yurt içinde baklava, pasta, poğaç, börek gibi unlu mamuller ile lokum ve sütlü tatlılar gibi ürünleri imal ederek sattığı, mükellef tarafından imal edilen bu ürünlerin yanında dışarıdan temin edilen ürünlerin de satıldığı ve mükellefin şubelerinin bazılarında bu ürünlerin porsiyon olarak masaya veya yemek hizmeti yanında servis edildiği ifade edilmiş olup, mükellefin fabrikalarından şubelerine ve diğer mükelleflere yapılan satışlarında, fabrikadan yapılan ihraç kayıtlı satışlarda ve servisten bağımsız satış bölümü de olan şubelerde yapılan porsiyon, adet şeklindeki satışlar ve yemekle birlikte servis edilen ürünler ile servis içermeyen doğrudan satışlarda uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

KDV Kanununun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranlarının, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak uygulanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listede hububat, un, nişasta veya süt müstahzarları; pastacılık ürünleri tanımlanmıştır. Söz konusu BKK uyarınca ayrıca "hububat, un, nişasta veya süt müstahzarları; pastacılık ürünlerinin kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlere %8 oranında KDV uygulanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, mükellefe ait fabrikada üretilen baklava, pasta, poğaç, börek gibi ürünlerin fabrikadan yapılan tesliminde %1, bu ürünlerin fabrikadan ihraç kayıtlı yapılan teslimlerinde %1, mükellefin şubelerinin lokanta, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler gibi yemek hizmeti sunan alanlarının bulunması halinde, buralarda verilen yeme içme hizmetleri ile söz konusu hizmet işletmelerinde bu ürünlerin sipariş suretiyle paket servis şeklinde sunulması halinde %8, bu yerlerde yeme içme hizmetine konu edilmeden ve/veya herhangi bir şekilde servise yönelik bir işleme tabi tutulmaksızın bu ürünlerin doğrudan teslim edilmesi durumunda %1, satış yapılan yerin lokanta, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler gibi yemek hizmeti sunan işyeri ruhsatı ve/veya masa, oturma yeri tezgâh gibi servis yapılabilen alanlarının bulunmaması halinde, söz konusu ürünlerin tesliminde %1 oranında KDV hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

17/03/2022 tarih ve 39044742-130[Özelge]-301889 sayılı özelge

9- Pastanede Yapılan Doğrudan Satış ve Yeme İçme Hizmetlerinin KDV Oranı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin otel ve konaklama tesisleri işletmeciliği, çikolata, çikolatalı şekerleme, kek, pasta vb. fırın ürünleri imalatı, yurtiçi ve yurtdışında yiyecek ve içecek hizmetleri veren restoranlar açmak, kiralamak, işletmek, faaliyetleriyle iştigal ettiği, faaliyet kapsamında, mükellef tarafından kafeterya/pastane/pasta satış yeri/unlu mamul satış ruhsatı olan yerlerden 5189 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına istinaden katma değer vergisi (KDV) oranı indirilen gıda maddelerinin alınarak herhangi bir hizmet verilmeden doğrudan satışının yapıldığı ve aynı zamanda satış ruhsatı olan yerler ile başka üretici şirketlerden satın alınan ve yeni düzenleme ile KDV oranı %1'e indirilen gıda maddelerinin mükellefe ait yerlerde gerek doğrudan gerekse hizmet verilmek sureti ile

satışının söz konusu olabildiği ifade edilmiş olup, mükellefin kafeterya/pastane/pasta satış yeri/unlu mamul satış ruhsatlı yerlerinizden herhangi bir hizmet verilmeden KDV oranı %1'e indirilen gıda maddelerinin doğrudan satılması durumunda uygulanması gereken KDV oranı ve üretici şirketlerden %1 oranında KDV uygulanarak satın alınan draje gibi gıda maddelerinin mükellefe ait yerlerde gerek doğrudan gerekse hizmet verilmek sureti ile satışında uygulanması gereken KDV oranı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

KDV Kanununun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranlarının, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak uygulanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listede hububat, un, nişasta veya süt müstahzarları; pastacılık ürünleri tanımlanmıştır. Söz konusu BKK uyarınca "hububat, un, nişasta veya süt müstahzarları; pastacılık ürünlerinin, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde sunulması halinde yapılan teslim ve verilen hizmetlere %8 oranında, söz konusu hizmetlerin verildiği veya teslimlerin yapıldığı işletmelerin birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olması veya üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesinde faaliyet göstermesi halinde ise %18 oranında KDV uygulanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, mükellefin pastane/unlu mamul satışı ruhsatı bulunan hizmet işletmelerinde satış yapılan şekerleme ve draje ile pastacılık ürünleri kapsamındaki kek ve pasta gibi fırın ürünlerinin herhangi bir hizmet verilmeden/yeme içme hizmetine konu edilmeden ve/veya herhangi bir şekilde müşterilere servis edilmesine yönelik herhangi bir işleme tabi tutulmaksızın internet üzerinden yapılan satışlar dahil doğrudan tesliminde %1, mükellefin yeme içme hizmetine yönelik işyeri ruhsatı bulunan ve/veya masa, oturma yeri tezgâh gibi servis yapılabilen alanları bulunan işletmelerinde, bu yerlerde üretildiğine veya dışarıdan temin edildiğine bakılmaksızın verilen yeme içme hizmetlerinde %8; bu işletmelerin birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olması veya üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesinde faaliyet göstermesi halinde ise %18 oranında KDV hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

17/03/2022 tarih ve E-64597866-130-4887 sayılı özelge

10- Engelli İstisnasından Yararlanan Vatandaşın Aynı Zamanda Şehit Yakınlarına Tanınan İstisnadan Yararlanması Durumu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; daha önce 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanarak araç iktisap eden mükellefin, aynı zamanda şehit annesi olarak Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde düzenlenen istisna uygulamasından da yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

4760 sayılı ÖTV Kanununun 7'nci maddesine eklenen 8 numaralı fıkrada, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların ve 3713

sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabının vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu istisna uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Anılan Genel Tebliğin ilgili bölümünde belirtildiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde düzenlenen istisnadan, 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde vazife malulü sayılan; Türk Silahlı Kuvvetleri, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının erbaş ve erler dâhil askeri personeli ile Emniyet Teşkilatının Emniyet Hizmetleri Sınıfına mensup personelinden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa anne veya babasından birisi bir defaya mahsus yararlanabileceği hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, ÖTV Kanununun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde düzenlenen istisna uygulamasından mükellefin yararlanmasının aynı fıkranın 8 numaralı bendinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmasına engel teşkil etmediği, anılan Genel Tebliğde belirtildiği şekliyle mükellefin çocuğunun 3713 sayılı Kanunun ek 1'inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) veya (b) bentlerinde sayılanlardan olması ve mükellefin bu durumu Sosyal Güvenlik Kurumundan alacağı belge ile tevsik etmesi ve ayrıca çocuğunun eş ve çocuğu olmaması kaydıyla, anılan Tebliğin ilgili bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde söz konusu istisnadan yararlanılabileceği ifade edilmiştir.

03/01/2022 tarih ve 27523430-130-196 sayılı özelge

11- ÖTV Ödenmeksizin Satın Alınan Kamyonu Tadilat veya Ek İmalat Yapılmadan Satışında ÖTV Yükümlülüğü

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef adına düzenlenmiş olan 03/02/2014 tarihli ve 12449 sayılı yazı ile mükellefin, tadilatını ve ek imalatını yaparak satmak üzere motorlu araç ticareti yapanlardan taşıt alımında veya ithalinde, taşıtları ÖTV'siz satın alma yetkisini haiz olduğu belirtilerek, söz konusu yazı kapsamında, ÖTV uygulanmaksızın yurt içinden veya yurt dışından mükellef tarafından satın alınan kamyon türünde motorlu araçların herhangi bir tadilat ve ek imalat yapmadan yurt içine satışının yapılıp yapılamayacağı ile satışın mümkün olması durumunda ÖTV yükümlülüğünün nasıl olacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (I/B/4) bölümünde, ÖTV Kanununun (2/1-d) maddesi kapsamında, Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş motorlu araçlar üzerinde tadilat veya ek imalat yapmak suretiyle motorlu araç ticaretiyle uğraşanlar olduğu, bunların, taşıtların tadilatını veya bu taşıtlarla ilgili ek imalat yaptıklarını gösteren sanayi sicil belgesine sahip olmaları gerektiği ve durumlarını tevsik eden sanayi sicil belgesinin aslı veya noter onaylı örneğiyle birlikte Gelir İdaresi Başkanlığına başvuracakları, yapılacak yoklama ve değerlendirme sonucuna göre başvuru sahibi mükelleflere, kayıt ve tescile tabi olan motorlu taşıtların tadilatı veya ek imalatını yaparak bunları satmak üzere yurt içinden alımında veya ithalinde, ÖTV uygulanmaması gerektiğine dair bir örneği Tebliğ ekinde yer alan yazının verilebileceği, söz konusu yazıyı alan mükelleflerin, kayıt ve tescil edilmemiş taşıtları tadilat veya ek imalat yaparak satmak üzere yurt içinden alımında veya ithalinde, bu yazının aslı veya noter onaylı örneğini satıcıya veya gümrük idaresine vermek suretiyle ÖTV ödemeksizin işlem yapabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, taşıtların tadilatını/ek imalatını yapan mükelleflere verilen yazı, durumlarını tevsik eden sanayi sicil belgesi ile yoklama tutanağı çerçevesinde bu mükelleflerin kayıt ve tescile tabi olan motorlu taşıtların tadilatı veya ek imalatını yaparak bunları satmak üzere, yurt içinden alımında veya ithalinde, Kanunda sayılan motorlu araç ticareti yapanlar gibi ÖTV ödememeleri amacına yönelik olup, söz konusu yazıyı alan mükelleflerin, ÖTV ödemedi iktisap ettikleri taşıtlar bakımından, bunların üzerinde herhangi bir tadilat yapmaksızın bu yazı kapsamında bahse konu taşıtların ticaretini yapmaları imkanı bulunmadığı ve bu itibarla, muafiyet yazısı verilen mükelleflere, kayıt ve tescile tabi olan motorlu taşıtların tadilatı veya ek imalatını yaparak bunları satmak üzere yurt içinden alımında veya ithalinde, ÖTV uygulanmaması gerektiğinden, söz konusu taşıtların mükellef tarafından herhangi bir ek imalat/tadilat yapılmaksızın ilk iktisap kapsamında teslim edilmiş olması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen ÖTV ve buna bağlı KDV'nin vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranması gerektiği ifade edilmiştir.

03/01/2022 tarih ve 25253958-130[1-2020-77]-267 sayılı özelge

12- İstiap Haddinin Hesaplanması

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef tarafından ithal edilerek bayilere teslimi yapılan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununa ekli (II) sayılı listedeki bazı taşıtların ÖTV oranlarının tespitinde kriter olarak yer alan istiap haddinin ne şekilde hesaplanacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

4760 sayılı ÖTV Kanununun 1/1-b numaralı maddesinde, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabının bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi olduğu, (1/2) numaralı maddesinde Kanuna ekli listelerde yer alan malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olduğu ve 12/1 numaralı maddesinde de özel tüketim vergisinin, bu Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınacağı hükme bağlanmıştır.

Kanuna ekli (II) sayılı listedeki 87.03 tarife pozisyonunda, yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi, istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan, istiap haddi 850 kilogramı geçmeyen motor silindir hacmi 2000 cm³'ün altında olanlar ile istiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm³'ün altında olanların % 15 oranında özel tüketim vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede 87.03 tarife pozisyonunda yer alan, hem yolcu hem de yük taşımasında kullanılan çok amaçlı taşıtların vergi oranının belirlenmesinde kriter olarak esas alınan istiap haddinin, taşıtın uygunluk belgelerindeki teknik açıdan müsaade edilen azami yüklü kütlelerinden, yürür vaziyetteki kütlelerinin çıkarılması ve 75 kg'lık sürücü ağırlığının ilave edilmesi suretiyle hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

03/01/2022 tarih ve 39044742-135-4475 sayılı özelge

13- Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci Madde Uygulaması

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin, oğlu adına düzenlenen engelli sağlık kurulu raporuna istinaden ilgili tarihte 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun (7/2-a) numaralı maddesi kapsamında araç iktisap ettiği, ancak ibraz edilen raporun süresinin bitimine altı aydan az bir süre kaldığının anlaşılması üzerine ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından aracı mükellefe satan şirket adına cezalı tarhiyat yapıldığı, söz konusu şirketin yapılan tarhiyatlar için uzlaşma talebinde bulunarak uzlaşma sonrası ödenecek cezalar için mükellefe rücu edileceği hususunun tebliğat ile bildirildiği belirtilerek, mükellefin bahsi geçen ÖTV tarhiyatını ödeyerek aracı satması ve oğlu adına yeni bir engelli sağlık kurulu raporu alması halinde, ÖTV muafiyetinden tekrar yararlanabilmesi için 5 yıl geçmiş olma şartının aranıp aranmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

ÖTV Kanununun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde malûl veya engellilerin taşıt alımında ÖTV istisnası düzenlenmiş, söz konusu istisnanın uygulama usul ve esasları ise ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C/1) numaralı bölümünde belirlenmiştir. Anılan Tebliğin (II/C/1.5) numaralı bölümünde; engellilik sağlık kurulu raporunda, raporun süresiz olduğunun belirtilmesi halinde herhangi bir tarihle sınırlı olmaksızın, belirli süre içinde geçerli olduğunun belirtilmesi halinde, raporun süresinin bitimine altı aydan az bir süre kalmaması kaydıyla, bu süre içinde, ilk iktisabı yapılacak taşıtlar bakımından söz konusu raporlara dayanılarak istisnadan yararlanılabileceği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, 20/2/2019 tarihli ve 30692 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Erişkinler İçin Engellilik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik ile Çocuklar İçin Özel Gereksinim Değerlendirmesi Hakkında Yönetmeliğin 11 inci maddesinin 7 numaralı fıkrasında, süreli olarak düzenlenen raporlarda, sürenin bitmesine altı aydan kısa bir süre kalması durumunda, engelli bireyin/çocuğa bakım veren kişinin talebi üzerine tekrar rapor verilebileceği hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, istisna kapsamında alınan araç için cezalı ÖTV tarhiyatı yapılması nedeniyle mükellef istisna uygulamasından yararlanmamış sayılacağından, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıllık sürenin dolması şartı aranmaksızın, mükellefin oğlu adına istisna koşullarını sağlayan yeni bir engelli sağlık kurulu raporu alınması halinde yeni bir aracın ilk iktisabında, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun (7/2) numaralı maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanmasında bir sakınca bulunmadığı ifade edilmiştir.

06/01/2022 tarih ve 88342184-130-67 sayılı özelge