

İÇİNDEKİLER

- 1 Kiralanan Villanın Başkalarına Kiralanmasından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ve Turizm Payı Beyannamesi Verilip Verilmeyeceği
- 2 Oyun Parası Alım-Satımının Vergilendirilmesi
- 3 İnternet Sitelerinin Güvenlik Açıklarının Bulunması Hizmetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi
- 4 Üniversiteye Hazırlık Kursu Öğretmenlerine Yapılan Eğitim-Öğretim Tazminatı Ödemelerinden Kesinti Yapılıp Yapılmayacağı.
- 5 Yurt Dışından Temsilciliğe Döviz Olarak Yapılan Ücretin Gelir ve Damga Vergilerinden İstisna Edilip Edilmeyeceği
- 6 Yurtdışından Alınan Hosteslik Hizmetinin Vergilendirilmesi
- 7 Söz Yazarlığı ve Beste Çalışmalarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci Maddesine Göre İstisna Kapsamında Olup Olmadığı Hk.
- 8 Geri Dönüştürülebilir Atık Toplayıcıları Sosyal İşletme Kooperatifinin Mükellefiyeti Hk.
- 9 Ortak Genel Gider Niteliğindeki Telefon, İnternet ve Benzeri Giderlerin Ar-Ge Harcaması Olarak Değerlendirilerek, Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilmeyeceği Hususu
- 10 Hollanda Mukimi Firmaya Teknik Destek ve Danışmanlık Hizmeti Dolayısıyla Ödenen Bedellerinin Vergilendirilmesi Hususu
- 11 İcra Yoluyla Edinilen Gayrimenkulün İki Yıldan Fazla Süreyle Şirket Aktifinde Bulduktan Sonra Satışında KV ve KDV İstisnası Uygulaması Hususu
- 12 Belediye Uhdesinde Bulunan Tıp Merkezinin KVK'nın 4/1-B Bendi Hükmüne İstinaden Muafiyet Durumu
- 13 Merkezi Hollanda'da Bulunan Şirketin Türkiye Şubesinin, Ana Merkeze Yapacağı Temettü Dağıtımının Tevkifata Tabi Olup Olmadığı.
- 14 Yapı Ruhsatı Değişikliğinde KDV Oranı Belirlenirken Hangi Yapı Ruhsatının Esas Alınacağı

1- Kiralanan Villanın Başkalarına Kiralanmasından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi ve Turizm Payı Beyannamesi Verilip Verilmeyeceği

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; müstakil mesken olarak kullanılan ve aile üyesinden kiralanan villaya, ilgili kurum ve kuruluş tarafından işyeri açma ve çalışma ruhsatı veya herhangi bir turizm işletme belgesinin verilmediği belirtilerek, söz konusu villanın başkalarına kiraya verilmesi halinde elde edilen kira geliri için gayrimenkul sermaye iradı yönünden beyanname verilip verilmeyeceği, kısmi turizm işletmesi veya turizm işletme belgesi verilmeyen villanın başkalarına kiraya verilmesi durumunda turizm payı beyannamesi verilip verilmeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, binaların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Gayrimenkullerin uzun süreli kiralınması suretiyle elde edilecek gelirden daha fazla gelir elde edilmesi amacıyla, günlük veya aylık olarak, süreklilik arz eden bir şekilde farklı kişilerin kullanımına hazır halde bulundurulması, kalacak kişilere konutun teslimi ve kalma sürelerinin sonunda konutun teslim alınması ve yeniden kullanıma hazır hale getirilmesi bir organizasyonu gerektirmekte olup söz konusu gayrimenkulü kira kontratı düzenleyerek günlük, haftalık veya aylık olarak devamlılık arz edecek şekilde kiraya verilmesi bir organizasyonu gerektirdiğinden, bu şekilde yapılan kiralama faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetten elde edilen gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesinde işyeri; "ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer," olarak tarif edilmiştir.

Özelgeye göre, mükellef tarafından kiralanan gayrimenkulün (villa) bir organizasyon dahilinde günlük, haftalık, aylık veya benzeri şekilde kısa süreli olarak başkalarının kullanımına sunarak elde edilen gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca turizm işletme belgesinin düzenlenmesi ve turizm payına ilişkin hususların, 7183 sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun ve ilgili Yönetmelik hükümleri kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığınca değerlendirilmesinin gerektiği de ifade edilmiştir.

09.11.2022 tarih ve 96620903-120-227251 sayılı özelge

2- Oyun Parası Alım-Satımının Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; üniversite öğrencisi olduğu, bir süredir sanal oyunlar üzerinden Türk lirası karşılığında satın alınan oyun paralarının yurt dışındaki (Almanya, ABD, Romanya vs. gibi ülkelere) kişilere Avro bedeli karşılığında satıldığı ve bu işlemlerin eğitim süresince devam ettirileceği belirtilerek, söz konusu alım-satım (oyun parası) ilişkin vergisel yükümlülüğün ne olacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiştir. Ticari faaliyet esasen bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmeye birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerekmektedir.

Özelgeye göre, sanal oyunlar üzerinden Türk lirası karşılığı oyun parası alıp bunların yurt dışındaki kişilere Avro bedeli karşılığında satılmasının, "ticari faaliyet" kapsamında değerlendirilmesi ve bu faaliyetten elde edilen kazancın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

16.11.2022 tarih ve 38418978-120[37-2020/25-İ]-529233 sayılı özelge

3-İnternet Sitelerinin Güvenlik Açıklarının Bulunması Hizmetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Amerika menşeli ... isimli internet sitesi üzerinden, dünya çapında büyük firmaların web sitelerindeki güvenlik açıklarının arandığı ve bulunan güvenlik açıkları karşılığında gelir elde edildiği, firmaların ödemeyi hackerone.com internet sitesine yaptığı, bu sitenin de döviz olarak kazanılan parayı Türk Lirasına çevirerek banka hesabına gönderdiği belirtilerek, söz konusu kazanç ile ilgili olarak vergi mükellefiyetinin olup olmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecektir.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. "hükmü yer almakta olup, Kanunun "Serbest meslek erbabı" başlıklı 66 ncı maddesinde de serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı oldukları belirtilmiştir.

Özelgeye göre, mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan, şahsi mesai ile gerçekleştirilen söz konusu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve elde edilen gelirlerin serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

12.12.2022 tarih ve E-50426076-120[1-2021/20-832]-151140 sayılı özelge

4- Üniversiteye Hazırlık Kursu Öğretmenlerine Yapılan Eğitim-Öğretim Tazminatı Ödemelerinden Kesinti Yapılıp Yapılmayacağı.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin üniversiteye hazırlık kursu hizmeti verdiği ve söz konusu kursta görev yapan öğretmenlere her ay eğitim öğretim tazminatı ödeyeceği belirtilerek söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı 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.

Diğer taraftan, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 152 nci maddesinin II/B fıkrasında, eğitim öğretim tazminatına yer verilmiş olup aynı maddenin ortak hükümler başlıklı III üncü fıkrasında ise bu maddenin ikinci bölümünde yer alan tazminatların damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi olmadığı belirtilmiştir.

Öte yandan, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun "Özlük hakları ve sorumluluklar" başlıklı 9 uncu maddesinde, "...Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemeler, bütçe kanunlarıyla resmi okul öğretmen ve personeline sağlanan haklara denk olarak okul öğretmenlerine ve personeline de ödenir. Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemelerden gelir vergisi kesilmez." hükmüne yer verilmiştir.

Özelgeye göre, şirkete bağlı 5580 sayılı Kanuna tabi kursta çalışan öğretmenlere mevcut ücretlerine ilave olarak yapılan eğitim öğretim tazminatı ödemesinin, bütçe kanunlarıyla resmi okul öğretmenlerine yapılan eğitim öğretim tazminatı kadarlık kısmının gelir vergisinden istisna edilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

08.12.2022 tarih ve 49327596-125[KVK.2019.105]-312789 sayılı özelge

5- Yurt Dışından Temsilciliğe Döviz Olarak Yapılan Ücretin, Gelir ve Damga Vergilerinden İstisna Edilip Edilmeyeceği

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; kurumun Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi ile 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde açıklandığı

üzere; 28 Kasım 1996 tarihli ve 4215 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Uluslararası Kızıllaç ve Kızıllaç Dernekleri Federasyonu Arasında Uluslararası Federasyonun ve Onun Türkiye Cumhuriyetindeki Temsilciliğinin Statüsüne İlişkin Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun" başlıklı Kanun kapsamında Türkiye'de bir uluslararası örgütün bürosu olarak temsilcilik statüsündeki faaliyetlerini devam ettirdiği, gelir stopaj ve damga vergisi mükellefiyeti bulunduğu, her türlü faaliyet ile genel yönetim giderlerinin tamamının yurt dışında bulunan federasyonun genel merkezinden döviz olarak gönderilen nakdi yardımlardan karşılanarak ödendiği, söz konusu faaliyet ile genel yönetim giderlerinin içerisinde istihdam edilen personele ödenen ücretlerin yer aldığı, bugüne kadar yapılan ücret ödemelerinden kesilen gelir ve damga vergilerinin ilgili ay muhtasar beyannameleri ile bağlı bulunan vergi dairelerine zamanında ödendiği belirtilerek,

Dar mükellef olarak değerlendirilmesi gereken kurumun Türkiye'de kazanç getirici hiçbir faaliyette bulunmaması ve Türkiye içinden nakdi yardım kabul etmemesi, kuruma hizmet arz eden kişinin, istihdam sözleşmesi kapsamında hizmetini sunması, hizmet erbabına yapılan ödemelerin ücret niteliğinde olması ve yurt dışından döviz olarak gönderilen nakdi yardımlardan karşılanması, ödemelerin döviz olarak yapılması ve gider kaydedilmemesi, şartlarının hep birlikte sağlanması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesine göre gelir vergisinden, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna olup olmayacağı ve 4215 sayılı Kanun maddesi kapsamında temsilcilik statüsünde bulunan kurumun dar mükellef olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususlarında görüş talep edilmiştir.

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde; "İstisna hükmünün uygulanmasında,

- 1-Türkiye' de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye' de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,
 - 2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
 - 3- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması,
 - 4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
 - 5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,
- şartlarının bir arada mevcut olması gerektiği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelve göre; bahse konu Anlaşmada, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları ile daimî ikamet eden yabancı uyruklu Temsilcilik mensubu ve Federasyon temsilcilerine yapılan ödemeler için vergisel bağışıklık bulunmadığı, bu kapsamdaki personele doğrudan doğruya yurt dışından elde edilen kazanç üzerinden döviz olarak ödenen ücretler, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendi ile 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan şartların tamamının taşınması halinde gelir vergisinden müstesna sayılacağı, bahse konu şartların sağlanmaması halinde ise yapılan ücret ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca asgari ücret istisnası uygulanmak suretiyle Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında vergiye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca belirtilen ücretlerin, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendinde belirtilen ücretlerden olması halinde, söz konusu ödemelere ilişkin düzenlenen kağıtların 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna tutulmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

16.11.2022 tarih ve 90792880-155.01.05.02[251]-529373 sayılı özelge

6- Yurtdışından Alınan Hosteslik Hizmetinin Vergilendirilmesi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin Almanya'da düzenlenen fuar organizasyonuna katıldığı, bu fuarda Almanya'da ikamet eden bir T.C. vatandaşından hosteslik hizmeti aldığı belirtilerek, söz konusu hizmetle ilgili gelir vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile belge düzeni hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.) Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükmü yer almaktadır. Ayrıca, "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Serbest Meslek Kazançları" nı düzenleyen 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında;

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya

b) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha uzun bir süre kalırsa, söz konusu gelir aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümler uyarınca özelge kapsamında; Almanya mukimi T.C. vatandaşının Türkiye'ye gelmeksizin Almanya'da icra edeceği hosteslik hizmetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, elde edilecek gelir iki ülke arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasınının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Almanya'da vergilendirileceğinden ödenen bedeller üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacağı, katma değer vergisi yönünden ise, Almanya'da organize edi-

len fuar organizasyonu kapsamında Almanya'da ikamet eden bir Türk Vatandaşından alınan hosteslik hizmeti, yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında yararlanıldığından KDV'nin konusuna girmeyeceği belirtilmiştir.

09.12.2022 tarih ve 62030549-125[30-2017/224]-1462971 sayılı özelge

7- Söz Yazarlığı ve Beste Çalışmalarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci Maddesine Göre İstisna Kapsamında Olup Olmadığı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; söz yazarı ve bestecisi olduğu, bir müzik albümündeki musiki eserlerinin çeşitli mecralarda değerlendirilmesi, icra edilmesi karşılığında serbest meslek kazancı elde edildiği, musiki eserlerle ilgili çalışmaların Kültür ve Turizm Bakanlığı nezdinde fonogramlara ilişkin kayıt ve tescil edildiği belirtilerek, söz konusu çalışma dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanılıp yararlanılmayacağı hususunda başkanlıktan bilgi talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 ve 66 ncı maddelerine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler de serbest meslek erbabıdır.

Aynı Kanunun 18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanmak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır." hükmü mevcuttur.

Bu hükümler uyarınca özelgeye göre; söz yazarı ve bestecisi olunan müzik albümündeki musiki çalışmaları dolayısıyla elde edilen hasılat münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılmasının mümkün bulunduğu, ayrıca söz konusu istisna kapsamında bulunan çalışmaların tevkifat yapılmak mecburiyetinde olanlarca satın alınması halinde, yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ifade edilmiştir.

Ancak, söz konusu eserlerin satışından ilgili takvim yılında elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmayacağından kazancın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

15.12.2022 tarih ve 62030549-120[18-2019/1800]-1490210 sayılı özelge

8- Geri Dönüştürülebilir Atık Toplayıcıları Sosyal İşletme Kooperatifinin Mükellefiyeti Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; kar amacı gütmeyen kamu hizmeti için kurulmuş sosyal işletme kooperatifi olduğu, kooperatif üyelerinin sokaklarından topladıkları kağıt, plastik, cam ve



metal geri dönüştürülebilir atıkları kooperatif toplama merkezine getirip teslim edecekleri, söz konusu atıkların, belediyenin imtiyaz hakkını devrettiği ve protokol kapsamında çalışacağınız çevre lisanslı firmaya satılarak, karşılığında alınan bedelin tümünün üyelere ödeneceği belirtilerek, kooperatifin kurumlar vergisi ve KDV'den muaf olup olmadığı ile atık teslimlerinde hangi belgelerin kullanılacağı hususunda Başkanlıktan görüşü talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ise tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatiflerin vergiden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler 'ortak dışı' işlemler olduğu belirtilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde ise; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 17/4-g maddesinde, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının tesliminin KDV den istisna olduğu hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, kooperatif ortaklarının topladığı geri dönüştürülebilir atıkların niteliği değiştirilmeksizin çevre lisanslı bir firmaya satılarak bedelin tamamının ortaklara ödenmesi ortak içi işlem olarak değerlendirilecek olup kooperatifin kanunda belirtilen diğer şartları da sağlaması kaydıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmasının mümkün olduğu,

Katma değer vergisi yönünden ise; kooperatifin ortakları tarafından toplanan atıkların metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntıları kapsamında olması halinde, bu atıkların Kooperatifin ortakları tarafından kooperatife, kooperatif tarafından da belediyeyle anlaşmalı lisanslı geri dönüşüm firmasına tesliminin 3065 sayılı KDV Kanununun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV den istisna olacağı ifade edilmiştir.

08.10.2022 tarih ve 11355271-125.02.02-67612 sayılı özelge

9- Ortak Genel Gider Niteliğindeki Telefon, İnternet ve Benzeri Giderlerin Ar-Ge Harcaması Olarak Değerlendirilerek, Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilmeyeceği Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; faaliyet konusu yazılım olan Ar-Ge merkezi olarak faaliyet gösteren mükellefin, Ar-Ge merkezi ve Ar-Ge dışı faaliyetlerde ortak olarak kullandığı internet, telefon gibi genel giderlerin gider yerlerine göre dağıtımı (Ar-Ge personeli ve Ar-Ge dışı personel sayısına göre bölünerek) sonucu oluşacak tutarın Ar-Ge indirimine konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin "Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı" başlıklı 7'nci maddesinde; Ar-Ge indirimine konu edilebilecek harcamaların sayıldığı, anılan maddenin birinci fıkrasının ç bendinin 3 numaralı alt bendinde, Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman

su ve enerji giderleri hariç çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak payların Ar-Ge ve tasarım indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, mükellefin Ar-Ge faaliyeti ve Ar-Ge faaliyeti dışında başkaca faaliyetlerinde ortak olarak kullanmış olduğu internet ve telefona ilişkin giderlerin, söz konusu kira veya amortisman, su ve enerji giderleri arasında olmamasından dolayı, Ar-Ge indirimine konu edilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

10.10.2022 tarih ve 62030549-125[6-2020/358]-1157286 sayılı özelge

10- Hollanda Mukimi Firmaya Teknik Destek ve Danışmanlık Hizmeti Dolayısıyla Ödenen Bedellerinin Vergilendirilmesi Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; yabancı sermayeli olarak Kurulan mükellefin tünel inşaatlarında kullanılan ve yurt dışında üretimi gerçekleştirilip Türkiye'de kullanılmak üzere satışı gerçekleştirilen tünel makinelerinin teknik destek ve danışmanlık hizmetlerini yabancı ve Türk mühendis istihdam ederek gerçekleştirdiği, destek hizmeti verilen makinelerin Almanya mukimi bir şirket tarafından Almanya'da üretildiği, mükellefin teknik destek ve danışmanlık hizmetini Almanya mukimi şirketin ürettiği makineler için verdiği, hizmetin bir kısmının mükellefin %100 ortağı olduğu Hollanda mukimi bir şirketten hizmet olarak gerçekleştirdiği, Hollanda mukimi şirkete Türkiye'de yapılacak işlerle ilgili vereceği müşteri tedariki hizmeti dolayısıyla komisyon bedeli ödeneceği belirtilerek, söz konusu ödemeler dolayısı kurumlar vergisi yönünden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Özelgeye göre, Hollanda mukimi şirketin kendi olağan işlerini Türkiye'deki mükellef vasıtasıyla yürütmesi, mükellefin faaliyetlerini Hollanda mukimi şirket tarafından verilen emir ve talimatlar doğrultusunda gerçekleştirmesi ve Hollanda mukimi şirket adına gerçekleştirilen faaliyetlerin kendi olağan faaliyetlerini aşacak nitelikte olması durumunda, mükellefin Hollanda mukimi şirketin bir işyerini oluşturduğu kabul edilmektedir.

Böyle bir durumda, bu işyerine atfedilen gelirlerle sınırlı olmak üzere vergilendirme iç mevzuat çerçevesinde Türkiye'de yapılacağı, mükellefin ÇVÖA'nın ilgili maddesi uyarınca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente niteliğini haiz olması ve Hollanda mukimi şirketin de, Türkiye'de işlerini, mükellef vasıtasıyla yürütmesi halinde Türkiye'de bir işyerine sahip olunmayacağından bu kazançlar üzerinden Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmayıp anılan Hollanda mukimi şirkete yapılan komisyon bedeli ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı ifade edilmiştir.

10.10.2022 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2017/237]-1157656 sayılı özelge

11- İcra Yoluyla Edinilen Gayrimenkulün İki Yıldan Fazla Süreyle Şirket Aktifinde Bulunduktan Sonra Satışında KV ve KDV İstisnası Uygulaması Hususu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

Mükellefin yurt içi ve yurt dışı turizm faaliyetleri kapsamında ulaşım için bilet satışı, seyahat, tur, ulaşım ve konaklama hizmetlerinin toptan veya perakende satışı hizmetleri ile iştirak ettiği, faaliyet konusundan kaynaklanan ticari alacağının bir kısmına karşılık, ödeme aczi içinde bulunan borçlu şirketin gayrimenkulünü 6/9/2019 tarihinde satın alma yoluyla edindiği ve bahse konu gayrimenkullerin şirkete adına tescil edildiği, kalan ticari alacak için ise icra takibine başlanıldığı, söz konusu gayrimenkullerin kullanım hakkının 31/12/2022 tarihine kadar ve bu süre sonunda tahliye şartı ile borçlu şirkete bedelsiz olarak bırakıldığı, gayrimenkullerin fiili kullanım süresi boyunca vergi değerinin %5'i oranında borçlu şirket adına kiralama faturası tanzim edildiği ancak fatura bedellerine ilişkin herhangi bir tahsilat yapılmadığı belirtilerek, söz konusu gayrimenkullerin satılması halinde, satıştan doğan kazancın kurumlar vergisi ve katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, 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 kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu hususu yer almaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinin istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu hususu yer almaktadır.

Özelgeye göre; kurumlar vergisi açısından mükellefin aktifinde iki tam yıldan fazla kayıtlı olan söz konusu taşınmazların; ticari alacağa karşılık edinilmiş olması, kiralama amacıyla değerlendirilmemiş olması ve öngörülen diğer şartların sağlanması halinde, satışından elde edilen kazançların %50'lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisna edilmesi mümkün olduğu,

Katma değer vergisi açısından mükellefin aktifinde iki tam yıldan fazla kayıtlı olan söz konusu taşınmazların, ticari alacağa karşılık edinilmiş olması ve kiralama amacıyla değerlendirilmemiş olması halinde, söz konusu taşınmazların satışının KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olduğu ifade edilmiştir.

12/10/2022 tarih ve 64597866-130-18320 sayılı özelge

12- Belediye Uhdesinde Bulunan Tıp Merkezinin KVK'nın 4/1-B Bendi Hükümüne İstinaden Muafiyet Durumu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Belediye uhdesinde bulunan ... Belediyesi Tıp Merkezi ile Sosyal Güvenlik Kurumu arasında ... tarihinde sağlık hizmetleri protokolü imzalandığı ve protokole göre, tıp merkezinde hizmet verilen bazı branşlarda Sağlık Hizmetleri Tebliği (SUT) hükümleri uyarınca söz konusu Kurum tarafından tıp merkezimize aylık ödemeler yapılacağından bahisle anılan tıp Merkezinin Kurumlar Vergisi Kanununa göre muafiyet kapsamında olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde iktisadi kamu kuruluşları, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup anılan maddenin üçüncü fıkrasında, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; maddenin altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendinde, kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre; Belediyenize ait tıp merkezi, genel insan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilmesi kaydıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

14/10/2022 tarih ve E-49327596-125.04[KVK.ÖZ.2021.43]-260994 sayılı özelge

13- Merkezi Hollanda'da Bulunan Şirketin Türkiye Şubesinin, Ana Merkeze Yapacağı Temettü Dağıtımının Tevkifata Tabi Olup Olmadığı.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ... su üzerinde ağır taşımacılık ve römorkör hizmetlerinin verilmesi, yüzer yapıların işletilmesi ve tamamlayıcı denizcilik hizmetleri ile bu hizmetlere ve faaliyetlere ilişkin anlaşmaların düzenlenmesine aracılık etmek işleriyle iştigal ettiğini, 10/10/2016 tarihinde Türkiye ve Rusya arasında imzalanmış olan Türk Akım Gaz Boru Hattı Projesine ilişkin Anlaşma çerçevesinde, işveren ana yüklenici İstanbul Merkezi Şubesi ile yüklenici olarak açık deniz boru sistemleri ve ilgili tesislerin kıyı bölümlerinin planlanması, tasarlanması ve inşasıyla ilgili olarak 06.12.2017 tarihinde proje sözleşmesinin imzalandığı ve Hollanda mukimi ... tarafından açık deniz boru hattının kıyıya vardığı yerde Türk Akımı Projesinin kara kısmını icra etmek üzere görevlendirildiği belirtilerek yüklenicisi olduğu söz konusu iş kapsamında Şube tarafından ana merkeze aktarılacak temettü dağıtımlarında vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, maddenin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancının hangi gelir unsurlarından oluştuğu sayılmıştır. Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecek olup, dar mükellef kurumların Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi halinde, elde edilen ticari kazançların dar mükellefiyet esasında Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, 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 hükme bağlanmış olup, aynı maddenin altıncı fıkrasında ise yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu kesinti oranının belirlendiği 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 21/12/2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) ana merkeze aktardıkları tutarlar üzerinden %15, bu tarihten itibaren yapılan aktarımlarda ise 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına istinaden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "işyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 1'inci fıkrasında "işyeri" teriminin genel bir tanımı yapılmış 2'nci fıkrasında ise iş yerine örnek yerler ismen sayılmıştır. Ancak iş yeri terimi bu örneklerle de sınırlı değildir. Anılan fıkradan görüleceği üzere Türkiye'de açılacak bir şube Türkiye'de bir işyerini oluşturacaktır.

Diğer taraftan, anılan Anlaşma'nın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre, Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunulması halinde bu işyerine atfedilebilen kazançlar ile sınırlı olmak üzere Türkiye'nin kendi iç mevzuatı kapsamında vergi alma hakkı bulunmaktadır. Aynı zamanda, Anlaşma'nın "Temettüler" başlıklı 10 uncu maddesinde, Devletlerden birinin mukimi olan şirket tarafından diğer Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Bununla beraber, söz konusu temettüler, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Devlette, o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir, ancak bu şekilde alınacak vergi, bu Maddenin 2'nci fıkrasının a bendinde öngörülen oranın yüzde 50'sini aşmayacaktır hükümlerine yer verilmiştir.

Özelgeye göre, Hollanda mukimi ana merkez tarafından, Türkiye'deki şubesi vasıtasıyla, Türk Akımı Açık Deniz Boru Hattı Projesi için Türkiye'deki kıyı geçişi çalışmalarından elde edilen kazançlar, Anlaşmanın 7'nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak Türkiye'de iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi ve bu vergilendirmeden sonra ana merkezinize aktarılan tutar üzerinden Anlaşma'nın 10'uncu maddesinin 5'inci fıkrasına göre %7,5 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

17/10/2022 tarih ve 62030549-125[30-2018/354]-1190494 sayılı özelge

14- Yapı Ruhsatı Değişikliğinde KDV Oranı Belirlenirken Hangi Yapı Ruhsatının Esas Alınacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirket tarafından İli, İlçesi, ... Mahallesi, ada, ... parselde bulunan arsa üzerine ofis ve işyeri ile mesken yapılmak üzere A Blok, B1 Blok, B2 Blok, B3 Blok, C1 Blok, C2 Blok, C3 Blok ve Kapalı Otopark için 31/1/2022 tarihinde yeni yapı ruhsatlarının; B1 Blok, B2 Blok, B3 Blok ve Kapalı Otopark için 22/4/2022 tarihinde tadilat yapı ruhsatlarının; 12/9/2022 tarihinde ise anılan tüm yapılar için isim değişikliği ruhsatlarının alındığı belirtilmekte ve inşaatın temel kazı faaliyetine Mayıs 2022 tarihinde başlanıldığı ifade edilerek inşa edilecek konutların tesliminde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir. Bu kapsamda KDV oranları, 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 tespit edilmiştir. Söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 11 inci sırasına göre net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri %1 oranında KDV'ye tabi bulunmakta; ancak aynı BKK'nın 1 inci maddesinin 6 ncı fıkrasına göre net alanı 150 m²'ye kadar olan bu konutlardan;

10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde(16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dâhil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

...

(ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dâhil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

- a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dâhil) arasında olan konutların tesliminde %8
- b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde %18 oranında KDV uygulanmaktaydı.

28/3/2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, - 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri düzenlemesi ile söz konusu Kararın 1 inci maddesinin 6 ncı fıkrası 1/4/2022 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış; ancak 5359 sayılı Kararın 10 uncu maddesinde, 1/4/2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutlar için bu hükümlerin uygulanmasına devam olunacağına karar verilmiş;

- 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listeye eklenen 35 inci sıra uyarınca da "konutların net alanının 150 m2'ye kadar olan kısmı," 1/4/2022 tarihinden itibaren %8 oranında KDV'ye tabi tutulmuştur. Konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-2.1.1) bölümünde,

"...1/4/2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutların, bu tarihten sonraki tesliminde;

- Net alanı 150 m2'ye kadar olan konutlar için KDV oranı, Büyükşehir statüsünde olmayan yerlerde (%1), Büyükşehirlerde, 2007/13033 sayılı BKK'nın 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kaldırılmadan önceki 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına ilişkin yukarıda yer alan açıklamalar da dikkate alınarak (%1), (%8) veya (%18) olarak uygulanır.

- Net alanı 150 m2'yi aşan konutlarda ise genel vergi oranı (%18) uygulanır.

1/4/2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına göre yapılan konut teslimlerinde, konutun net alanının; - 150 m2 veya daha az olması durumunda KDV oranı (%8),

- 150 m2'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m2'ye kadar olan kısmı için KDV oranı (%8), 150 m2'nin üzerindeki kısmı için KDV oranı (%18) olarak uygulanır."

açıklamaları yapılmıştır.

Özelgeye göre, 31/1/2022 tarihli yapı ruhsatlarına göre inşa edilen konutlarla ilgili olarak 22/4/2022 tarihinde yapılan ruhsat değişikliğindeki tadilatın taşınmazın kullanım amacını değiştiren veya temel niteliklerinde esaslı değişiklikler yapan bir mahiyetinin olmaması; 12/9/2022 tarihli ruhsat değişikliğinde ise yalnızca isim değişikliği yapılması nedeniyle söz konusu konutların tesliminde, 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı öncesinde geçerli olan KDV oran hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Öte yandan, inşa edilecek konutlarla ilgili temel kazı ve/veya inşaat çalışmalarına başlama tarihi, uygulanması gereken KDV oranlarının tespiti bakımından herhangi bir hüküm ifade etmediği belirtilmiştir.

21/12/2022 tarih ve E-39044742-130[Özelge]-1518444 sayılı özelge