

İÇİNDEKİLER

- 1 Serbest Meslek Erbabı Tarafından İşte Kullanılmak Üzere Alınan Motosiklete Ait Giderlerin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı
- 2 Hediyeelik Süs Mumu Ve Küçük Aksesuar vb. Eşyaların İnternet Üzerinden Satışının Esnaf Muaflığı Kapsamında Olup Olmadığı
- 3 Vekalet Ücreti Ödemeleri Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılması.
- 4 Şirkete Ait Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Birleşmesi Durumunda Türkiye'de Vergiye Tabi Kurum Kazancı Oluşup Oluşmadığı
- 5 Kredi Borcu Nedeniyle Kurulan İştirak Şirketinin Hisselerinin Satışından Doğan Zararın Gider Yazılıp Yazılmayacağı Hk.
- 6 Değerli Konut Vergisinin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı
- 7 Yurt Dışı Mukimi Kişilerden Alınan Tercüme Hizmetinin Vergilendirilmesi
- 8 Elektrik Dağıtım Şirketi Tarafından Yapılan Fatura Düzeltmeleri Nedeniyle KDV'nin Düzeltme Yapılan Dönemde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı
- 9 Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstihdam Edilen Uzmanların Konaklama, Yeme-İçme Ve Ulaşım Masraflarının İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği Hk.
- 10 Kiralık Kasada Bulunan Ziyet Eşyalarına Ait Veraset ve İntikal Vergisi
- 11 Dar Mükellef Kurum Çalışanın Vefatından Sonra Yapılan Ücret, Ölüm ve Kıdem Tazminatı ve Hayat Sigortasından Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi Karşısında Durumu

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

1- Serbest Meslek Erbabı Tarafından İşte Kullanılmak Üzere Alınan Motosiklete Ait Giderlerin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mali müşavirlik faaliyetiyle iştigal edildiği belirterek; ev ile ofis arasında ve müşteri ziyaretlerinde kullanılmak üzere alınan motosiklete ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı, motosiklete ait yakıt, tamir, bakım vb. giderlerin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve söz konusu giderlerin binek otomobillere ilişkin uygulanan gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinde; kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.(7194 sayılı kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019) (Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına (313 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2021 yılında uygulanmak üzere 6.000 TL.) kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 115.000 Türk lirasına (313 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2021 yılında uygulanmak üzere 150.000 TL.) kadarlık kısmının gider olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir.

Öte yandan, 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 12 inci maddesinde; Kanun maddesinde yer alan binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 30/b maddesinde ise, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, motosiklet Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.11 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtlar arasında sayıldığından, bahse konu motosikletin işletmeye dahil edilmesi ve işte kullanılması kaydıyla, yapılan yakıt, tamir-bakım harcamalarının, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin (5) numaralı bendi kapsamında, aynı bentte yer alan binek otolarda gider kısıtlamasına ilişkin sınırlamalara tabi olmaksızın, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği ve söz konusu motosikletin, alış faturasında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

15/03/2022 tarih ve 62030549-120[68-2020/832]-290787 sayılı özelge

2- Hediyeelik Süs Mumu Ve Küçük Aksesuar vb. Eşyaların İnternet Üzerinden Satışının Esnaf Muafılığı Kapsamında Olup Olmadığı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; evde mumun ham maddesini ocakta eritip küçük silikon kalıplarda veya cam şişelere dökerek hediyeelik süs mumu, örgü, iğne oyası gibi yöntemlerle küçük aksesuarlar üretildiği belirterek, söz konusu ürünlerin internet üzerinden satılması halinde esnaf muafılığından faydalanıp faydalanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

7256 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun esnaf muafılığını düzenleyen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (10) numaralı bent ile ayrı bir işyeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları, münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar esnaf muafılığı kapsamına alınmıştır. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara 314 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Özelgeye göre, sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın kendi el emeği ile evde üretilen hediyeelik süs mumu, örgü, iğne oyası gibi aksesuarların;

-Pazar takibi yapmaksızın ve ticari, zirai, mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri kermes, festival, panayır gibi yerler haricinde satılması ve/veya internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satılması halinde, bentte yer alan şartların sağlanması kaydıyla 306 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında,

-Yalnızca internet veya benzeri platformlar üzerinden satılması halinde ise, bentte yer alan şartların sağlanması kaydıyla 314 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında esnaf muafılığından faydalanılabileceği ifade edilmiştir.

16/03/2022 tarih ve 61504625-120-17883 sayılı özelge

3- Vekalet Ücreti Ödemeleri Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılması

Mükellef (kurum) tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; dava sonucu kurum aleyhine hükmedilen vekalet ücreti ödemelerine ilişkin olarak; icra müdürlüğüne yatırılan vekalet ücreti için, alacaklı avukatın serbest meslek makbuzu düzenlememesi durumunda, söz konusu ödeme için katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı, vekalet ücretinin alacaklı avukat dışında üçüncü kişilere ödenmesi veya davacının resmi kurum olması halinde, söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile vekalet ücretinin icra dairesine yatırılmadan doğrudan davayı kazanana ödenmesi durumunda, söz konusu ödemenin tevkifata tabi olup olmadığı, ayrıca Kurumun 20/11/1981 tarihli ve 2560 sayılı Kanunun 21 inci maddesi gereğince her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu belirtilerek, dava sonucu Kurum lehine

hükmedilen vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

27/05/2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin sekizinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin "Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması" başlıklı 25 inci maddesinde, karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu, 20 nci maddesinde ise; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre;

-Kurum tarafından kaybedilen davalara ilişkin olarak mahkemelerce hükmolunan vekâlet ücretinin, karşı taraf avukatına ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırılması esnasında, Kurum tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması, karşı taraf avukatı tarafından da vekalet ücreti ödemesi için Kurum adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği,

-Avukatın yapılan vekalet ücreti ödemesine ilişkin Kuruma serbest meslek makbuzu düzenlemekten imtina etmesi, söz konusu ödeme üzerinden tevkifat yapılması uygulamasını etkilemediği,

-Kuruma vekalet ücretinin doğrudan alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, Kurum tarafından tevkifat yapılmaması, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında tevkifat yapılması gerektiği,

-Vekalet ücretinin icra aracılığıyla alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödenmesi durumunda ise avukatın alacaklı (davayı kazanan) tarafın (kurum veya şirket) ücretli avukatı olduğu yönünde bilgilendirilmesi halinde tevkifat yapılmayacağı,

-Kurum lehine yükletilen vekalet ücretlerinin doğrudan Kuruma ödenmesi durumunda tevkifat yapılmayacağı, İcra müdürlüklerine yatırılan vekalet ücretlerinin Kurum tarafından tahsil edildiği

durumlarda, vekalet ücretinin serbest çalışan avukata aktarılan kısmından ayrıca tevkifat yapılmayacağı,

-Söz konusu vekalet ücretlerinin, Kurum tarafından kurum bünyesinde çalışan avukatlara ödenmesi esnasında ise ücret hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği, bu durumlarda, borçlular (davayı kaybedenler) tarafından, Kurum tarafından tahsil edilen vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılması durumunda, bağlı bulunan vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme talebinde bulunmak suretiyle, yapılan tevkifatların, yersiz ödenen vergiler kapsamında Kuruma iade edilmesinin mümkün bulunduğu,

-Ayrıca, mahkemelerce hükmolunan vekalet ücretinin sözleşme gereği ücret karşılığında kurum bünyesinde çalışan avukatlara ait olması halinde söz konusu vekalet ücreti ödemelerinin KDV ye tabi olmadığı, ancak Genel Müdürlük ile avukatlar arasında bir ücret akdi olmaksızın verilen avukatlık hizmeti karşılığı alınan vekalet ücretleri serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilerek KDV ye tabi tutulacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

21/03/2022 tarih ve 62030549-120[94-2019/1718]-313032 sayılı özelge

4- Şirkete Ait Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Birleşmesi Durumunda Türkiye'de Vergiye Tabi Kurum Kazancı Oluşup Oluşmadığı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellef Şirketin Hollanda mukimi ... ve ... Şirketlerinin durumunda olduğu, Hollanda Hükümeti tarafından, kendisine mukim her bir şirket için bir kısım yükümlülükler getirildiği ve şirketin bu yükümlülüklere mükerrer olarak katlanmak istememesi, her iki şirket için ayrı ayrı yönetim kurulu toplantısından kaçınılmak istenmesi (yönetimde basitlik sağlanması) gibi sebeplerle, ... Şirketinin infisah edip kül halinde ... Şirketine devredileceği belirtilerek, şirket aktifindeki ... hisseleri yerine ... hisselerinin gelmesi durumunda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancı oluşup oluşmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, tam mükellefiyet esasında, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, 6 ncı maddesinde de kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesinde, hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedelin, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacağı, ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre,

-Şirketin tamamına sahip bulunduğu Hollanda mukimi ve Şirketlerinden şirketinin kül halinde şirketine devredilmesi şirketinde sermaye artırımını müteakiben bu şirkete ait yeni hisse edinimi işleminde alış bedeli olarak, ... şirketinin hisselerinin alımı için ödenmiş olan ve kayıtlarda izlenen bedelin esas alınması, bu çerçevede, şirket aktifine kayıtlı bulunan hisselerinin alış bedelinin hisselerinin alış bedeline ilave edilmesi ve bu suretle hisselerinin şirket kayıtlarından çıkarılması gerektiği,

-Öte yandan, Şirketin ... sahip olduğu Hollanda mukimi ... 'nin yine ... sahip olduğu ... 'ye kül halinde tüm aktif ve pasifi ile ilgili ülke yasal mevzuatına uygun şekilde devrolması ve Şirket aktifinde yer alan ... hisselerinin yerine devirden kaynaklı ... 'de yapılacak sermaye artışı sonucu çıkarılacak yeni hisse senetlerinin gelmesi nedeniyle Şirket bünyesinde vergilendirilmesi gereken kurum kazancından bahsedilemeyeceği,

-Diğer taraftan, sahip olunan ... hisselerinin elden çıkarılması halinde oluşacak kazancın iç mevzuatımız ve Hollanda Krallığı ile imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması hükümlerine göre vergilendirileceği, ifade edilmiştir.

02/03/2022 tarih ve 64597866-125[6]-4069 sayılı özelge

5- Kredi Borcu Nedeniyle Kurulan İştirak Şirketinin Hisselerinin Satışından Doğan Zararın Gider Yazılıp Yazılamayacağı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; (...) yılında özelleştirilen (...) çoğunluk hissesine sahip olan şirketin hisselerini teminat göstererek yurt içindeki bankalardan kredi kullandığı, şirketin kredi borcunu ödeyememesi üzerine bankaların kredi alacaklarının (...)’ünün silinerek, kalan alacaklar ile birlikte teminat olarak gösterilen hisselerinin kreditor bankalar tarafından (...) adında özel amaçlı bir şirket kurularak (...) hisselerinin (...) şirketine aktarıldığı, (...) ile yapılan protokole istinaden silinen alacakların "değersiz alacak" olarak 2018 yılı sonunda gider kaydedildiği, (...) aktifindeki (...) hisselerinin yeni bir alıcıya satışının yapılacağı ve satıştan elde edilen tutarın kredi

borcunun ödenmesinde kullanılacağı, ancak hisse satış bedeli kredi borcu geri ödemesinin tamamını karşılayamadığı için kreditor bankaların kalan kredi alacaklarını sileceği, silinen tutarların bankalarca gider kaydedileceği, bu aşamada (...) şirketinde fesih ve tasfiye kararı alınacağı ve kreditor bankalarca silinen tutarların (...) şirketi tarafından "vazgeçilen alacak" olarak gelir kaydedileceği, (...)’nin bu aşamada fesih ve tasfiye kararı alacağı için vazgeçilen alacak geliri tutarından son kurumlar vergisi beyannamesinde öncelikle şirketin geçmiş yıl zararlarının mahsup edileceği ve mahsuptan sonra kalan tutarın kurumlar vergisi matrahını oluşturacağı, mevzuata göre (...)’de örtülü sermaye sebebiyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan tutarların ilgili dönem sonu itibarıyla dağıtılmış kar payı geliri sayıldığı, (...)’de bu beyanname üzerinden ödenecek vergi tutarına tekabül eden mahsup edilmeyen zarar tutarlarının ise kreditor bankalarca "iştirak kazancı" istisnası kapsamında kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılacağı, süreç sonunda tasfiye edilecek (...)’nin tasfiyesi zararlarla sonuçlanacağından sermayedar bankalar kendi aktiflerinde "...." olarak izledikleri tutarı söz konusu zarar nedeniyle gider olarak kaydederek (...) paylarının kayıtlardan çıkarılacağı ifade edilerek, yukarıda bahsi geçen vergisel uygulama sürecinin vergi mevzuatına uygun olup olmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Özelgeye göre; (...) tarafından (...) hisselerinin yeni alıcıya satışı sonucu elde edilen tutar, kreditor bankanın toplam kredi alacağını karşılamadığı için bu bankalar tarafından silinen alacak tutarlarının Vergi Usul Kanununun 322’nci maddesi hükmüne göre değersiz alacak olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu,

(...)’de tasfiye kararı alınacağı için (...) aktifindeki (...) hisselerinin yeni bir alıcıya satışının yapılacağı ve satıştan elde edilen tutarın kredi borcunun ödenmesinde kullanılacağı, ancak hisse satış bedelinin kredi borcu geri ödemesinin tamamını karşılayamaması sebebiyle bankalarca tahsilinden vazgeçilen toplam alacak tutarının, (...) tarafından vazgeçilen alacak olarak dikkate alınması gerektiği, 213 sayılı Kanunun 324 üncü maddesi; vazgeçilen alacak tutarına ilişkin karşılık hesabının, borçlunun üç hesap dönemi (mevcut dönem ve sonraki 2 hesap dönemi) boyunca faaliyetini zararlarla kapatması durumunda işletmenin devamlılığı için söz konusu zararlarla itfa edilmesi, itfa edilemeyen tutarın ise üçüncü hesap dönemi sonunda kara aktarılması noktasında zorunluluk arz ettiğinden, banka tarafından vazgeçilen toplam alacak tutarının (...) tarafından, alacaktan vazgeçildiği yılda doğrudan kar olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı,

(...)’nin bu dönemde kurumlar vergisi matrahının oluşması ve bu matrah üzerinden (...) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde banka tarafından bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden ve dağıtılmış sayılan kar payı tutarı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılmasının mümkün bulunmadığı,

Bankalarca (...)’a kullandırılan kredilerin ödenmemesi nedeniyle (...) hisselerinin devrinin yapıldığı kreditor bankaların iştiraki olarak kurulan (...)’nin tasfiyesinin zararlarla sonuçlanması halinde, banka aktifinde bulunan (...) iştirak hisselerinin, iştirakin tasfiyesi sonucu değerinin kalmaması nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığı, bu sebeple şirketin iştirakinin tasfiyesi nedeniyle doğan zararın kurum

kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı yönünde görüş beyan edilmiştir.

04/03/2022 tarih ve 64597866-125-4310 sayılı özelge

6- Değerli Konut Vergisinin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin turizm alanında faaliyette bulunduğu, ayrıca şirket aktifine kayıtlı kira geliri elde etme amaçlı mesken nitelikli gayrimenkullerin olduğu belirtilerek, söz konusu gayrimenkullere ilişkin ödenen değerli konut vergisi tutarlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 42'nci maddesinde, "Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan 29 uncu maddeye göre belirlenen bina vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir." hükmü yer almaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilerek, kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40/6'ncı maddesinde ise; "İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar; ..." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu mevzuat hükümleri kapsamında özelveye göre; şirketin kira geliri elde etmek amacıyla iktisap edilen mesken nitelikli taşınmazlar için ödenen değerli konut vergisi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca aynı vergiler kapsamında olduğundan, aktife kayıtlı taşınmazlar için ödenen değerli konut vergisi tutarlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

21.03.2022 Tarihli ve E-62030549-120-313046 Sayılı özelge

7- Yurt Dışı Mukimi Kişilerden Alınan Tercüme Hizmetinin Vergilendirilmesi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; yurt dışındaki firmalarla yapılan yazılım ve danışmanlık faaliyetlerine ilişkin dökümantasyonların yabancı dillere çevirisi için geçici süre ülkemizde bulunan ve Türkiye' de ticari faaliyeti ve/veya ikametgahı bulunmayan ve kendi ülkelerinde aynı hizmeti veren yabancı uyruklu kişilerden tercüme hizmeti alındığı belirtilerek, söz konusu işlemin katma değer vergisi, gelir vergisi ve stopaja tabi olup olmadığı ile belge düzeni hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.



Özelgeye göre;

Gelir Vergisi Kanunu yönünden: Kanunun 6'ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği, 7'nci maddesinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi durumunda kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiğinin kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılarak, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Bu hükümlere göre, yurt dışında mukim kişilerden alınan tercüme hizmetinin, serbest meslek hizmeti olarak değerlendirilmesi gerektiği, söz konusu tercüme hizmeti karşılığı yapılacak ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) bendi uyarınca gelir vergi tevkifatı yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden: 3065 sayılı KDV Kanununun 1. maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 6/b maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasının hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği, 9/1'inci maddesinde ise; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, 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 hüküm altına alınmıştır. Söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca şirketin yurt dışı mukimi yabancı uyruklu kişilerden aldığı tercüme hizmeti, Türkiye'de ifa edildiğinden ve hizmetten Türkiye'de faydalandığından KDV'ye tabi olup hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin şirket tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu yönünden: Yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan alınan hizmetler nedeniyle yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi için hizmeti yaptıran mükellef adına düzenlenmiş; Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle veya hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge ile tevsiki halinde mümkün bulunmaktadır. Buna göre, yurt dışında mukim olduklarını ve Türkiye'de ticari faaliyeti ve ikametgâhı bulunmadığı belirtilen kişilerden tercüme hizmeti alımına ilişkin yüklenilen tutarların gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi için, şirket adına düzenlenmiş Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle veya hizmet alınan kişilerin mukim olduğu ülke vergi mevzuatına göre muteber bir belge ile tevsik edilmesi gerektiği, mukim oldukları ülkede vergi mükellefi olmayanların verdikleri hizmete ilişkin olarak ise, firma tarafından hizmeti veren adına gider pusulası düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

18.03.2022 Tarihli ve E-70280967-105-34633 Sayılı Özelge

8- Elektrik Dağıtım Şirketi Tarafından Yapılan Fatura Düzeltmeleri Nedeniyle KDV'nin Düzeltme Yapılan Dönemde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirketin elektrik piyasasına ilişkin mevzuata uygun olarak, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından verilen dağıtım lisansına sahip olduğu, şirketin EPDK/TEDAŞ mevzuatına uygunluk incelemeleri, müşteri itiraz başvuruları, mahkeme sonuçları ile iç kontrol ve kalite süreçleri kapsamında fatura düzeltmelerinin yapıldığı, yapılan faturalama süreçleri esnasında çarpan hatası, sayacın hatalı okunması ve tüketim miktarının hatalı hesaplanmasına bağlı dağıtım şirketlerine özgü fatura/tahakkuk hataları ile karşılaşıldığı, yapılan tüm düzeltmelerin, tahakkuk edecek tutarın tespitine yönelik bir çalışma olduğu, herhangi bir iade işlemi mahiyetinde olmadığı yalnızca fatura içeriğinde oluşan tüketim miktarı veya tutar hatalarının düzeltilmesinden ibaret olduğu, hatalı tahakkukların iptal edilerek doğru tahakkukların tekrardan oluşturulması sonucu tüketicilere doğru faturalama işlemi yapıldığının belirtilmesi üzerine; ilgili düzeltme işlemleri sonucunda oluşturulan yeni faturanın dayanak belge olarak kabul edilerek daha önce hatalı düzenlenmiş olan faturanın KDV'sinin indirim konusu yapılp yapılmayacağı, indirim konusu edilebilmesi halinde söz konusu KDV'nin hangi dönemde indirilebileceği, hatalı ve düzeltilmiş faturalar ile ilave olarak düzenlenmesi gereken herhangi bir belge olup olmadığı ve belge düzeninin nasıl olması gerektiği konusunda görüş talep edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu yönünden; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 3 üncü maddesinin (B) fıkrasına göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. 217'nci maddesinde, yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir hükümleri yer almaktadır. İşleme (mal teslimi, hizmet ifası) ait fatura veya fatura yerine geçen belgenin düzenlenmesinden sonra işlemin gerçekleşmemesi, kısmen gerçekleşmesi, istenilen evsafa olmaması, malın iadesi ya da işleme ait faturanın yüksek tutar üzerinden düzenlenmiş olması gibi nedenlerle kağıt ortamında düzenlenmiş faturaya ilişkin itiraz durumunda uygulamada, esas itibarıyla, ilgili dönem içinde tüm nüshalar ile birlikte fatura iptali ve yeniden fatura düzenlenmesi, harici dönemlerde ise müşterinin vergi mükellefi olması durumunda mal iadesine/düzeltilmeye yönelik (işlemin mahiyetine ilişkin açıklamayı içerecek şekilde) müşteri tarafından satıcı adına fatura düzenlenmesi, müşterinin vergi mükellefi olmaması durumunda ise satıcı tarafından gider pusulası düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Özelgeye göre;

1. İptale/itiraza konu edilen faturanın e-Fatura olması durumunda; Faturanın "Temel Fatura" senaryosunda düzenlenmiş olması halinde, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde harici yöntemlerle itiraz edilmesi ve itiraz üzerine "e-Fatura İptal/İtiraz Portalı" üzerinden taraflardan birinin başlatacağı itiraz talebi veya 8 günlük itiraz süresi dolmadı ise doğrudan satıcının/alıcının "e-Fatura İptal/İtiraz Portalı" üzerinden başlatacağı iptal talebi ile iptal/itiraz işlemi başlayacak olup, faturaya taraf diğer mükellefin söz konusu Portal üzerinden talebi onaylaması akabinde süreç tamamlanmış

olacağı, faturanın "Ticari Fatura" senaryosunda düzenlenmiş olması halinde ise, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde harici yöntemlerle itiraz edilebileceği gibi (*e-Fatura İptal/İtiraz Portalı üzerinden taraflardan birinin itiraz talebi başlatması ve diğer tarafında da onaylaması gerektiği hususu unutulmamalıdır.*), e-Fatura uygulaması üzerinden "Ret Uygulama Yanıtı" ile de söz konusu faturaya ilişkin iptal veya ihtar/itiraz süreci tamamlanabileceği,

2- İptale/itiraza konu edilen faturanın e-Arşiv Fatura olması durumunda; şirketin uygulamadan özel entegrasyon yöntemiyle yararlanıyor olması nedeniyle, hatalı olarak düzenlenen e-Arşiv Faturanın; iptal işlemine konu edilmesinde e-Arşiv Raporunun ilgili bölümlerinde "iptal" olarak raporlanması, ihtar/itiraza konu edilmesi durumunda ise ihtar/itirazı tevsik eden belgelere ilişkin bilgiler ile birlikte e-Arşiv Raporunun ilgili bölümünde "itiraz" olarak raporlanması suretiyle iptal veya ihtar/itiraz süreci tamamlanmış olacaktır,

3- Hatalı düzenlenen e-Fatura/e-Arşiv Faturanın yukarıda belirtilen yöntemler dahilinde iptali sonucunun ortaya çıkması durumunda, söz konusu muameleye ilişkin kayıtların genel muhasebe ilkeleri dahilinde düzeltilmesi gerektiği, bu kapsamda da kayıtlara intikal ettirilmiş söz konusu fatura muhteviyatı muamelenin ters kayıt yapmak suretiyle muhasebe kayıtlarından çıkarılabilmesi mümkün olduğu,

4- Hatalı düzenlenen e-Fatura/e-Arşiv Faturanın iptali üzerine yeni bir fatura düzenlenmesi gerektiği durumlarda, yeni faturanın not/açıklama alanında iptal edilen faturaya ilişkin bilgilere de yer verilmesi gerektiği,

5- Hatalı (fazla) tutar üzerinden düzenlendiği anlaşılan e-Fatura/e-Arşiv Faturaya ilişkin olarak yukarıda yer verilen açıklamalar dahilinde iptal sonucunu doğuracak süreçlerin söz konusu olmaması halinde ise genel uygulama doğrultusunda işlem tesis edilmesi, diğer bir ifade ile müşterinin vergi mükellefi olması durumunda düzeltmeye yönelik (işlemin mahiyetine ilişkin açıklamayı içerecek şekilde) müşteri tarafından satıcı adına fatura düzenlenmesi, vergi mükellefi olmaması durumunda ise satıcı tarafından gider pusulası düzenlenmesi suretiyle işlem tesis edilmesi gerektiği, bu kapsamda vergi mükellefi olmayanlara yapılan ödemelerin Kurumlar vasıtasıyla yapılması durumunda, bu kurumlarca düzenlenen belgeler (Dekont, Makbuz, vb.) gider pusulası yerine geçeceği ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden; 3065 sayılı KDV Kanununun; 10 uncu maddesinin (g) bendinde, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi anında vergiyi doğurun olayın meydana geleceği, 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Vergi Usul Kanununun yukarıda belirtilen belge düzenine ilişkin açıklamalarına uygun şekilde tevsik edilmesine bağlı olarak, hatalı olarak düzenlenmiş olan faturalara ilişkin KDV'nin, değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemi içinde 3065 sayılı KDV Kanununun 35 inci maddesi hükmü gereğince düzeltilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

22.03.2022 Tarihli ve E-67630374-130[2021]-7143 Sayılı Özelge

9- Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstihdam Edilen Uzmanların Konaklama, Yeme-İçme Ve Ulaşım Masraflarının İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirketin hak sahibi olduğu ruhsatlara istinaden petrol/gaz arama faaliyetlerine ilişkin olarak sondaj hizmeti yürüttüğü, yürütülen petrol arama faaliyeti ile ilgili mal ve hizmet alımlarında Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 13/c maddesinde yer alan istisnadan faydalandığı, Şirket tarafından sağlanan hizmetlerin teknik uzmanlık gerektiren işler olması nedeniyle yurt dışından ve yurt içinden uzman istihdam edildiği, söz konusu uzman kişilerin ulaşım, konaklama, yeme-içme masraflarının da Şirket tarafından karşılandığı belirtilerek, petrol arama faaliyetine ilişkin olarak istihdam edilen bu personeller için yapılan ulaşım, konaklama, yeme-içme masraflarının KDV Kanununun 13/c maddesi kapsamında KDV'den istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanununun; 13/c maddesinde, altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

KDV Genel Uygulama Tebliğinin; "Türk Petrol Kanunu Hükümlerine Göre Petrol Arama Faaliyetlerini Yürütenlere Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna" başlıklı bölümünde, "... Bahsi geçen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin münhasıran petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. Bu çerçevede, münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunmayıp, üretim, taşıma veya tasfiye yapan kuruluşlara, idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal teslimi ve hizmet ifaları istisnadan yararlanamaz. Münhasıran petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyeti ile ilgisi açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımlarında sözü edilen istisna hükmü gereğince vergi uygulanmaz." açıklamaları yer almaktadır.

Bu kapsamda özelgeye göre, Şirket tarafından petrol arama faaliyetinin yürütülmesine ilişkin yurt dışından ve yurt içinden istihdam edilen uzmanların konaklama, ulaşım ve yeme-içme masraflarına ilişkin yapılan ödemelerin münhasıran petrol arama faaliyetine ilişkin idari faaliyetler kapsamında olması kaydıyla, bahse konu harcamaların KDV Kanununun 13/c maddesi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

31.03.2022 Tarihli ve 25253958-130[13-2018-98]-21671 Sayılı Özelge

10- Kiralık Kasada Bulunan Ziynet Eşyalarına Ait Veraset ve İntikal Vergisi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, tarihinde vefat eden ...'nın ...Bankasında kiralık kasanın bulunduğu ve kasa açma tutanağında, kasadan çıkan bütün ziynet eşyaları ile nakit para vb. birikimlerinin kasa sahibi ...'nın kendi el yazısı ile kız kardeşine ait olduğunu not ettiğinin tespit edildiği belirtilerek, söz konusu menkul malların veraset ve intikal vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, aynı kanunun 23 üncü maddesinde, bankalar nezdindeki kiralık kasa sahiplerinden birinin ölümü halinde (Sulh hakimi tarafından yapılacak tespit hariç) vergi dairesinin yetkili bir memuru hazır bulunmadıkça kasanın açılmasına ve bu memur huzurunda tespit edilmedikçe muhteviyatının mirasçıları veya kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından alınmasına izin verilmeyeceği belirlenmiştir.

Özelge göre, kiralık kasa sözleşmesinin sadece muris ... ile yapıldığı, kasanın bir başkası tarafından da kullanılabileceğine dair herhangi bir belge bulunmadığı, bu kapsamda kiralık kasada bulunan menkul malların muris ...'nın kız kardeşine ait olduğunu gösteren başkaca bir tevsik edici belge ibrazının söz konusu olmadığı hususları dikkate alındığında, murisin imzalı notları tek başına tevsik edici belge olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu kiralık kasada yer alan menkul malların murisin mirasçıları tarafından verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde matraha dahil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

19/04/2022 tarih ve E-63611781-160[1-2022-1]-16595 sayılı özelge

11- Dar Mükellef Kurum Çalışanın Vefatından Sonra Yapılan Ücret, Ölüm ve Kıdem Tazminatı ve Hayat Sigortasından Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi Karşısında Durumu

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan ... merkezli kurumun irtibat ofisinde hizmet erbabı olarak çalışan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı'ın vefat ettiği, ücretinin şirketin yurt dışı kazançlarından döviz olarak ödendiği, ödenen bu ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmediği, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi kapsamında adı geçene ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna edildiği, ancak vefat eden çalışanın ölümü sonrasında mirasçılarına kullanılmayan yıllık izin süresine isabet eden ücret ve aylık maaş alacağı ile ölüm ve günlük kıdem tazminatı tutarlarının ödeneceği,

- Şirket politikası olarak çalışanlara "görev başında vefat" durumu için yurt dışı merkezden, yurt dışında yerleşik sigorta şirketine hayat sigortası yaptırıldığı ve bunun sonucunda sigorta şirketinden tazminat alma hakkının doğduğu, ödemenin sigorta şirketi tarafından işveren olarak

şirkete yapılacağı belirtilerek, kurum tarafından yasal hak sahiplerine eşit olarak paylaşılacağı belirtilen bahsi geçen ödemelerin gelir ve veraset ve intikal vergisine konu olup olmayacağı ile kesinti yapılıp yapılmayacağı hususlarında 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 bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde, "Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medenin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir.);
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" denilmiş;

Aynı Kanunun 61 inci maddesinde ise, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine 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..." hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup,

Aynı Kanunun 25 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (a) alt bendinde, 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarlarının gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

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 gerekli açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

- 2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbâbı 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 taşınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde İrtibat Bürosu çalışanı'ın tam mükellef olarak kabul edilmesi ve vefatı nedeniyle mirasçılara döviz olarak ödenecek aylık maaş, yıllık izin ücreti ve kıdem tazminatı karşılığı tutarın ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Yönünden; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, 2 nci maddesinin (b) fıkrasında "Mal" tabirinin, mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen diğer bütün hakları ve alacakları, (d) fıkrasında "İvazsız intikal" tabirinin, hibe yolu ile veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları (Maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.) ifade ettiği hükme bağlanmış, 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, "Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb mamulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar veraset ve intikal vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 17 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise, "Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvelemirde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talebederler. Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde yüzde beş, ivazsız intikallerde yüzde onbeş oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar." hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, kurum bünyesinde çalışmakta iken vefat eden'ın mirasçılara ödenecek olan,

-Yıllık izin süresine isabet eden ücret, aylık maaş ödemesi ve kıdem tazminatı ödemesinin,

(Kurumun Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde sayılan kurumlardan olmaması nedeniyle) mirasçılar bakımından terekeye dahil edilecek alacakları olarak veraset ve intikal vergisine tabi tutulması,

- Ölüm tazminatı ödemesinin herhangi bir sözleşmeye veya kanuna dayanılarak yapılması durumunda veraset yoluyla intikal kapsamında; herhangi bir sözleşmeye veya kanuna dayanmadan yapılması halinde ise ivazsız intikal kapsamında veraset ve intikal vergisine tabi tutulması,

- Muris adına yaptırılan hayat sigortasının birikimsiz hayat sigortası olması ve murisin eceliyle vefat etmiş olması durumunda, mirasçılara yapılacak vefat tazminatı ödemesinin veraset ve intikal vergisine tabi tutulması, murisin kaza sonucu vefat etmiş olması durumunda mirasçılara yapılacak vefat tazminatı ödemesinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin parantez içi hükmüne istinaden vergilendirilmemesi; muris adına yaptırılan hayat sigortasının birikimli hayat sigortası olması durumunda ise mirasçılara yapılacak vefat tazminatı ödemesinin veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu ödemelerin veraset ve intikal vergisi beyannamesi ile ilgili vergi dairesi müdürlüğüne beyan edilmesi ve vergi dairesince düzenlenecek ilişik kesme belgesinin Kuruma ibraz edilmesi halinde söz konusu ödemelerden herhangi bir tevkifat yapılmadan mirasçılara ödenmesi gerektiği, ilişik kesme belgesinin ibraz edilmemesi durumunda ise söz konusu ödemelerden veraset ve intikal vergisine tabi olanlar üzerinden Kurum tarafından veraset yoluyla intikallerde yüzde 5, ivazsız intikallerde yüzde 15 oranında tevkifat yapılmak suretiyle kalan kısmın mirasçılara ödenmesinin mümkün bulunduğu, tevkif edilen paranın en geç bir hafta içinde en yakın vergi dairesine yatırılması ve durumun bağlı bulunulan vergi dairesine bildirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

19/04/2022 tarih ve E-90792880-160.01.03[2021/21]-181888 sayılı özelge