

İÇİNDEKİLER

- 1 Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesiyle Gerçekleştirilen Mal İhracatı Kapsamında Elde Edilen Kazancın %50'sinin Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı
- 2 Girişim Sermayesi Yatırım Fonu İle Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Katılma Hesaplarına Ödenen Kar Paylarının Tevkifata Tabi Olup Olmadığı Hk.
- 3 Sulama Birliği Tarafından Birlik Başkanına Yapılan Arazi Tazminatı ve Kira Yardımı Ödemeleri Hk.
- 4 Astroloji Danışmanlığı Faaliyetinin Vergilendirilmesi
- 5 Mali Müşavirin, Yanında Çalışan Mali Müşavir Adına Ödediği Yıllık Maktu Oda Aidatının İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı
- 6 IPA II Çerçeve Anlaşması Kapsamında Personele Yapılan Ücret, Prim vb. Ödemelerde Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Yükümlülüğü ile Proje İçin Kiralanan Gayrimenkullere İlişkin Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı.
- 7 İşverenlerce Dışarıdan Hizmet Satın Almak Suretiyle Kadın Hizmet Erbabına Verilen Kreş ve Gündüz Bakım Evi Hizmetinin Kurumlar Vergisi Yönünden Nasıl Giderleştirileceği
- 8 Müflis Bankanın Dönemsel Mali Kar/Zararının Tespiti
- 9 Bankanın Aktifinde Yer Alan Altın Stoklarının ve Pasifinde Yer Alan Altın Mevduat Hesaplarının Değerlemesi
- 10 Gider Kısıtlaması Nedeniyle Gider Yazılamayan Tutarın Aracın Maliyetine Eklenip Eklenilemeyeceği
- 11 Borçlu ve Kefili Hakkında Aynı Anda İcra Takibi Başlatılması Halinde Alacaklı Tarafından Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılamayacağı
- 12 Nevi Değişikliği Tescil Tarihinde Düzenlenen ve Alınan Faturaların Hangi Şirket Kayıtlarına İntikal Ettirileceği Hk.
- 13 Ek Fiyat Farkı Ödemesinde KDV Oranı
- 14 TUGS'a Kayıtlı Gemilerde Çalışan Personelin Ücret Gelirinin Asgari Ücrete Kadar Olan Kısımına Gelir Vergisi ve Damga Vergisi

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

1- Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesiyle Gerçekleştirilen Mal İhracatı Kapsamında Elde Edilen Kazancın %50' sinin Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 1/8/2021 tarihi itibarıyla "Metallerin Makinede İşlenmesi (Torna Tesfiye İşleri, Metal Parçaları Delme, Tornalama, Frezeleme, Rendeleme, Parlatma, Oluk Açma, Perdahlama, Birleştirme, Kaynak Yapma vb. Faaliyetler)" faaliyeti ile iştigal edildiği, ticari faaliyetin yanı sıra başka bir işletmede 5510 sayılı Kanunun 4/a kapsamında sigortalı olarak ücreti mukabilinde çalışıldığı, kendisine ait olan işletmede ise 4/b (Bağ-Kur) kapsamında sigortalı olunmadığı, mesai saatleri dışında kalan zamanlarda kendi işletmesinde fiilen çalışarak üretilen askılık, saksılık, havluluk vb. ürünleri mikro ihracat kapsamında ihraç edildiği ve bu kapsamda elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesine eklenen ve elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı kapsamında elde edilen kazançların %50'sinin beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmesini düzenleyen 16 numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılabileceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Diğer İndirimler başlıklı 89 uncu maddesinde; tam mükellef gerçek kişilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'sinin indirim olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. Bu indirimden yararlanılabilmesi için bu kapsamda sayılan; ihracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olmasının şart olduğu ifade edilmiştir. (Bu bentte geçen sigortalı ibaresi 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı sayılanları ifade eder.)

Diğer taraftan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun "Sigortalı Sayılanlar" başlıklı 4 üncü maddesinde; hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların, köy ve mahalle muhtarları ile hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan, ticarî kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek veya basit usûlde gelir vergisi mükellefi olanların, sigortalı sayılacağı ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, başka bir yerde ücret karşılığında sigortalı olarak çalışıyor olunması durumunda bahse konu indirimden yararlanmasında bir engel bulunmamakla birlikte, söz konusu ihracatın Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilmesi ve anılan Kanun ve Tebliğde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde, mal ihracatından elde edilen kazancın %50'sinin gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

22.08.2022 tarih ve E-19341373-120[ÖZELGE-2021/38]-127551 sayılı özelge

2- Girişim Sermayesi Yatırım Fonu İle Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Katılma Hesaplarına Ödenen Kar Paylarının Tevkifata Tabi Olup Olmadığı Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; gayrimenkul yatırım fonları ile girişim sermayesi yatırım fonlarının Banka nezdinde açılmış olan katılma hesaplarına ödenen kar payları üzerinden, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine istinaden yapılacak tevkifatların oranına ilişkin olarak özel bir belirleme yapılmadığı ifade edilerek, anılan fonların Banka nezdinde açılan katılma hesaplarına ödenen kar paylarının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası kapsamında tevkifata tabi olup olmadığı, tevkifat yapılacak ise hangi oranlar üzerinden yapılacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiş olup, anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında; bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere, gayrimenkul yatırım fonları, girişim sermayesi yatırım fonları ve menkul kıymet yatırım fonlarına ilişkin olarak yayımlanan Tebliğlerin aynı kanuni dayanaklara sahip olmasına rağmen, anılan fonların uygulamalarına ilişkin esaslar hakkında üç ayrı tebliğ düzenlenmiştir. Bu fonlar tarafından işletilecek olan portföylerin, fonların amaçlarına uygun olarak birbirinden farklı portföylere(gayrimenkul yatırım fonlarında; fonların toplam değerinin en az %80'inin gayrimenkul yatırımlarından, girişim sermayesi yatırım fonlarında ise; fon toplam değerinin en az %80'inin bir veya birden fazla girişim sermayesi yatırımından oluşması durumlarında olduğu gibi) sahip olması ve fonun yatırımcılarından toplanan paraların farklı kaynaklarda değerlendirilmesi nedenleriyle, gayrimenkul yatırım fonları ve girişim sermayesi yatırım fonlarının, menkul kıymet yatırım fonları ile aynı doğrultuda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Özelgeye göre, gayrimenkul yatırım fonları ile girişim sermayesi yatırım fonlarının, Banka nezdinde açılan katılma hesaplarına ödenen kar payları üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası hükümleri uyarınca 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden vadelerine göre değişen oranlarda uygulanmak üzere %10, %12 ve %15 oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılması, 30/9/2020 ile 31/12/2021 tarihleri arasında (bu tarih dahil) açılan veya vadesi bu tarihler arasında yenilenen söz konusu katılma payları hesaplarına ödenen kar payları üzerinden ise vadesine göre değişen oranlarda uygulanmak üzere %0, %3 ve %5 oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

26.08.2022 tarih ve E-64597866-120-14085 sayılı özelge

3- Sulama Birliği Tarafından Birlik Başkanına Yapılan Arazi Tazminatı ve Kira Yardımı Ödemeleri Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Birliğin ana statüsü çerçevesinde; birlik başkanına huzur hakkı, konut kira desteği, il sınırı dışında ikamet etmesi halinde konut kira desteği yerine harcırah ödemesi ile 6245 sayılı Kanuna göre günlük seyyar görev tazminatı ödeneceği, 6172 sayılı Sulama Birlikleri Kanununun ek 1 inci maddesine göre, huzur hakkı ödemelerinin sadece damga vergisine tabi tutulduğu belirtilerek, birlik başkanına ana statüye göre ödenecek konut kira desteği ile arazi tazminatından (seyyar görev tazminatı) gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

61 inci maddesinde açıklandığı üzere; 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, 6245 sayılı Harcırah Kanununun 3 üncü maddesinin (a) bendinde, harcırah: bu Kanuna göre ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını; (g) bendinde memuriyet mahalli; memur ve hizmetlinin asıl görevli olduğu veya ikametgahının bulunduğu şehir ve kasabaların belediye sınırları içinde bulunan mahaller ile bu mahallerin dışında kalmakla birlikte yerleşim özellikleri bakımından bu şehir ve kasabaların devamı niteliğinde bulunup belediye hizmetlilerinin götürüldüğü veya kurumlarınca sağlanan taşıt araçları ile gidilip gelinebilen yerler şeklinde tanımlanmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde ise, bahse konu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği; 9 uncu maddesinde, söz konusu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, Birlik tarafından birlik başkanına, 6172 sayılı Sulama Birliği Kanunun ek 1 inci maddesi kapsamında ödenen huzur hakkının gelir vergisinden istisna edilmesi, asli görevlerini ifa etmek üzere memuriyet mahalli dışına giden kimselere 6245 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi kapsamında seyyar görev yolluğu ödenmeyeceğinden, Birlik Başkanına ana statüye göre ödenen seyyar görev tazminatı ile yine ana statüye göre ödenen konut kira desteği ve kira desteği yerine ikametgâhının bulunduğu ilden görev alanına gelmesi için harcırah adı altında yapılan ödemelerin, ücret niteliğinde olduğu Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri çerçevesinde ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

Aynı şekilde, başvuruya konu birlik başkanına yapılacak ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi kapsamına girenlerle ilişkin düzenlenen kağıtlara, 488 sayılı Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisi istisnası uygulanmasının mümkün bulunmadığı, bu kap-

sama girmeyen huzur hakkı, seyyar görev tazminatı ve konut kira desteği adı altında birlik başkanına hizmet karşılığı yapılan ödemelere ilişkin kağıtların ise, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

01/09/2022 tarih ve 16700543-120[18-515-128]-75719 sayılı özelge

4- Astroloji Danışmanlığı Faaliyetinin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; internet üzerinden ve telefonla astroloji danışmanlığı hizmeti verildiği ve karşılığında ücret alındığı belirtilerek bu faaliyetten dolayı vergilendirip vergilendirilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, 65'inci maddesinde ise her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu ifade edilmiştir. Aynı maddede serbest meslek faaliyetinin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

Yine söz konusu kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

Özelgeye göre, ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hakim olmaksızın, şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayanarak kendi nam ve hesabına yapılan astroloji danışmanlığı faaliyetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ve bu faaliyet nedeniyle elde edilen gelirin serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

29/09/2022 tarih ve 11355271-120-64458 sayılı özelge

5- Mali Müşavirin, Yanında Çalışan Mali Müşavir Adına Ödediği Yıllık Maktu Oda Aidatının İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak faaliyette bulunan mükellefin yanında ücretli olarak çalışan mali müşavirin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına ödemesi gereken yıllık maktu aidatın mükellefçe karşılanması durumunda söz konusu ödemenin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde; ücretin işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, 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 değiştirmeyeceği hükmedilmiştir.

Mezkur Kanunun 68'inci maddesinde de; Serbest meslek kazancının tespitinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin kazanca ilişkin hasıllattan indirilebileceği ifade edilmektedir.

Özelgeye göre, mükellefin yanında çalıştırdığı mali müşavirin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına ödemesi gereken ve mükellefçe karşılanan yıllık aidatın, çalışana sağlanan net menfaat (ücret) olarak değerlendirilmesi suretiyle brütleştirilerek aylık ücret bordrosuna dahil edilmesi ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği ve ücret olarak değerlendirilen söz konusu ödemenin Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi kapsamında, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

20/09/2022 tarih ve 84098128-120[68-2020/2]-489299 sayılı özelge

6- IPA II Çerçeve Anlaşması Kapsamında Personele Yapılan Ücret, Prim vb. Ödemelerde Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Yükümlülüğü ile Proje İçin Kiralanan Gayrimenkullere İlişkin Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Avrupa Birliği ile akdedilen IPA II Çerçeve Anlaşması programı kapsamında;

- Görev yapan personele ilişkin ücret, prim, ikramiye, aynî ve nakdi olarak yapılan sosyal yardım ödemeleri, görev avansı, harcırah, kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı ödemeleri üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı,
 - Döviz alım-satım işlemlerine ilişkin banka ve sigorta muameleleri vergisinin (BSMV) ödenip ödenmeyeceği,
 - Program kapsamında kiralanmış taşınmazlar için yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve kiralama sözleşmesinin damga vergisine tabi olup olmadığı,
- hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Özelgeye göre,

- IPA II kapsamında görev yapan personele yapılan ücret ve ücret niteliğinde olan ödemeler üzerinden, kümülatif matrah dikkate alınarak hesaplanan gelir vergisinden, Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü mad-

desinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi kapsamındaki istisnaya isabet eden gelir vergisinin düşüldükten sonra kalan gelir vergisinin kesilmesi ve muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi gerektiği,

•IPA II Çerçeve Anlaşmasında bankalar tarafından IPA II Yararlanıcılarına yapılan döviz satışlarının BSMV'den istisna olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmadığından, bankalarca tarafınıza yapılacak döviz satış tutarları üzerinden BSMV hesaplanması gerektiği,

•1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği IPA II Genel Tebliğinde Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30'uncu maddelerinde sayılan diğer ödemelerden (gayrimaddi hak bedeli, kira, faiz, ücret vb.) gelir ve kurumlar vergisi tevkifatının yapılmaya devam edileceği açıklanmış olduğundan, program kapsamında kiralanmış gayrimenkuller için yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği,

•Tarafınız ile IPA II Koordinatörlüğü arasında ilgili tarihte imzalanan "Kira Sözleşmesi"nin Birlik Sözleşmesi kapsamında düzenlendiğine dair bir ifade içermediği dikkate alındığında söz konusu kira sözleşmesinin damga vergisine tabi olması gerektiği,

•(IPA II) Çerçeve Anlaşmasında, hibe yüklenicisi veya hibe yararlanıcısının Birlik Sözleşmesi gereği çalışanları ile yapacağı sözleşmeler için damga vergisi istisnası öngörüldüğünden çalışanlara yapılan ödemeler dolayısıyla düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna tutulması gerektiği,

ifade edilmiştir.

08/09/2022 tarih ve E-38418978-120[61-2021/32]-407020 sayılı özelge

7- İşverenlerce Dışarıdan Hizmet Satın Almak Suretiyle Kadın Hizmet Erbabına Verilen Kreş ve Gündüz Bakım Evi Hizmetinin Kurumlar Vergisi Yönünden Nasıl Giderleştirileceği

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; kreş ve gündüz bakım evi hizmetinin iş yerinde verilmediği durumlarda bu amaçla hizmet alınan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatlerin kurumlar vergisi yönünden nasıl giderleştirileceği ve bu kapsamda kesilen faturaların katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 16'ncı bendinde, işverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının % 15'ini aşmamak üzere (BKK tarafından belirlenen oran %50'dir.) istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Mezkur maddede ayrıca kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin de ücret olarak vergilendirileceği ifade edilmiştir.

Özelgeye göre,

- Kadın hizmet erbabının hizmet aldığı kreş ve gündüz bakım evlerine, mükellef tarafından ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatin ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği,
 - Söz konusu ödemenin asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sini aşmayan kısmının Gelir Vergisi Kanunu uyarınca istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği,
 - Mükellef tarafından ilgili mevzuat uyarınca kadın personel adına özel kreşlere yapılan ödemeler ile ücret bordrosunda gösterilen söz konusu ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu,
 - Kreş ve gündüz bakım evi hizmeti karşılığı olarak faturanın hizmet erbabı adına düzenlenme zorunluluğu dikkate alındığında, hizmet erbabına sağlanan söz konusu menfaatin ücret gideri olarak değerlendirilmesi ve faturada yer alan KDV tutarının indirim konusu yapılmaksızın toplam tutarın bordroya dahil edilmesi gerektiği,
- ifade edilmiştir.

31/08/2022 tarih ve93767041-125[0900260624]-114897 sayılı özelge

8- Müflis Bankanın Dönemsel Mali Kar/Zararının Tespiti

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda TMSF'ye devrolan ve faaliyet izni kaldırılan, TMSF'nin tasarruf mevduatı sahiplerinin yerine geçerek doğrudan iflasını talep ettiği, iflas davası sonucunda iflasına, iflas tasfiyesinin TMSF tarafından yerine getirilmesine karar verilen ve iflas tasfiyesi yapılan mükellefin döviz ile altın cinsi borçlarının TL'ye çevrilmesine ve bu şekilde eşitlenen banka borçlarına vadeli/vadesiz hesap niteliğine göre faiz işletilerek sıra cetveline kaydedilmesine karar verilmesi sonrası dönemsel mali kar/zararın tespiti açısından dövizli borçların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280'inci maddesi hükmünce kur değerlemesine tabi tutulup tutulmayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca, değerlendirme günü itibariyle Bakanlıkça kur ilan edilmediği durumlarda TCMB tarafından ilan edilen kurların yapılacak değerlemede esas alınması gerektiği, bu bağlamda, yabancı para ve yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçların, yılsonlarında ve geçici vergi dönem sonlarında, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde, değerlendirme günü itibariyle Bakanlıkça ilan edilen kurlar, değerlendirme günü itibariyle Bakanlıkça kur ilan edilmediği durumlarda ise TCMB tarafından ilan edilen kurlara göre değerlemeye tabi tutulması ve oluşan kur farkının ilgili dönemde kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği esasa bağlanmıştır.

Özelgeye göre, iflas tasfiyesinin TMSF tarafından yerine getirilmesine mahkemece karar verilen ve iflas tasfiyesi yapılan mükellefin döviz cinsi borçlarının, bankacılık faaliyet izninin kaldırıldığı tarihteki TCMB

döviz alış kuru ile TL'ye çevrilerek ve bu şekilde eşitlenen banka borçlarının vadeli/vadesiz hesap niteliğine göre ilgili tarihe kadar faiz işletilmek suretiyle sıra cetveline kaydedildiği, söz konusu kararların kesinleştiği, ilgililer açısından bağlayıcı olduğu ve alacaklıların kur farkından dolayı ayrıca ilave talep hakkının olmadığı anlaşıldığından, TMSF Fon Kurul Kararları uyarınca ilgili tarih itibariyle TL'ye çevrilerek sıra cetveline dahil edilen döviz cinsi bahse konu borçların, TL'ye çevrilmesinde dikkate alınan tarihe kadar TCMB döviz alış kuru üzerinden kur değerlemesine tabi tutulmasının gerektiği, söz konusu tarihten sonra ise kur değerlemesine tabi tutulmasına gerek olmadığı ifade edilmiştir.

31/08/2022 tarih ve E-64597866-105-14196 sayılı özelge

9-Bankanın Aktifinde Yer Alan Altın Stoklarının ve Pasifinde Yer Alan Altın Mevduat Hesaplarının Değerlemesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; bankacılık faaliyeti ile iştigal ettiği, bu çerçevede, altın yatırımı yapmakta olduğu ve müşterilerinden altın mevduatı kabul ederek altın mevduat hesapları açtığı, ... bilançonun aktifinde yer alan altın stokları ile pasifinde yer alan altın mevduat hesaplarının 213 sayılı Kanun kapsamında nasıl değerlendirileceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 258'inci maddesinde, "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu, 259'uncu maddesinde ise, "Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 262'nci maddesinde göre, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 285'inci maddesinde, "Borçların, mukayyet değerleriyle değerlendirileceği belirtilmiştir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı, 289 uncu maddesinde ise, "Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2008-32/35 No.lu Tebliğin;

- 1 inci maddesinde, "Bu Tebliğin amacı, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara göre bankalarca altın, gümüş ve platin depo hesabı açılmasına, altın, gümüş ve platin kredisi kullandırılmasına ve kıymetli madenler aracı kuruluşları tarafından yurt dışından kıymetli madenler kredisi sağlanmasına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir."

- 3 üncü maddesinde, "Bankalar Türkiye'de ve yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişiler adına vadeli veya vadesiz olarak altın, gümüş ve platin depo hesabı açabilirler. Bu hesaplar, altın, gümüş ve platinin fiziken teslimi, yurtiçi ya da yurtdışı banka hesaplarından transferi veya bankalarca satış yapılmak suretiyle açılabilir.",

- 6 ncı maddesinde, "Depo hesapları için bankalarca tespit edilecek oranlar üzerinden tahakkuk ettirilecek faiz veya kâr payları, hesaplarda altın, gümüş veya platin olarak izlenir. Faiz veya kâr payı ödemeleri altın, gümüş, platin veya bunların ödeme günündeki karşılığı Türk Lirası veya döviz cinsinden yapılabilir.",

- 7 nci maddesinde, "Depo hesaplarından hesap cüzdanında kayıtlı altın, gümüş veya platin miktarının kısmen veya tamamen mudiye teslimi şeklinde ödeme yapılabilir. Banka ile mudi arasında varılacak anlaşmaya göre bankalarca altın, gümüş veya platin, ödeme günündeki değeri üzerinden satın alınabilir ve karşılığında mudiye Türk Lirası veya döviz ödenebilir.",

- 10 uncu maddesinde, "Altın, gümüş veya platin alış ve satış fiyatları bankalarca, serbestçe tespit edilir." düzenlemelerine yer verilmiştir.

Bu bağlamda, mezkur Kanunun üçüncü kitabının ikinci bölümünde yazılı iktisadi kıymetlerin değerlemelerinin aynı Kanunun 289 uncu maddesine göre yapılabilmesi ancak kendi ölçüsüyle değerlendirilmesine imkân bulunmaması halinde söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, mezkûr Kanunda, altın mevduat hesaplarının değerlendirilmesi konusunda özel bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, söz konusu hesaplar banka açısından bir borç niteliği arz ettiğinden ve değerlemesinin de borçları için öngörülen değerlendirme ölçüsüne göre yapılabilmesi mümkün olduğundan, mezkûr Kanun uygulaması bakımından söz konusu hesapların değerlendirilmesinde borçlar için belirlenen ölçünün kullanılması ve anılan Kanunun 285 inci maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda bu borçların da değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı tabiidir.

Özelgeye göre, 213 sayılı Kanun uygulaması bakımından; Banka nezdinde altın mevduat hesaplarının açılışında mukayyet değere esas olacak değerlerin tespitinde; bahsi geçen Tebliğin 10'uncu maddesine göre, bankalar altın alış ve satış fiyatlarını serbestçe belirleyebildikleri için, altının Borsa İstanbul A.Ş. Kıymetli Madenler Piyasası değerinin değil, mevduat hesabı açıldığında banka tarafından tespit edilmiş olan satış fiyatının dikkate alınması,

- Banka nezdinde açılan altın mevduat hesaplarının (fiziki teslimat olup olmadığı fark etmeksizin), banka açısından mevduat sözleşmesine dayanan bir borç niteliği taşıması nedeniyle, değerlendirme günlerinde (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonlarında) 213 sayılı Kanunun 285'inci maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirilmesi ve geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonundaki dönem için altın olarak hesaplanan faizin de mukayyet değere eklenmesi,

- Altın mevduat hesabının geri ödenmesi sırasında mukayyet değerle geri ödeme tarihinde bankanın hesapladığı değer arasındaki farkın, gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilmesi,

- Banka bilançosun aktifinde yer alan altın stoklarının, emtia niteliğinde olması nedeniyle, değerlendirme günlerinde (Kanunun 274 üncü maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi saklı kalmak üzere) maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ve maliyet bedelinin mezkûr Kanunun 262'nci maddesine göre belirlenmesi, dolayısıyla satılmadığı sürece gelir veya gider hesaplarını etkilememesi gerektiği ifade edilmiştir.

14/09/2022 tarih ve E-64597866-105-15434 sayılı özelge

10-Gider Kısıtlaması Nedeniyle Gider Yazılamayan Tutarın Aracın Maliyetine Eklenip Eklenilemeyeceği

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 28/12/2020 tarihinde almış olduğu binek aracın bedelinin 150.000 TL olduğu, özel tüketim vergisi (ÖTV)'nin 120.000 TL, katma değer vergisi (KDV)'nin 48.000 TL olduğu, binek araçlara getirilen kısıtlama ile ÖTV ve KDV'nin 140.000 TL'lik kısmının gider yazılabildiği, araca ait ÖTV ve KDV toplamının 140.000 TL'lik kısmının gider yazılması, gider kısıtlaması nedeniyle gider olarak dikkate alınamayan 28.000 TL'nin ise aracın maliyetine eklenmesi yönünde işlem tesis edilip edilemeyeceği ile söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 262'nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 269'uncu maddesinde ise , "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, gemiler ve diğer taşıtlarda gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

- VUK'un 313'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil edeceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde, "Safi kazancın tespit edilmesi için,

GVK'nın 40/1'e göre, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına (310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılında uygulanmak üzere 140.000 TL) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınacağı,

...

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, (310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılında uygulanmak üzere 160.000 TL) söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 250.000 Türk lirasını (310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılında uygulanmak üzere 300.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek Otomobillere İlişkin Amortisman Giderleri" başlıklı 15 inci maddesinde, "(1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2020 yılı için 160.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 2020 yılı için 300.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği,

(2) 213 sayılı Kanun hükümlerine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortisman esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği,

(3) Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortisman esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortisman esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilecektir. Söz konusu binek otomobillerinin mükellefler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilave olunan tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir..." hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, binek otomobil iktisabına ilişkin ÖTV ve KDV toplamının 2020 takvim yılı için en fazla 140.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup, ödenmiş olan KDV ve ÖTV'nin tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınması durumunda, KDV ve ÖTV tutarlarının toplamı olan 168.000 TL'nin 2020 takvim yılı için azami 140.000 TL'si safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu tutarı aşan 28.000 TL'nin ise maliyet bedeline ilavesi mümkün bulunmamakta olup, kanunen kabul edilmeyen gider olarak 2020 takvim yılı kazancına

dahil edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, KDV ve ÖTV tutarları tercihen aracın maliyet bedeline eklenmesi durumunda, amortismanına tabi tutarı 2020 takvim yılı için 300.000 TL'yi aşan binek otomobiliine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutara isabet eden kısmının safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği gerektiği ifade edilmiştir.

05/10/2022 tarih ve E-11395140-105[VUK-1-63]-1128534 sayılı özelge

11-Borçlu Ve Kefili Hakkında Aynı Anda İcra Takibi Başlatılması Halinde Alacaklı Tarafından Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılamayacağı.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin gelirinin sadece kira geliri olduğu, kiraya verilen okulun kira ödemelerinin 2019 yılında tahsil edilemediği için asıl borçlu kiracı ve müteselsil kefil hakkında aynı zamanda icra takibi başlatıldığından bahisle, söz konusu icra takibine konu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde, "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 (534 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2022'den itibaren 4.000- TL) Türk Lirasını aşmayan alacakların şüpheli alacak sayılacağı, şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacağı, bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğunun karşılık hesabında gösterileceği, teminatlı alacaklarda ise bu karşılıkların teminattan geris kalan miktara inhisar edeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olarak dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta ve münhasıran maddede belirtilen şartları haiz alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ortada bir alacağın olması ve bu alacağın tahsilinin mezkûr maddede belirtilen kapsamda şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır. Mahkemeye dava veya icra merciine takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini göstermektedir. Ancak, şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması ve gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.

Mezkur Kanun hükmü, teminatlı alacaklarda bu karşılığı teminattan geri kalan miktarla sınırlamakta, alacağın banka teminat mektubu, ipotek, haciz, rehin, kefil vs. suretlerle teminata bağlanmış olması halinde, teminatlı kısım için şüpheli alacak karşılığı ayrılmayacağını kabul etmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan, teminat, bir hakkı güvence altında bulundurmak, bir borcun ifa edileceği ya da ifa edilmemesi halinde tazmin edileceğine ilişkin güvence ya da karşılık vermek olarak tanımlanabilir. Teminatlar aynı ve şahsi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aynı teminatlar; taşınır rehni, taşınmaz rehni, ticari işletme rehni; şahsi teminatlar ise garanti ve kefalet sözleşmeleri ile banka teminat mektuplarıdır. Ayrıca borcun ödenmemesi üzerine cebri icra yoluyla borçlunun mal varlığına haciz konulması halinde de alacağın karşılıksız kalmadığı değerlendirilmektedir. Buna göre, kefalete bağlı alacaklar, şüpheli alacak uygulamasında teminatlı alacak olarak kabul edilmekte olup, alacağın teminatsız hale gelmiş olması kaydıyla, diğer şartların varlığına bağlı olarak, bu kapsamdaki alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Özelgeye göre, somut durumda, mezkûr madde hükümleri dikkate alındığında, kefil nezdindeki takibin sonuçsuz kalması halinde alacağın kefil nezdinde tahsil kabiliyetinin kalmayacağı (teminatsız hale geleceği), bu durumun vukuunu müteakiben, asıl borçlu (kiracı) nezdinde alacağın icra/dava yoluyla takibinin varlığı halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

29/09/2022 tarih ve 11395140-105[VUK-1-23670]-1098808 sayılı özelge

12- Nevi Değişikliği Tescil Tarihinde Düzenlenen ve Alınan Faturaların Hangi Şirket Kayıtlarına İntikal Ettirileceği Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin 9/5/2019 tarihi itibarıyla Ticaret Sicil Müdürlüğünde tescil edilerek nevi değiştirdiği ve Anonim Şirkete dönüştüğü belirtilerek, tescil tarihi olan 9/5/2019 tarihinde kesilen ve alınan faturaların nevi değiştirmeden önceki Limited Şirkete mi kaydedileceği yoksa tür değiştirmiş yeni Anonim Şirkete mi kaydedileceği konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 20/1-a'da "Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler." şeklinde ifade edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde özelgeye göre; 9/5/2019 tarihinde ticaret sicilinde tescil edilerek gerçekleştirildiği belirtilen nevi değişikliği ile ilgili olarak 1/1/2019-9/5/2019 tarihleri arası döneme ilişkin beyannamenin 9/6/2019 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesi kurumun (limited şirketin) bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerektiği; limited şirketin nevi değişikliği işleminin 9/5/2019 tarihinde ticaret sicilinde tescil edilmesiyle söz konusu limited şirket bu tarihte tüzel kişiliğini kaybetmiş olup nevi değişikliğinin yapıldığı tarihten sonraki dönemlere ilişkin kurumlar vergisi beyan yükümlülüğü anonim şirkete ait olacağı ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu açısından ise; Limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi aşamasında, limited şirketin anonim şirket olarak tescil edildiği tarihe kadar (9/5/2019 tarihi dahil) yapılan işlemlerin limited şirketin defterlerine, tescil tarihinden sonra yapılan işlemlerin ise anonim şirketin defterlerine intikal ettirilmesi gerektiği; Limited şirketin anonim şirket olarak tescil edildiği tarihten sonraki iş ve işlemlerin anonim şirket adına düzenlenen belgelere istinaden kayıtlara intikal ettirilmesi esas olduğu ancak söz konusu işlemler için limited şirket adına belge düzenlenmiş olması halinde bu evrak ve vesikaların da anonim şirket kayıtlarına intikal ettirilmesi VUK 3/B maddesi uyarınca mümkün olduğu belirtilmiştir.

29/09/2022 tarih ve 11395140-105[VUK-1-22530]-1098559 sayılı özelge

13- Ek Fiyat Farkı Ödemesinde KDV Oranı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; üniversitenin 1/1/2021-31/12/2021 tarihleri arasında personel servisi kiralama hizmet alım işini yürüten XXX Ortaklığına 24/2/2022 tarihli ve 31760 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5203 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre yapılacak olan ek fiyat farkı ödemesinde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanununun; 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin kdv matrahına dahil olduğu belirtilmiştir.

31/7/2020 tarihli ve 31202 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 2812 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararınının 1 inci maddesi ile 2007/13033 sayılı BKK'ya eklenen geçici 6 ncı maddenin (1/r) bendiyle yolcu taşımacılığı hizmetlerinde KDV oranı 31/12/2020 tarihine kadar (bu tarih dahil) %8'e indirilmiş olup, söz konusu düzenlemenin yürürlüğü, son olarak 30/7/2021 tarihli ve 31553 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4312 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararınının 1 inci maddesiyle 30/9/2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatılmıştır.

Bu kapsamda özelgeye göre; yolcu taşımacılığı kapsamında değerlendirilen personel servis taşımacılığı hizmetleri 31/7/2020 tarihinden itibaren 30/9/2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) %8 oranında KDV hesaplanması, 1/10/2021-31/12/2021 tarihleri arasında ise %18 oranında KDV hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

01/09/2022 tarih ve E-85620172-130-41850 sayılı özelge

14- TUGS'a Kayıtlı Gemilerde Çalışan Personelin Ücret Gelirinin Asgari Ücrete Kadar Olan Kısımına Gelir Vergisi ve Damga Vergisi

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin gemi taşımacılığı faaliyeti ile iştiğal ettiği, Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS)'a kayıtlı bulunan gemi ve yatlarda çalışan personellere ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olmasına istinaden 7349 sayılı kanunla personelin ücret gelirlerinin asgari ücrete kadar olan kısmının gelir ve damga vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 27/1/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar ve uygulamaya ilişkin örneklere yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğin Teşvik ve istisna kapsamındaki ücret ödemeleri başlıklı 8 inci maddesinin birinci fıkrasında, "16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu Kanun kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki bu ücretlere 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca ayrıca istisna uygulanması söz konusu değildir." açıklaması yer almaktadır.

Buna göre özalgede; şirket tarafından TUGS'a kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenecek ücretlerin 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna olduğu ancak Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlere gelir vergisi ve fonlardan istisna sağlanırken damga vergisine ilişkin bir istisna hükmüne yer verilmediği, bu nedenle TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlerin asgari ücrete kadar olan kısmının damga vergisinden istisna edilmesi; söz konusu ücret ödemelerinin asgari ücreti aşan kısmı üzerinden damga vergisi kesintisi yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

05/10/2022 tarih ve 97895701-155[2022/55]-1132428 sayılı özelge