

# ROTAX

"Vergi ve Denetimde Rotanız"

## ROTAX DENETİM

### YENİ YAYINLANMIŞ

### ÖZELGELER

### VÖ.2023/3

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

# Yeni Yayınlanmış Özelgeler

No: VÖ.2023/3

Tarih: 13/06/2023

## İçindekiler Tablosu

A. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER.....	6
1. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2023 tarihli ve E-84098128-120[63-2022/1]-224293 sayılı " Defaten ödenen birikimli hayat sigortası primlerinin ücret matrahından indirimi" konulu özelgesi.....	6
2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarihli ve E-62030549-125-562790 sayılı " Limited şirket ortaklarına ödenen huzur hakkı ödemelerine asgari ücret istisnasının uygulanıp uygulanamayacağı" konulu özelgesi .....	9
3. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarihli ve E-17192610-120[GV-22-334]-107854 sayılı " Yurt dışı mukimi kişi ya da şirketlere verilen danışmanlık hizmetinden elde edilen kazancın indirim konusu yapıp yapılamayacağı" konulu özelgesi .....	13
4. Bolu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 18.05.2023 tarihli ve E-68509125-120.03[2022/18]-10124 sayılı " Huzur hakkı olarak ödenen ücretlerden yapılan gelir vergisi kesintisi" konulu özelgesi .....	18
5. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.05.2023 tarihli ve E-49327596-120[GVK.ÖZ.2022.73]-94276 sayılı " Serbest meslek kazanç mükellefiyeti bulunan kişinin aynı zamanda ücretli olarak çalıştığı şirkete mesleki faaliyetine ilişkin vermiş olduğu hizmet" konulu özelgesi.....	21
6. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2023 tarihli ve E-38418978-125[5746-21/1-İ]-208794 sayılı " 5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında Ar-Ge personelinin haftalık çalışma saatinin 40 saat olarak belirlenmesi" konulu özelgesi .....	24
7. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2023 tarihli ve E-25253958-130[6-2021-19]-32111 sayılı " Yurt dışında okuyan Türk öğrenciden yine yurt dışında alınan iletişim ve tercümanlık hizmetinin vergilendirilmesi" konulu özelgesi .....	27
8. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.04.2023 tarihli ve E-11355271-120[(mük.20/B)-2022/3]-19661 sayılı " Sosyal İçerik Üreticiliğinde Kazanç İstisnası" konulu özelgesi .....	35
9. Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.03.2023 tarihli ve 37538499-120[80/2019-1]-7794 sayılı " Geçici il mühaberlerle temsil edilen ortaklık paylarının satışının Gelir Vergisi ve KDV'den istisna olup olmayacağı" konulu özelgesi .....	39
10. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.03.2023 tarihli ve E-84098128-120[89-2022/]-150878 sayılı " Yurt dışında bir internet sitesi üzerinden satışı yapılan dijital tasarım ürünlerinden elde edilen kazancın gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı" konulu özelgesi.....	41

İstanbul Merkez Adres:  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

11. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.03.2023 tarihli ve E-62030549-120[89/2022]-364700 sayılı " Pilotaj lisans programı uçuş eğitim ücretinin eğitim harcaması olarak yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı" konulu özelgesi .....	44
<b>B. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER .....</b>	<b>45</b>
1. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.05.2023 tarihli ve E-38418978-125[4-2023/9-İ]-229891 sayılı " Kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifin mükellefiyetinin devam edip etmeyeceği" konulu özelgesi.....	45
2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.05.2023 tarihli ve E-62030549-125[6-2021/242]-590741 sayılı " İtalyan Lisesi personelinin ücretinin, ülkelerindeki yasa gereği İtalya'nın yetkili kurumu tarafından Avro olarak gönderilen ve özel fon hesabında tutulan tutardan ödenmesi halinde vergilendirme" konulu özelgesi.....	47
3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.05.2023 tarihli ve 62030549-120[94-2020/747]-587625 sayılı " İnternet sitesi aracı kılınarak yapılan satışların vergisel durumu" konulu özelgesi.....	49
4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.05.2023 tarihli ve 62030549-125[30-2018/311]-589827 sayılı " Yurt dışından satın alınan navigasyon programı için ödenecek bedellerden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı" konulu özelgesi .....	51
5. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.05.2023 tarihli ve E-62030549-125-587580 sayılı " Kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" konulu özelgesi .....	55
6. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2023 tarihli ve E-17192610-125[KV-20/49]-111076 sayılı " Yurt dışındaki kurumlardan alınan sertifikalandırma hizmeti nedeniyle yapılan ödemelerde tevkifat yapıp yapılmayacağı" konulu özelgesi .....	61
7. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2023 tarihli ve E-38418978-120[42-2022/1-İ]-220044 sayılı " Yapılan İşin Yıllara Sari İnşaat İşi Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği ve Yapılacak Ödemeler Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı" konulu özelgesi.....	65
8. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2023 tarihli ve E-49327596-125[KVKÖZ.2022.93]-97624 sayılı " Uluslararası Taşımacılık Hizmetlerine Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında 1 Puan Kurumlar Vergisi Oranında İndirim Uygulanması" konulu özelgesi.....	68
9. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2023 tarihli ve E-17192610-125[KV-21-73]-106773 sayılı " ERP lisansı ve ERP yazılımı için yapılan ödemelerin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım harcaması olarak dikkate alınıp alınmayacağı" konulu özelgesi.....	71
10. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2023 tarihli ve E-38418978-125[10-2022/12]-199185 sayılı " Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi - İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar" konulu özelgesi.....	73
11. Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.05.2023 tarihli ve E-19341373-125[ÖZELGE-2022/16]-44120 sayılı " 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Tasarım İndirimi Uygulaması" konulu özelgesi .....	76
<b>C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER .....</b>	<b>78</b>

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

1. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Bakanlık Görüşü]-593557 sayılı " Facebook firmasından alınan reklam hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin vergilendirilmesi" konulu özelgesi .....	78
2. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.05.2023 tarihli ve E-84974990-130[KDV5-İ-09/2022/99]-227606 sayılı " Demir-çelik ürünlerinin ithalatçısı tarafından tesliminde KDV tevkifatı" konulu özelgesi .....	89
3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-568231 sayılı " Yapı ruhsatı değişikliğinde KDV oranı belirlenirken hangi yapı ruhsatının esas alınacağı" konulu özelgesi .....	91
4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-562950 sayılı " Ticari kazanç mükellefinin dil eğitimi için yaptığı ödemelerin gider yazılıp yazılmayacağı" konulu özelgesi .....	95
5. Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2023 tarihli ve 16432732-130[9-2018-42]-26044 sayılı " Türkiye mukimi KDV mükellefiyeti bulunmayan kişiden alınan yurt dışında müşteri bulma/aracılık hizmeti" konulu özelgesi.....	99
6. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-537364 sayılı " Yurt dışında üretilen sanal oyun içeriklerine ilişkin sanal elmasların bayilik hakkı kapsamında Türkiye'de satışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi" konulu özelgesi ...	104
7. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-492686 sayılı " İmalat sanayinde kullanılmak üzere satın alınacak makinenin GTİP numarasının değişmesi halinde istisna uygulanıp uygulanmayacağı" konulu özelgesi .....	107
D. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER.....	109
1. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2023 tarihli ve 27575268-105[229-2019-691]-167374 sayılı " İş ortaklığında işin ortaklardan biri tarafından devir alınması" konulu özelgesi.....	109
2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.03.2023 tarihli ve 11395140-105[VUK1-22455]-357675 sayılı " Yurt Dışında Faaliyet Gösteren Şirketin Garanti Kapsamında Bedelsiz Mal Sevkiyatlarının Yurt İçinde Faaliyet Gösteren Yetkili Servis Tarafından Gerçekleştirilmesinde Vergilendirme" konulu özelgesi .....	112
3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.03.2023 tarihli ve 11395140-105[VUK-1-21709]-323016 sayılı " Kur farkında KDV uygulaması" konulu özelgesi .....	119
3. Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.01.2023 tarihli ve 47285862-125[37-2019/12]-3829 sayılı " Yurtdışındaki Aracıya Ödenen Komisyon Bedelinin Sehven Ortak Hesabına Atılması" konulu özelgesi.....	122
4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.03.2023 tarihli ve 11395140-105[VUK-1-21709]-323016 sayılı " Kur farkında KDV uygulaması" konulu özelgesi .....	127
E. DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER .....	129

İstanbul Merkez Adres:  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

**1. Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.03.2023 tarihli ve E-31435689-155-34376 sayılı “  
Düzenleme şeklinde gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinde damga vergisi” konulu özeldgesi**

..... 130

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

## A. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER

### 1. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2023 tarihli ve E-84098128-120[63-2022/1]-224293 sayılı " Defaten ödenen birikimli hayat sigortası primlerinin ücret matrahından indirimi" konulu özelgesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Emeklilik ve Hayat A.Ş.'den 10 yıl süreli dövize endeksli ödüllü birikim hayat sigortası yaptırdığınız, poliçenize esas prim tutarlarının ilk yılına ait kısmını peşin ödediğiniz ve adı geçen şirket tarafından her ay için tahsilat makbuzu verildiği belirtilerek söz konusu ödemelerinin ücret gelirinizden nasıl indirileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ücretin Tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde; *"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.*

... " hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun ücretin gerçek safi değerinin tespitinde yapılacak indirimlere ilişkin 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, *"Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)" hükmüne yer verilmiştir.*

Diğer taraftan, 85 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde de konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup "8.2. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi" bölümünde;

*"6327 sayılı Kanununun 5 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 1/1/2013 tarihinden itibaren, vergiye tabi ücret matrahının tespitinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin elde edilen ücretin % 15'ine kadar olan kısmı ücret matrahının tespitinde indirilebilecektir.*

*Vergiye tabi ücret matrahının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri; sigortanın Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla;*

**- Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile**

**- Ölüm, kaza, sağlık, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerden**

*müteşekkildir.*

*İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Yıl içinde asgari ücret tutarında meydana gelebilecek değişiklikler, indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınacaktır.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*İndirim konusu yapılacak prim tutarının tespitinde esas alınacak ücret, işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarlarının toplamı olacaktır. Gider karşılığı olarak ödenen tutarlar (yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun olmasın) dikkate alınmayacaktır.*

*Şahıs sigorta primlerinin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; şahıs sigorta şirketlerinin Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de olması gerekmektedir."*

açıklamasına yer verilmiştir.

147 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4. Ücret Matrahının Tayininde Nazara Alınacak Diğer İndirimler" başlıklı bölümünün şahıs sigorta primlerinin gayrisafi ücret tutarından indirilmesine ilişkin kısmında, *"Diğer taraftan, şahıs sigorta priminin birkaç aylık veya yıllık dönemler itibariyle defaten ödenmesi halinde, yapılan ödemenin bir aylık tutarı tespit edilip, her bir aya isabet eden miktarı o aylara ait hizmet erbabı hissesi olarak hesaplanan emekli aidatı veya sigorta primi tutarını aşmaması şartı ile ücretin gayri safi tutarından indirilebilecektir. Şu kadar ki, aylık olarak hesaplanan indirim konusu prim tutarı, ödeme belgesinin işverene ibraz edildiği ayda dahil olmak üzere, ödemenin ilişkin olduğu müteakip aylarda ücretin matrahının tayininde nazara alınacaktır. Bu uygulamada, şahıs sigorta priminin bir kaç aylık veya yıllık dönemler itibariyle defaten ödenmesi halinde, yapılan prim ödemesinin tutarı, ait olduğu aylara bölünmeyip, ödeme belgesinin işverene ibraz edildiği tarihten sonraki primin ait olduğu aylara bölünmek suretiyle, indirim konusu olabilecek aylık tutarı tespit edilecektir..."* açıklaması yapılmıştır.

256 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3- Katkı Payı ve Primlerin İndirim Konusu Yapılacağı Dönem" başlıklı bölümünde ise;

*"Katkı payı ve primlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, gelirin elde edildiği dönem ile ilişkili olması ve bu dönem sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir. Gelir vergisi uygulamasında vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Bununla birlikte, tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değilse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılmakta ve kesilen vergiler gelir vergisinin yerine geçmektedir. Buna göre, yıllık beyanname indirim*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*konusu yapılacak prim veya katkı payının, beyannamenin ilgili olduğu yıl ile ilişkili olması ve bu yılın sonuna kadar ödenmesi, ücretlere ilişkin indirimde ise ücretin ilgili olduğu ay ile ilişkili olması ve bu aylık dönemin sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir.*

...

*Ücretlerini peşin alan ücretlilerin, aylık dönemler itibariyle ödedikleri şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları, prim ve katkı payı ödeme belgesinin primin ve katkı payının ait olduğu ay içinde işverene ibraz edilmesi koşuluyla oransal ve mutlak sınırlamalar çerçevesinde izleyen aylara (bir sonraki aya) ait ücretlerin vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınabilecektir."*

açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, 01-12/2022 dönemleri için 01/2022 tarihinde defaten ödediğiniz dövize endeksli ödüllü birikim hayat sigortası poliçelerine esas prim ödemelerinize ilişkin belgelerin çalıştığınız kuruma ibraz edilmesi halinde her aya isabet edecek prim tutarının %50'sinin ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması koşuluyla ücret matrahınızdan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

## **2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarihli ve E-62030549-125-562790 sayılı " Limited şirket ortaklarına ödenen huzur hakkı ödemelerine asgari ücret istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, limited şirket ortaklarına SGK primi kesilmeksizin huzur hakkı ödendiği belirtilerek ödenen huzur haklarına Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca asgari ücret istisnası uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

### **İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

### **Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

### **Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

### **Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- "Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, **huzur hakkı**, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

...

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

...",

- "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

...vergi tevkifatı yapılır.

...",

- "Vergi tevkifatında uyulacak esaslar" başlıklı 96 ncı maddesinde; *"Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.*

...",

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Aynı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7349 sayılı Kanununun 2 nci maddesi ile eklenen (18) numaralı bendinde; *"Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)"* hükmü yer almaktadır.

7349 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan "ücretlere ilişkin kâğıtlar" ibaresinden sonra gelmek üzere *"(Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır.)"* hükmü eklenmiştir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

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;

- "İstisnanın kapsamı ve uygulaması" başlıklı 4 üncü maddesinde, "...

(5) *Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde yapılan ve ücret olarak değerlendirilen prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti, döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. İlgili dönemlerde uygulanan indirim ve istisnalar bu ödemelerin toplamına bir kez uygulanmaktadır. Dolayısıyla ilgili ayda yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir.*

(6) *193 sayılı Kanununun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu Kanunun uygulamasında ücret sayılan ödemeler düzenlenmiştir. Aynı Kanununun 62 nci maddesinde, işverenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları kapsamında çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış ve 61 inci maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ücret sayılan ödemeleri yapanlar da bu Kanunda yazılan ödevleri yerine getirmek bakımından işveren olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla, yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler gibi **ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde**, Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisnanın uygulanması mümkündür.*

(7) *Yapılan düzenleme ile 1/1/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanununun 32 nci maddesinde düzenlenmiş bulunan asgari geçim indirimi uygulaması kaldırıldığından bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.*

...." ,

- "Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda istisnanın uygulanması" başlıklı 7 nci maddesinde, "(1) Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*halinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir. Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı kendisi belirleyecektir. İstisnadan faydalanılan işverende, istisnanın tamamından faydalanılamaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılması mümkün değildir."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz ortaklarına yapılan huzur hakkı ödemelerinin ücret kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Bu bağlamda, ücret kapsamında değerlendirilen söz konusu huzur hakkı ödemelerine, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan gelir vergisi istisnası ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda yer alan damga vergisi istisnasının uygulanması mümkün bulunmaktadır. Ancak, huzur hakkı ödemesinin alındığı dönemde şirket ortaklarınızın birden fazla işverenden ücret geliri elde etmeleri halinde asgari ücret istisnasının sadece en yüksek ücret gelirinə uygulanabileceği tabiidir.

**3. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarihli ve E-17192610-120[GV-22-334]-107854 sayılı " Yurt dışı mukimi kişi ya da şirketlere verilen danışmanlık hizmetinden elde edilen kazancın indirim konusu yapılıp yapılamayacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, ziraat mühendisi olduğunuz ve yurt dışı mukimi firmaya "... " isimli pestisit/bitki büyüme düzenleyici tipindeki ürüne ilişkin danışmanlık hizmeti verdiğiniz belirtilerek söz konusu hizmet nedeniyle elde ettiğiniz kazancın, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılıp yapılamayacağı ile Katma Değer Vergisi Kanununa göre istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

## **Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Diğer İndirimler*" başlıklı 89 uncu maddesinde, gelir vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan edecekleri gelirlerden indirim konusu yapılabilecekler sayılmış olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinde; "*Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si. Bu indirimden yararlanabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.*"

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, konuyla ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

-"*10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu*" başlıklı bölümünde; ilgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olması gerektiği,

-"*10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması*" başlıklı bölümünde; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerektiği, söz konusu hizmetlerin fiilen verilmesi gerektiği, bu alanlarda sunulan asistanlık,

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesinin mümkün olmadığı,

-*"10.5.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi"* başlıklı bölümünde; yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerektiği,

-*"10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması"* başlıklı bölümünde; verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerektiği, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerektiği,

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ilgede kayıtlı özelge talep formunun ve sistem kayıtlarının incelenmesinden; faaliyet konunuzun "Başka Yerde Sınıflandırılmamış Diğer Mesleki, Bilimsel Ve Teknik Faaliyetler (Çevre Danışmanlığı, Güvenlik Danışmanlığı, Matematikçiler, İstatistikçiler, Agronomlar vb. Tarafından Verilen Danışmanlık Hizmetleri, Patent Aracılığı vb.)" olduğu, ... tarih ve ... benzersiz kodlu işe başlama yoklamasında faaliyetinizin tarımsal konularda danışmanlık hizmeti faaliyeti olarak beyan edildiği ve ... Technologies Inc. ile yaptığınız sözleşmenin danışmanlık sözleşmesi olduğu anlaşıldığından, söz konusu danışmanlık faaliyetiniz nedeniyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinde yer alan indirimden faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

### **Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

-1/1 maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

-4/1 maddesinde; hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

-6/b maddesinde; işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını ve hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-11/1-a maddesinde; yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

-12/2 nci maddesinde de, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği,

hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II-A/2. Hizmet İhracı" başlıklı bölümün, "2.1. İstisnanın Kapsamı" alt başlıklı bölümünde;

*"3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanununun (12/2)nci maddesine göre;*

*- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekir.

*Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.*

*Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.*

*Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir."*

açıklaması yapılmıştır.

Buna göre, yurt dışı mukimi firmaya sözleşme kapsamında tarafınızca verilen zirai ürünün yasal tescil işleminin yapılması, ilgili ürüne ilişkin etkinlik denemelerinin hazırlanması ve yapılması hizmetleri, Türkiye'de ifa edildiğinden ve ilgili firma söz konusu hizmetlerden Türkiye'de faydalandığından genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisine tabidir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

**4. Bolu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 18.05.2023 tarihli ve E-68509125-120.03[2022/18]-10124 sayılı ' Huzur hakkı olarak ödenen ücretlerden yapılan gelir vergisi kesintisi'' konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Bağ-kur, Özel İdare ve özel şirketler gibi çeşitli yerlerden emekli olan ve Odanızda yönetim ve denetim kurulu üyesi olarak görev yapanlara yapılan huzur hakkı ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 61 inci maddesinde, "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen 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.*

...",

- 94 üncü maddesinde; "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

1.Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

...

... vergi tevkifatı yapılıır. "

- 96 ncı maddesinde ise; "*Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.*

..."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile eklenen (18) numaralı bendinde; "*Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)*" hükmüne yer verilmiştir.

7349 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan "ücretlere ilişkin kâğıtlar" ibaresinden sonra gelmek üzere "*Bu maddenin*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır.)" hükmü eklenmiştir.*

Bu düzenlemeler uyarınca, asgari ücret vergi dışı bırakılmış, asgari ücretin üzerinde ücret alanların da ücretlerinin asgari ücretin gelir vergisi matrahına isabet eden kısmı gelir vergisinden, brüt asgari ücrete isabet eden kısmı da damga vergisinden istisna 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;

- "İstisnanın kapsamı ve uygulaması" başlıklı 4 üncü maddesinde, "... (6) 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu Kanunun uygulamasında ücret sayılan ödemeler düzenlenmiştir. Aynı Kanunun 62 nci maddesinde, işverenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları kapsamında çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış ve 61 inci maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ücret sayılan ödemeleri yapanlar da bu Kanunda yazılan ödevleri yerine getirmek bakımından işveren olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla, yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler gibi ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde, Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisnanın uygulanması mümkündür..."

- "Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda istisnanın uygulanması" başlıklı 7 nci maddesinde, "(1) Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir. Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı kendisi belirleyecektir. İstisnadan faydalanılan işverende, istisnanın tamamından faydalanılamaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılması mümkün değildir."

açıklamasına yer verilmiştir

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Odanız yönetim ve denetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı ödemelerinin ücret kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, ücret kapsamında değerlendirilen söz konusu huzur hakkı ödemelerine, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan gelir vergisi istisnası ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablosunda yer alan damga vergisi istisnasının uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Odanız yönetim ve denetim kurulu üyelerinin bir işverene bağlı olarak çalışmaları ve ücret geliri elde etmeleri halinde ise, istisnanın sadece en yüksek ücret gelirine uygulanması gerektiğinden ve bu ücretinin huzur hakkı ücretinden fazla olacağı değerlendirildiğinden, söz konusu istisna işverenince uygulanacak ve huzur hakkı ücretlerine ayrıca istisna uygulanmayacaktır.

**5. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.05.2023 tarihli ve E-49327596-120[GVK.ÖZ.2022.73]-94276 sayılı " Serbest meslek kazanç mükellefiyeti bulunan kişinin aynı zamanda ücretli olarak çalıştığı şirkete mesleki faaliyetine ilişkin vermiş olduğu hizmet" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, inşaat mühendisliği faaliyetinizden dolayı serbest meslek kazanç mükellefiyetinizin bulunduğu, aynı zamanda bir limited şirket bünyesinde ücretli bir şekilde pazarlama sorumlusu olarak çalıştığınız belirtilerek ücretli olarak çalıştığınız Şirkete, işçi-işveren ilişkisine dayanmaksızın görev tanımınız kapsamı dışında mesleki faaliyetinize ilişkin statik proje çizimine ilişkin vermiş olduğunuz hizmet dolayısıyla elde etmiş olduğunuz gelirin, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançlarının tespitine ilişkin hükümlere göre mi vergilendirileceği yoksa aynı Kanunun ücret hükümlerine göre mi vergilendirileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- "Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, *"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

*Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..."*,

- "İşverenin tarifi" başlıklı 62 nci maddesinde, *" İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.*

... "

- "Serbest meslek kazancının tarifi" başlıklı 65 inci maddesinde, *"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; 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 yapılmasıdır.*

... "

- "Serbest meslek erbabı" başlıklı 66 ncı maddesinde, *"Serbest meslek faaliyetini mütat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.*

... "

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

hükümleri yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ücret geliri ile serbest meslek kazancı ayırımının önemi ve vergilendirmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup söz konusu Tebliğde, "... bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,

- bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,

- devamlı olması

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Bu unsurlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere gerek ücret gerek serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.

..." açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, ücretli olarak çalıştığınız Şirkete, işçi-işveren ilişkisine dayanmaksızın görev tanımınız kapsamı dışında mesleki faaliyetinize ilişkin olarak vermiş olduğunuz statik proje çizimi hizmeti dolayısıyla elde etmiş olduğunuz gelirin, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

**6. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2023 tarihli ve E-38418978-125[5746-21/1-İ]-208794 sayılı " 5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında Ar-Ge personelinin haftalık çalışma saatinin 40 saat olarak belirlenmesi" konulu özelgesi**

İgide kayıtlı özelge talep formunda, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında firmanız bünyesinde tam zamanlı olarak çalışan Ar-Ge personeline ilişkin haftalık 40 saat çalışma politikasının uygulandığı belirtilerek söz konusu Ar-Ge personelinin tam zamanlı çalışma süresinin 40 saat üzerinden mi yoksa 5746 sayılı Kanunda belirtilen 45 saat üzerinden mi hesaplanacağı ile bahsi geçen Ar-Ge personelinin sigorta prim desteğinin hesaplanmasında hangi ücret matrahının dikkate alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, "*Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. (Ek cümleler: 16/2/2016-6676/28 md.) Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. **Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz...**" hükmüne yer verilmiştir.

10/08/2016 tarihli ve 29797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin "Gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması" başlıklı 10 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, "Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır. Tam zamanlı olarak çalışanların hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamında değerlendirilir. **Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz.** Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretleri gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulamasında dikkate alınmaz." açıklamasına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 5746 sayılı Kanunda yer alan gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliğinin;

- "3.1. Uygulama Esasları" başlıklı bölümünde, "...Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında kapsama giren personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. **Kanun kapsamında faaliyette bulunan personelin, ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de 50**

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

(elli) tam zaman eşdeğerin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınmaz.

*Kısmi çalışma halinde ise, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınacaktır. Kısmi çalışan personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınmaz."*

*"4.1. Teşvik Uygulaması Dışında Kalan Ödemeler" başlıklı bölümünde, " 5746 sayılı Kanunda belirtilen gelir vergisi stopajı teşvikinden kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin yararlanacağı belirtilmiş olup, aşağıda belirtilen ödemeler nedeniyle gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanılamayacaktır.*

*-Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamı dışındaki çalışmalara ait ücret ödemeleri,*

*-Ar-Ge ve yenilik projelerinde görev alan ve/veya işletmelerde çalışan kamu personeline yapılan ücret ödemeleri,*

**-Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında ay içinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili, yıllık ücretli izin ve mazeret izni gibi sürelere isabet eden ücret ödemeleri."**

açıklamalarına yer verilmiştir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Öte yandan, 4857 sayılı İş Kanununun "Çalışma süresi" başlıklı 63 üncü maddesinin birinci fıkrasında; " Genel bakımdan çalışma süresi haftada en çok kırkbeş saattir. Aksi kararlaştırılmıyorsa bu süre, işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine eşit ölçüde bölünerek uygulanır." hükmüne yer verilmiş olup, bu maddenin gerekçesinde, çalışma süresinin en çok kırkbeş saat olmasının Avrupa Birliğinin 23 Kasım 1993 tarihli ve 93/104 sayılı direktifine uygun olarak işçilerin sağlıklarının korunması maksatlı olarak belirlendiği açıklamasına yer verilmiştir. 4857 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinin gerekçesinde açıklandığı üzere, işçilerin sağlıklarının korunması maksadıyla haftalık çalışmanın üst limiti olarak düzenlenen kırkbeş saatlik çalışma süresi, bu yönüyle 5746 sayılı Kanun kapsamında da vücut bularak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanmada bir kriter olarak düzenlenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5746 sayılı Kanunun lafzından da anlaşıldığı üzere, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında haftalık kırk beş saatin üzerindeki sürelerle isabet eden ücretler ile ek çalışma sürelerine ilişkin ücretlerin istisnadan faydalanamayacağı düzenlenmiş, günlük çalışma süreleri ile haftalık 45 saatten daha az olan çalışma süreleriyle ilgili bir belirleme yapılmamıştır.

Buna göre, haftalık kırkbeş saatin üzerindeki çalışma süreleri için ödenen ücretler ile ek çalışma sürelerine ilişkin ücretlerin istisnaya konu edilmesi mümkün olmamakla birlikte şirketiniz tarafından haftalık kırk saat olarak belirlenen çalışma süresine isabet eden ücretin tam olarak ödenmesi durumunda haftalık ücretin tamamına gelir vergisi stopajı teşviki uygulanmasında mevcut hükümler gereğince bir engel bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, sigorta prim desteğine ilişkin tereddüt edilen hususun Sosyal Güvenlik Kurumundan sorulması gerekmektedir.

**7. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2023 tarihli ve E-25253958-130[6-2021-19]-32111 sayılı ' Yurt dışında okuyan Türk öğrenciden yine yurt dışında alınan iletişim ve tercümanlık hizmetinin vergilendirilmesi'' konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde, Avrupa Serbest Bölgesinde gelir vergisi mükellefi olarak faaliyet gösterdiğiniz, Çin Halk Cumhuriyetinde bulunan tedarikçilerle iletişim kurabilmek ve tercümanlık işlerini yaptırabilmek amacıyla yine Çin Halk

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Cumhuriyetinde okuyan Türk vatandaşı bir öğrenciyi ayda üç (3) veya dört (4) gün olacak şekilde çalıştırmak istediğiniz, bahsi geçen öğrenciyle konu hakkında sadece ön görüşme yapıldığı, öğrencinin 11/01/2020 tarihinden itibaren Çin Halk Cumhuriyetinde ikamet ettiği, oturma izninin "öğrenci vizesi" şeklinde olduğu ve bu ülkede vergi mükellefiyeti olduğunu gösterir mukimlik belgesini yetkili makamlara müracaat etmesine rağmen alamadığı, ülkemize yılda on beş (15) gün aile ziyareti için geldiği ve ülkemizde bir yıl içinde yüz seksen üç (183) günden az kaldığı, öğrencinin sigortalı olarak çalıştırılmayacağı ve yapacağı iş karşılığında ödenecek paranın banka üzerinden gönderileceği, öğrencinin ise söz konusu hizmete ilişkin olarak fatura veya benzeri herhangi bir belge düzenleyemeyeceği belirtilerek, söz konusu hizmet nedeniyle yapılacak bahse konu öğrenciye yapılacak ödemeler üzerinden gelir vergisi ve KDV tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

-*"Mükellefler"* başlıklı 3 üncü maddesinde, *"Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:*

*1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;*

*... "*

-*"Türkiye'de yerleşme"* başlıklı 4 üncü maddesinde,

*"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

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.);",

- "Mükellefler ve mevzu" başlıklı 6 ncı maddesinde ise; "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.",

- "Kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesi" başlıklı 7 nci maddesinde, "Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

...

### 3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi

...

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.",*

hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir vergisi uygulamasında, bir ödemenin ücret olup olmadığının tespitinde; işverene tabi olma, belli bir iş yerine bağlı olma ve mali ve ekonomik riskin bulunmaması unsurlarının bir arada bulunması gereklidir.

- İşverene tabi olma; hizmet erbabının işverene tabi olarak çalışmasıdır. Hizmet erbabının, işverenin çerçeve ve özelliklerini bizzat tayin edeceği bir organizasyonun icaplarına uygun olarak çalışması gerekmekte olup, karar ve inisiyatif kendisine ait değildir.

- Belli bir iş yerine bağlı olma; hizmet erbabının, iş yerine bağlı olarak, emeğinin başkasına ait bir organizasyon içinde değerlendirilmesi karşılığında, bu organizasyonun personel kadrosu içinde bir yer, bir hak sahibi olmasını ifade eder.

- Mali ve ekonomik riskin bulunmaması ise; hizmet erbabının, işletme zarar da etse hizmetinin karşılığının önceden belirlenmiş esasa göre değerlendirilmesidir.

Öte yandan, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayılmış olup, maddenin birinci bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), aynı Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Diğer taraftan, 30/12/1996 tarihli ve 22863 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın;

- "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarında;

*"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "bir Akit Devletin mukimi" terimi, o Akit Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni merkez veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren herhangi bir kişi anlamına gelir.*

*2.1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki şekilde belirlenecektir:*

*a) Bu kişi, daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi olan); Akit Devletin mukimi kabul edilecektir:*

*b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukim kabul edilecektir;*

*c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya aksine her iki Akit Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*d) Eğer kişi her iki Akit Devletin de vatandaşı ise veya aksine her ikisininde vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir."*

-*"Bağımlı Faaliyetler"* başlıklı 15 inci maddesinde;

*"1. 16, 18, 19, 20 ve 21'inci maddelerinin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca ilk bahsedilen Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Akit Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.*

*2.1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:*

*a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Akit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve*

*b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa; ve*

*c) Ödeme, işverenin diğer Akit Devlette sahip olduğu bir iş yerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. ..."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile ilgili olarak 20/12/2013 tarihinde yayımlanan ÇVÖA/2013 - 1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 3'te ise *"...Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile birlikte Noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır." denilmektedir.*

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu faaliyet kapsamında çalıştırılmak istenen Çin Halk Cumhuriyetinde okuyan Türk vatandaşı öğrencinin, anılan ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almamış olması nedeniyle, vergilendirme yönünden iki ülke arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinden yararlanılamayacak olup söz konusu durumda iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

Bu itibarla, Çin Halk Cumhuriyetinde okuyan Türk vatandaşı bir öğrenciden alınacak iletişim kurma ve tercüme hizmeti karşılığında öğrenciye ödenecek tutarlar ücret olarak değerlendirilecek olup söz konusu ücret ödemeleri üzerinden 193 sayılı Kanunun 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun:

-1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; 1/3 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

-4/1 maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek,

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

-6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği

hüküm altına alınmıştır.

60 no.lu KDV Sirkülerinin "1.1.1. Yurt dışındaki İşlemler" başlıklı bölümünde;

*"KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurt dışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurt dışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.*

*Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;*

*-Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,*

*-Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,*

*-Yurt dışındaki bir firmanın doğrudan yurt dışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*-Türkiye'deki başka bir firmanın personelini yurt dışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde yurt dışında verdiği danışmanlık hizmeti,*

*-Yurt dışındaki bir firmanın mallarının, yine yurt dışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurt dışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti*

*Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.*

*Türkiye'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın, Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmaya yurt dışında verdiği hizmetler de verginin konusuna girmeyecektir."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Çin Halk Cumhuriyetinde okuyan Türk vatandaşı öğrenciden alınan iletişim kurma ve tercüme hizmeti karşılığında öğrenciye ödenecek tutar ücret mahiyetinde olduğundan, bu hizmetler KDV nin konusuna girmeyecektir.

**8. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.04.2023 tarihli ve E-11355271-120[(mük.20/B)-2022/3]-19661 sayılı " Sosyal İçerik Üreticiliğinde Kazanç İstisnası" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; yazılım geliştirme, finans, öğretim ve akademi gibi kategorilerde içerik üretimine imkan sağlayan, alanında uzman eğitmenlerin belli bir konuda video, metin, görüntü gibi araçlarla hazırladıkları eğitimleri satışa sunan ... isimli eğitim platformunda; ücretli ve ücretsiz kursların bulunduğu, ücretli kurslara erişim sağlamak isteyenlerin eğitmenler tarafından belirlenen ücreti ...'e ödemeleri

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

halinde ömür boyu erişim hakkı kazandığı, adı geçen platformun eğitimcilerin elde ettikleri kazancı belirli bir komisyon almak suretiyle eğitimcilerin banka hesabına yatırdığı; platforma kayıtlı öğrencilerin memnuniyetlerini ve yazılı görüşlerini bildirebildiği, diğer öğrencilerle tartışabildiği, eğitime sorular sorabildiğini belirtilerek söz konusu platformda lise matematiği ve yazılım dillerine ilişkin oluşturacağınız videolu kurstan elde edeceğiniz kazancınızın Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup, Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası" başlıklı mükerrer 20/B maddesinde, "İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

*Bu istisnadan faydalanabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.*

*Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.*

*Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.*

*Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.*

*Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükümlerine yer verilmiştir.*

Mezkur Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

193 Sayılı Kanununun "Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası" başlıklı mükerrer 20/B maddesine ilişkin açıklamaların yapıldığı 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, "...

*a) Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformu: Yazılım geliştirme kitleri marifetiyle geliştirilen ve yayınlanan mobil uygulamalara, kullanıcıların çevrim içi ortamda göz atmasına ve indirmesine olanak tanıyan ve uygulama mağazası olarak da tanımlanan platformu,*

...

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

ç) Sosyal ağ sağlayıcısı: Sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, video gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşımlarına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişiyi,

d) Sosyal içerik üreticisi: Sosyal ağ sağlayıcıları aracılığıyla; herhangi bir konuya ilişkin paylaşımlar yapmak suretiyle tanıtım ve tavsiyede bulunarak bir ürün ya da hizmetin satın alınması için diğer kullanıcıları etkilemek suretiyle gelir elde edenler ile paylaşımlarının izlenmesi sayesinde reklam gelirlerinden pay alan başta olmak üzere içerik üreticiliği faaliyeti sonucu her türlü gelir elde eden gerçek kişiyi,

e) Üçüncü taraf hizmet sağlayıcısı: Sosyal içerik üreticilerine daha geniş kitlelere ulaşma, dijital hak yönetimi, içerik programlama, içerik üretici ortak çalışmaları ve benzeri alanlarda hizmet sunan gerçek ya da tüzel kişiyi, ifade etmektedir.

...

(20) Sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmeyen kişisel internet siteleri, elektronik ticaret siteleri, haber siteleri gibi etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet olarak sunulduğu platformlarda faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için mezkûr istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

Örnek 12: Mükellef (J), kişisel internet sitesinde yemek tarifleri vermekte ve yemeklerin yapılışına ilişkin videolar yayınlamaktadır. Mükellefin faaliyette bulunduğu kişisel internet sitesinin belirli alanlarında reklamlar yayınlanmakta ve yayınlanan bu reklamlardan kazanç elde edilmektedir.

Sadece belirli bir kısmında sosyal etkileşim amaçlı içeriğe yer veren kişisel internet sitelerinin sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından mükellefin kişisel internet sitesi aracılığıyla elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

...'' açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; ... eğitim platformu sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, video gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşımlarına imkân sağlayan sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu platformda oluşturacağınız lise matematiği ve yazılım dillerinin videolu kurslarından elde edeceğiniz kazanç ile ilgili olarak sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, ... eğitim platformunda oluşturacağınız videolu kurslardan elde edeceğiniz kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre "ticari kazanç" kapsamında değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

**9. Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.03.2023 tarihli ve 37538499-120[80/2019-1]-7794 sayılı ‘‘ Geçici ilmühaberlerle temsil edilen ortaklık paylarının satışının Gelir Vergisi ve KDV'den istisna olup olmayacağı’’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden; 28/10/2019 tarihinde kurulan ve tek ortağı olduğunuz ... A.Ş.'nin ortaklık payını temsilen elde bulundurduğunuz 1/11/2019 iktisap tarihli geçici ilmühaberinin satılması durumunda elde edilecek kazancın gelir vergisi ve katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

**GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinde; *"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

...

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

..." hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "5-Geçici İlmühaberler" başlıklı bölümünde, "Bilindiği üzere geçici ilmühaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetlerdir. Sahiplerine genel kurul toplantılarına katılmak, oy kullanmak, kar payı almak gibi pay sahipliği haklarını kazandıran ilmühaberler, ilgili anonim şirketçe hisse senetleri düzenlenip ortaklara teslim edildiği anda geçerliliğini kaybetmektedir.

Dolayısıyla ilmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, Gelir Vergisi Kanununun hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; tek ortağı olduğunuz şirketin ortaklık payını temsilen 1/11/2019 iktisap tarihli geçici ilmühaberinin iktisap tarihinden itibaren iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılması durumunda Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre değer artışı kazancı oluşmayacaktır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Diğer taraftan söz konusu ilmühaberinin iktisap tarihinden itibaren iki yıl geçmeden satılması durumunda elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği tabiidir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ortaklık payını temsilen elinizde bulundurduğunuz geçici ilmühaberlerin tarafınızca satışı işlemi ticari kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.

**10. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.03.2023 tarihli ve E-84098128-120[89-2022/-150878 sayılı ‘ Yurt dışında bir internet sitesi üzerinden satışı yapılan dijital tasarım ürünlerinden elde edilen kazancın gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun ve eklerinin incelenmesinden, reklam ajans faaliyetleri ve grafik tasarımı faaliyetlerinde bulunduğunuzu, faaliyet konunuzun "731101 - Reklam Ajanslarının Faaliyetleri (Kullanılacak Medyanın Seçimi, Reklamın Tasarımı, Sözlerin Yazılması, Reklam Filmleri İçin Senaryonun Yazımı, Satış Noktalarında Reklam Ürünlerinin Gösterimi ve Sunumu)" ve "741003 - Uzmanlaşmış Grafik Tasarımcılarının Faaliyetleri (Marka Ve Alametifarike Tasarımı Dahil)" olduğunu, bu faaliyetleri içerik üretimi, tasarım, uygulama ve yayınlama olarak gerçekleştirdiğinizi, yurt dışında faaliyet gösteren e-ticaret platformu aracılığıyla müşterilerden kendilerine ait fotoğraf, yer almalarını istedikleri mekan, obje gibi ana materyalleri alarak kişiye özel portre, kişiselleştirilmiş sulu boya aile portresi, birleştirilmiş fotoğraf portresi gibi ürünleri adobe indesign, adobe illustrator, photoshop gibi programlarla tasarladığınızı ve söz konusu içerikleri dijital dosya olarak mail yolu ile ya da yurt dışında bulunan global baskı firmalarına göndererek poster, canvas tablo şeklinde istenilen boyutta bastırıp müşterilere satışını yaptığınızı belirterek, söz

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

konusu faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançların Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (13) numaralı bendine göre beyan edilen gelirden indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinde, *"Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si. Bu indirimden yararlanabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.*

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, konuyla ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu" başlıklı bölümünde; ilgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olması gerektiği,

- "10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması" başlıklı bölümünde; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerektiği, söz konusu hizmetlerin fiilen verilmesi gerektiği, bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesinin mümkün olmadığı,

- "10.5.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi" başlıklı bölümünde; yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerektiği,

- "10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması" başlıklı bölümünde; verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerektiği, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerektiği

açıklamalarına yer verilmiştir.

İlgide kayıtlı özelve talep formunuzun ve sistem kayıtlarının incelenmesinden; diğer faaliyetlerinizin yanında .../.../2022 tarihli ve .... sayılı dilekçeniz ile "741003 - Uzmanlaşmış Grafik Tasarımcılarının Faaliyetleri (Marka ve Alametifarika Tasarımı Dahil)" kapsamında ek faaliyete başlama talebinde bulunduğunuz, .../.../2022 tarihli ve ... benzersiz kodlu işe başlama yoklamasında faaliyetinizin grafik tasarım faaliyetleri olduğunu beyan ettiğiniz ve .../.../2022 tarihi itibarıyla anılan faaliyete başladığınız anlaşılmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, tasarım hizmetinin fiilen sunulması ve yukarıda sayılan diğer şartların da sağlanması kaydıyla yurt dışında bulunanlara Türkiye'de sunmuş olduğunuz ve münhasıran yurt dışında yararlanılan grafik tasarım hizmeti nedeniyle elde ettiğiniz kazancınızın %50'sinin, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendine göre gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

**11. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.03.2023 tarihli ve E-62030549-120[89/2022]-364700 sayılı " Pilotaj lisans programı uçuş eğitim ücretinin eğitim harcaması olarak yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; özel bir kurumda ücretli olarak çalıştığınız, 2021 yılı gelirinizi gelir vergisi tarifesinin ilgili dilimlerini aşması nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ettiğiniz, gelir vergisi beyannamenizde çocuğunuzun eğitim gideri olan "pilotaj lisans programı uçuş eğitim ücreti"ni indirim konusu yaptığınız belirtilerek çocuğunuz için yapılan pilotaj lisans programı uçuş eğitim hizmetiyle ilgili harcamaların gelir vergisi beyannamenizde beyan edilen gelirinizden indirim konusu yapıp yapılamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 89 uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere yapılabilecek indirimler bentler halinde sayılmış olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, "*Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121'inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)*" hükmüne yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 255 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Eğitim Giderleri" başlıklı bölümünde, "*Eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarlar vergi indirimine esas alınacaktır.*" açıklaması yer almaktadır.

Öte yandan 23.10.2012 tarihli ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, "çocuk" veya "küçük çocuk" tabirinden, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Özelge talep formu ekinde yer alan ... Üniversitesi Öğrenci Hizmetlerinin ... tarihli ve ... sayılı yazısından; oğlunuz ...'ın ... Üniversitesinin Havacılık ve Uzay Bilimleri Fakültesi Pilotaj Lisans programına 19.08.2019 tarihinde kayıt olduğu, üniversitenin 2020-2021 akademik yılı bahar dönemi kayıtlı öğrencisi olduğu, öğrencilerin zorunlu uçuş dersleri için pilotaj lisans programında yıllık öğrenim ücretine ek olarak üniversitenin anlaşmalı olduğu uçuş okuluna, lisans öğreniminin 4 üncü, 6 ncı ve 8 inci dönemleri başında olmak üzere 3 eşit taksitte uçuş ücreti ödeyecekleri, 2020-2021 akademik yılında kayıt olanlar için ... Uçuş Okulu tarafından belirlenen uçuş ücretinin KDV dahil 54.000 Euro olarak belirlendiği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; ... Üniversitesinin Havacılık ve Uzay Bilimleri Fakültesi Pilotaj Lisans programı eğitimi gören oğlunuzun 25 yaşını doldurmamış olması, beyan edilecek gelirin %10'luk kısmını aşmaması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, adı geçen üniversitenin anlaşmalı olduğu uçuş okulundan almış olduğunuz zorunlu pilotaj lisans programı uçuş eğitimi için ödenen tutarların, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

## **B. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER**

**1. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.05.2023 tarihli ve E-38418978-125[4-2023/9-İ]-229891 sayılı ‘ Kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifin mükellefiyetinin devam edip etmeyeceği’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatifiniz tarafından;

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- 2021 vergilendirme dönemi içinde yapılan arsa satışı nedeniyle elde edilen gelirin 2022 Nisan ayında kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edildiği ve tahakkuk eden kurumlar vergisinin de aynı süre zarfında ödendiği,

- .... tarihinden itibaren kooperatifinizce kurumlar vergisi ödenmesini gerektirecek (muafiyet şartlarının kaybedilmesine neden olacak) herhangi bir işlem gerçekleştirilmediği, bu yılda sadece daha önceki yıllarda tahsil edilen ortak aidatlarından dolayı banka faiz geliri elde edildiği ve söz konusu banka faizlerinin tamamının ilgili bankalar tarafından vergi kanunları uyarınca stopaja tabi tutularak vergilendirildiği

belirilerek, kooperatifinizin .... tarihinden itibaren yapmış olduğu işlemlerde muafiyet şartlarına aykırı bir işlemi olmaması nedeniyle kurumlar vergisi muafiyetinin tekrar kazanılıp kazanılmayacağı ve 2022 dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinin gerekip gerekmediği hususunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ise tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.) hükümlerine yer verilmiştir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "4.13.1. Muafiyet şartları" başlıklı bölümünde kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için taşınmaları gereken şartlara ayrıntılarıyla yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Tebliğin "4.17. Şarta Bağlı Muafiyetlerin Kaybedilmesi ve Kazanılması" bölümünde ise muafiyet şartlarını taşıyan bir kooperatifin muafiyet şartlarını ihlal etmesi durumunda muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması durumunda ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlanılması gerektiği açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2021 vergilendirme dönemi içinde yapılan arsa satışı nedeniyle elde edilen gelirin bu yıl içerisinde ortaklara dağıtılması ve 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen diğer şartların da sağlanması kaydıyla ...tarihinden itibaren kooperatifiniz kurumlar vergisinden muaf tutulabilecektir.

Ancak, arsa satışı nedeniyle elde edilen söz konusu gelirin ... takvim yılında ortaklara dağıtılması durumunda, söz konusu işlem sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması şartının ihlali anlamına geleceğinden, 2022 yılında kurumlar vergisi mükellefiyetinizin devam etmesi ve bu hesap döneminde kooperatifiniz tarafından elde edilen tüm kazançların beyana konu edilmesi gerekmektedir.

**2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.05.2023 tarihli ve E-62030549-125[6-2021/242]-590741 sayılı ‘ İtalyan Lisesi personelinin ücretinin, ükelerindeki yasa gereği İtalya'nın yetkili kurumu tarafından Avro olarak gönderilen ve özel fon hesabında tutulan tutardan ödenmesi halinde vergilendirme’’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki dilekçenizde;

- Okulunuzun .... yılında kurulduğu ve .... hükümlerine bağlı olarak Türkiye Cumhuriyeti tarafından tanınan özel statüyle ....Müdürlüğünün mükellefi olarak Milli Eğitim Bakanlığının kontrol ve denetiminde eğitim hizmetlerini yürüttüğü ve .... kanunları çerçevesinde faaliyetlerine devam ettiği,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- İtalya'da yayımlanan ve yürürlüğe giren 64/2017 sayılı yasa ile ülke dışındaki İtalyan kurumlarında çalışan personel ücretlerinin İtalya'dan gelen fonlarla ödenmesine hükmedildiği

belirtilmiş olup söz konusu fon tutarının yasal defterlerde ne şekilde takip edileceği, bu fondan yapılan harcamaların gider veya maliyet olarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı ile Avro bazında yapılan işlemlerin Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar çerçevesinde uygun olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde, kurumlar vergisi mükellefleri sayılmış olup aynı maddenin üçüncü fıkrasında, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; dördüncü fıkrasında, yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup bu maddenin sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmelerin, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirileceği; altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

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.

Aynı Kanunun 40 ncı maddesinde ticari kazançtan indirilebilecek giderler sayılmış ve maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacağı belirtilmiştir.

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Buna göre, personel ücretlerinin karşılanması amacıyla İtalya tarafından gönderilen fon tutarlarının, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan okulunuzun kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmekte olup, bu tutarlar kullanılarak yaptığınız ücret ödemelerinin de Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar gereği, personel ile dövize dayalı iş sözleşmesi yapılabilmesi hususu Başkanlığımız görev alanı kapsamında bulunmamaktadır.

### **3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.05.2023 tarihli ve 62030549-120[94-2020/747]-587625 sayılı " İnternet sitesi aracı kılınarak yapılan satışların vergisel durumu" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- Elektronik ev eşyalarının perakende satışıyla uğraşan işletmenizin yurt dışında mukim .... sitesi üzerinden de satış yaptığı,
- .... sitesi kullanılarak yapılan satışlarda ürünlerin, uluslararası kargo taşımacılığı yapan firmalar aracılığıyla teslim edildiği,
- Yurt dışı mukimi amazon firmasının, yapılan satış tutarından kendi komisyonunu düşerek geri kalan tutarı işletmenizin hesabına yatırdığı ve tarafınıza komisyon faturası düzenlediği

belirtilmiş olup, .... tarafından düzenlenen faturalar için sorumlu sıfatıyla KDV-2 beyannamesi verilip verilmeyeceği ile kurumlar vergisi stopajı yapılıp yapılmayacağı konularında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

## **I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup maddenin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu

#### **İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

#### **Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

#### **Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

#### **Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında; dar mükellefiyete tabi kurumların anılan fıkra da bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış ancak ticari kazanç (Gelir Vergisi Kanununun 42 inci maddesinde belirtilen esaslara göre Türkiye'de yapılan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri hariç olmak üzere) niteliğindeki ödemelerden vergi kesintisi yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

## II. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti ile .... Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın hükümleri 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

..... yapılan komisyon mahiyetindeki ödemelerin Anlaşmanın "Ticari Kazançlar"a ilişkin 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşma'nın 7 nci maddesinin 1 nci fıkrasında, "1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Lüksemburg mukimi firmanın elde ettiği bu kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için Lüksemburg mukimi firmanın faaliyetlerini Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir. Anlaşma kapsamında işyeri oluşumuna ilişkin düzenlemeler, bir örneği ekli "İşyeri" başlıklı 5 inci maddede yer almaktadır.

## III. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 4 üncü maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

### İstanbul Merkez Adres:

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

### Ankara Ofis:

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

### Adana Ofis:

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

### Çorum Ofis:

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- 6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,

- 9/1 maddesinde ise, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı (I/C-2.1.2.1) bölümünde, "İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, ihracat işlemlerinize ilişkin olarak yurt dışında mukim .... isimli internet sitesinden alınan ve yurt dışında yararlanılan aracılık hizmetleri KDV'nin konusuna girmediğinden, söz konusu hizmet alımı karşılığında yurt dışında mukim firmaya yapılan ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

#### **4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.05.2023 tarihli ve 62030549-125[30-2018/311]-589827 sayılı " Yurt dışından satın alınan navigasyon programı için ödenecek bedellerden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin ...'da mukim olan ve Türkiye'de herhangi bir şubesi bulunmayan bir firmadan navigasyon uygulaması satın aldığı ve söz konusu program üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadığı, uygulamanın yalnızca otomobil ses ve görüntü sistemlerine dahil ederek satışının yapıldığı belirtilerek, ...mukimi firmaya

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

ödenecek bedeller üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

## KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Anılan Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, maddenin ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançları ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde ise %20 olarak belirlenmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde,

-Yurt dışında mukim firmalardan ithal edilen navigasyon harita programı üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

-Yurt dışında mukim firmalara işletmenizde kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir navigasyon harita programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

"Copyright" kapsamında bir navigasyon harita programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki adı geçen firmanın mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmada söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükmün dikkate alınacağı tabiidir.

## ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

1 Ocak 1993 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile ...Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 7, 12 ve 14 üncü maddelerinin ilgili fıkraları aşağıda yer almaktadır.

Madde 7 - Ticari Kazançlar, 1 inci fıkra;

*"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu (ilk bahsedilen) Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, kazanç diğer Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir."*

Madde 12 - Gayrimaddi Hak Bedelleri, 1, 2 ve 3 üncü fıkralar;

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

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

*2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddi hak bedeli elde eden kişi gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.*

*3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyotelevizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar."*

#### Madde 14 - Serbest Meslek Faaliyetleri, 1 inci fıkra;

*"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer Akit Devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olmadıkça, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer kişi böyle bir sabit yere sahip olursa, gelir bu diğer Devlette, sözkonusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."*

Buna göre, ...mukimi firmadan alınan navigasyon harita programı üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmenizde kullanılması veya nihai tüketicilere satılması halinde Macaristan mukimi firma tarafından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve söz konusu firma Türkiye'de yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça yalnızca Macaristan'da vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Macaristan mukimi firma Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa Türkiye'nin, bu iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergi alma hakkı olacaktır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Bununla birlikte, telif hakkı kapsamında bir yazılımın çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının kullanımı karşılığında yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve ödemenin gayrisafi tutarının %10'unu aşmayan oranda Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Macaristan mukimi firmaya daha önce piyasada bulunmayan bir yazılımın özel olarak hazırlanması veya daha önce üretilmiş, piyasada bulunan bir yazılımın üzerinde şirketinize yönelik özel değişiklikler yaptırılması halinde bu firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından Türkiye'nin vergi alma hakkının doğması için faaliyetin Türkiye'de sabit bir yer vasıtasıyla icra edilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 12 nci maddesine göre Türkiye'de ödenen vergi, Anlaşmanın "ifte Vergilendirmenin nlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendi gereğince Macaristan'da ödenecek vergiden mahsup edilecektir. Aynı fıkranın (a) bendi uyarınca ise Türkiye'de vergilendirilen ticari kazanç veya serbest meslek kazancı, Macaristan'da vergiden istisna edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin i mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için ... mukimi söz konusu şirketin bu ülkede tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini bu ülke yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile Türkçe tercümesinin noterce veya bu ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hkmlerimizin uygulanacağı tabiidir.

## **5. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.05.2023 tarihli ve E-62030549-125-587580 sayılı " Kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" konulu zelgesi**

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
ankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
ukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**orum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin üretim ve ihracat faaliyetiyle iştigal ettiği, .../... dönemi geçici vergi beyannamesinde ticari bilanço zararı bulunduğu ancak mali karın tespiti aşamasında kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço zararına eklenmesi nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluştuğu belirtilerek söz konusu kazancınıza "1 puan indirimli kurumlar vergisi" oranının uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinde;

"...

*(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır.*

*(8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmaz.*

*(9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır."*

hükümleri yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" başlıklı bölümünde konu hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, söz konusu bölümün "32.1.2.6. Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" alt başlıklı bölümünde;

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

"...

*Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2022 yılında ürettiği tarımsal makinelerin satışından 3.800.000 TL kazanç elde etmiş, ürettiği sağlık ürünlerinin satış faaliyeti ise 1.200.000 TL zararla sonuçlanmıştır. Öte yandan, (G) A.Ş. diğer üretim faaliyetlerinden ise 1.800.000 TL zarar etmiştir. (G) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.*

Ticari bilanço kârı .....	: 2.000.000 TL
-Tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç .....	: 3.800.000 TL
-Sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar.....	: 1.200.000 TL
-Diğer üretim faaliyetinden doğan zarar.....	: 1.800.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 1.200.000 TL
KKEG .....	: 1.000.000 TL
Geçmiş yıl zararları .....	: 2.000.000 TL
Matrah .....	: 1.000.000 TL

*Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak matrahın tespitinde, tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç ile gerek sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar gerekse diğer üretim faaliyetinden doğan zararın toplamı dikkate alınacaktır.*

*Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin birden fazla üretim faaliyetinden elde ettiği net kazanç olan (3.800.000 TL kazanç + 1.200.000 TL zarar + 1.800.000 TL zarar) 800.000 TL kazanç dikkate alınarak indirimli oran uygulanacak matrah aşağıdaki gibi tespit edilecektir.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)*

*: 1.000.000 TL x (800.000/2.000.000)*

*: 1.000.000 TL x %40*

*: 400.000 TL*

*Dolayısıyla, (G) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 400.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 600.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.*

*Öte yandan, (G) A.Ş.'nin bu üretim faaliyetlerinin sonucunda toplamda zarar doğması halinde, mükellefin ticari bilanço karı ve/veya safı kurum kazancı bulursa dahi, üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirim uygulanmasının söz konusu olmayacağı tabiidir.", açıklamalarına,*

*"32.1.2.7. İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" başlıklı alt bölümünde ise,*

*"Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı, üretilen ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satılmasına göre ayırım yapılmaksızın, "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca 1 puan indirimli uygulanacaktır.*

*Bu Kanunun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazanca üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

...

*Örnek 4: Sanayi sicil belgesini haiz (J) A.Ş. tarım makineleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalara satışını yapmakta ve muhtelif üreticilerden aldığı organik gübreleri de ihraç etmektedir. (J) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.*

Ticari bilanço kârı .....	: 1.000.000 TL
-Tarım makinelerinin yurt içinde satışından doğan zarar .....	: 600.000 TL
-Tarım makinelerinin ihracından elde edilen kazanç .....	: 500.000 TL
-Organik gübre ihracından elde edilen kazanç.....	: 800.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 300.000 TL
<b>KKEG</b> .....	: 200.000 TL
<b>Matrah</b> .....	: 1.200.000 TL

*Üretim faaliyetinin değerlendirilmesi:*

*(J) A.Ş., 2022 yılında, ürettiği tarım makinelerinin yurt içinde satışından 600.000 TL zarar ederken, kendi ürettiği bu makinelerin ihracından ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef kendi ürettiği ürünleri ihraç etmiş olduğu için tarımsal makinelerin gerek yurt içinde satışından gerekse ihracından doğan kazanç/zarar birlikte "üretim faaliyetinin" sonucu olarak değerlendirilecektir.*

*Dolayısıyla, (J) A.Ş.'nin 2022 yılında tarım makineleri üretim ve satış faaliyeti 600.000 TL zarar ve 500.000 TL kazançla sonuçlandığı için toplamda 100.000 TL zarar doğacak,*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanabilecek bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

*İhracat faaliyetinin değerlendirilmesi:*

*(J) A.Ş.'nin ürettiği tarım makinelerinin ihracından doğan kazanç "üretim faaliyeti"nin sonucu olarak değerlendirildiğinden, kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanmasında ihracat faaliyetinin sonucu olarak sadece organik gübre ihracından elde edilen 800.000 TL kazanç dikkate alınacaktır.*

*İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)*

*: 1.200.000 TL x (800.000/1.000.000)*

*: 1.200.000 TL x %80*

*: 960.000 TL*

*(J) A.Ş.'nin 2022 yılında organik gübre ihracatından elde ettiği kazanç 800.000 TL olduğundan, mükellefin 2022 yılı matrahının en fazla 800.000 TL'lik kısmına Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında 1 puan indirim uygulanabilecektir. Matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır."*

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ticari bilanço zararınıza kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi suretiyle kurumlar vergisi matrahı oluşmuş ise de ihracat ve üretim faaliyetlerinizin zararlar sonuçlanması nedeniyle, kurumlar vergisi matrahına 1 puan indirim uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

**6. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2023 tarihli ve E-17192610-125[KV-20/49]-111076 sayılı ‘ Yurt dışındaki kurumlardan alınan sertifikalandırma hizmeti nedeniyle yapılan ödemelerde tevkifat yapıp yapılmayacağı’ konulu özelvesi**

İlgide kayıtlı özelve talep formu ve ek dilekçeniz ile şirketinizin ana faaliyet konusunun her türlü endüstriyel tesislerde, boru hatlarında, hidroelektrik, termik, rüzgar ve kombine enerji santrallerinde, otomotiv sanayisinde, metalik malzeme ve yapısal malzeme imalat sektöründe tahribatsız muayene hizmetleri verdiği, belirtilen hizmetlerin verilebilmesi için çalışanlarınızın iş dalına göre sertifikalandırılması gerektiği, sertifikalandırılmış çalışanlarınızın hazırladığı uygunluk raporlarında bu kişilerin yetkinlik bilgilerinin yer almasının zorunlu bulunduğu ve bu bilgilerin ilgili standart kurumlarının sitelerinden kontrol edilebildiği, çalışanların şirketiniz tarafından eğitime tabi tutularak yetkin kılındığı ve yurt dışından sertifikaların temin edilerek yetkin hale getirilen kişilerin sertifikalandırıldığı, sertifikalandırılan kişilerin şirketinizde çalıştığı sürece sertifikaları kullanabildiği ve sertifikaların geçerlilik süresinin 3 yıl olduğu, ayrıca kendi personeliniz dışında başka firmalardan talep gelmesi durumunda onların çalışanlarının da aynı şekilde sertifikalandırıldığı belirtilerek, yurt dışında mukim standart kurumlarından temin edilen ve 3 yıl geçerliliği bulunan sertifikalar için yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi ve KDV tevkifatı yapılması gerekip gerekmediği konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dahil

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20; gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde ise %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, ek açıklama dilekçenizde personelinize eğitimin şirketinizce verildiği ve sınavların yine şirketiniz tarafından yapıldığı, yurt dışındaki firmaya sertifika bedelinin ödenip sertifikanın kullanım hakkını personelinize verildiği ve sertifikaların 3 yıl geçerli olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, şirketiniz faaliyetlerinin icrası için zorunlu olan sertifikalara ait süreli kullanım hakkının alınması nedeniyle, yurt dışında mukim firmalara yapılacak ödemeler gayri maddi hak olarak değerlendirilecek olup, söz konusu ödemeler üzerinden Türkiye'de %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, sertifikalandırma hizmetinin alındığı yurt dışında mukim standart kurumlarının mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunması durumunda, sertifikalar için yapılan söz konusu ödemeler Anlaşmaların "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilecek olup, bu ödemeler üzerinden ilgili Anlaşmanın 12 nci maddesinde belirtilen oranı geçmeyecek şekilde Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için yurt dışında mukim firmaların ilgili ülkede tam mükellef olduğunun ve tüm dünya gelirleri üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin ilgili ülke yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya ilgili ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen birer örneğinin vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

## KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)'nun;

-1/1 inci maddesinde, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebileceği,

- 6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,

- 8/1-b maddesinde,ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin verginin mükellefi olduğu,

- 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, 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,

- 29/1 inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri,

hükümlerine yer verilmiştir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranlarının, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, 700 sayılı KHK ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmesi öngörölmüştür.

Bu kapsamda, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile yapılan belirlemede, bu Karar eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, sözü edilen listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 oranında KDV uygulanmasına hükmedilmiştir.

Diğer taraftan, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler ile ilgili ayrıntılı açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1.) bölümünde;

*"3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.*

*Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.*

*Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.*

*Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.*

... "

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, şirketiniz tarafından yurtdışı firmalardan temin edilen sertifikalandırma hizmetinden Türkiye'de faydalandığından, alınan bu hizmet Kanununun 1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olup bu işlemten doğan KDV'nin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde ödenen KDV, aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca sertifikalandırma hizmetinin ithal edilerek yurt içindeki müşterilere satışı genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

**7. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2023 tarihli ve E-38418978-120[42-2022/1-İ]-220044 sayılı ‘‘ Yapılan İşin Yıllara Sari İnşaat İşİ Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği ve Yapılacak Ödemeler Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı’’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunun ve eklerinin incelenmesinden;

- Şirketiniz ile ... arasında "... "..." Şartlarını Karşılacak Şekilde Aktif Cihazların Temini, Montajı, Ayarlanması, Mevcut Kablolamanın Kontrolü ve Kabinetlerin Reglajı, Ek Kablolama Temini ve Kurulumuna İlişkin Mal Alımına Ait Sözleşme'nin ... tarihinde imzalandığı,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- Şirketiniz ile yüklenici firma arasında düzenlenen "İş Yeri Teslim Tutanağı"nın ... tarihinde imzalandığı ve işin süresinin sözleşmenin imza tarihinden itibaren ... ay olacağı belirtilerek, söz konusu sözleşme kapsamında yapılan işin Gelir Vergisi Kanununun ... inci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği,

anlaşılmıştır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; *"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir."* hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 44 üncü maddesinde de; *"İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir."* hükmü yer almaktadır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Madde kapsamına giren işlerde işin başlangıç tarihi olarak; yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih olarak kabul edilmesi gerekir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden %3 (04.02.2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 03.02.2021 tarihli ve 3491 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Kararda 01.03.2021

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

tarihinden itibaren yapılan ödemelere uygulanmak üzere %5) oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Şirketiniz tarafından Başkanlığımıza hitaben verilen özelge talep formunun ekinde yer alan sözleşmenin tetkikinden, 27.12.2021 tarihli "...."..." Şartlarını Karşılacak Şekilde Aktif Cihazların Temini, Montajı, Ayarlanması, Mevcut Kablolamanın Kontrolü ve Kabinetlerin Reglajı, Ek Kablolama Temini ve Kurulumuna İlişkin Mal Alımına Ait Sözleşme"nin;

- "Sözleşmenin Konusu İşin/Alımın Tanımı" başlıklı 5 inci maddesinde, sözleşmenin konusunun "İdarenin ihtiyacı olan aşağıda miktarı belirtilen ve teknik özellikleri teknik şartnamede düzenlenen EÜAŞ/Muhtelif İşletme Müdürlükleri ve İşletme Müdürlüklerine Bağlı Elektrik Üretim Santrallerinin Bilgi Teknolojilerinin; ... Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi (... Fiziksel ve Çevresel Güvenlik Başlığı Altında Tanımlanmış Şartlarını Karşılacak Şekilde Aktif Cihazların Temini, Montajı, Ayarlanması, Mevcut Kablolamanın Kontrolü ve Kabinetlerin Reglajı, Ek Kablolama Temini ve Kurulumu İşii" şeklinde ifade edildiği,

- "İşe Başlama Tarihi" başlıklı 10.2 inci maddesinde, sözleşmenin imzalandığı tarihin işe başlama tarihi olduğu,

- "Diğer Hususlar" başlıklı 44 üncü maddesinde, ihale konusu işin, sözleşme imza tarihinden itibaren 150 takvim günü içerisinde (malzeme teslimi+montaj+muayene ve testler ile geçici kabul işlemleri) tamamlanamaması durumunda gecikilen her takvim günü için sözleşme bedelinin %0,1'i (binde biri) oranında ceza kesileceği,

anlaşılmaktadır.

Bunun yanında, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinin 'Tanımlar' bölümünde; "Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye,

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri" hükmüne yer verilmiştir.*

Buna göre yüklenici firma ile imzalamış olduğunuz sözleşmenin tetkikinden; söz konusu işin fiziksel ve çevresel güvenlik başlığı altında tanımlanmış şartlarını karşılayacak şekilde aktif cihazların temini, montajı, ayarlanması, mevcut kablolanmanın kontrolü ve kabinetlerin reglajı, ek kablolanma temini ve kurulumu işlerinden oluştuğu anlaşılmış olup, söz konusu sözleşme kapsamında yapılan işler yıllara sari inşaat işi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, mezkur iş kapsamında yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

**8. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2023 tarihli ve E-49327596-125[KVKÖZ.2022.93]-97624 sayılı " Uluslararası Taşımacılık Hizmetlerine Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında 1 Puan Kurumlar Vergisi Oranında İndirim Uygulanması" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesi neticesinde, Şirketinizin ulusal ve uluslararası taşımacılık faaliyetiyle iştigal etmekte olduğu, 7351 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen yedinci fıkrayla, ihracat yapan kurumların 01.01.2022 tarihinden itibaren münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulandığı belirtilerek, Şirketinizin yurt dışındaki müşterilere yaptığı uluslararası taşımacılık hizmetinden elde edilen kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasında;

*(7351 sayılı kanunun 15 inci maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 1/1/2022 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 22.01.2022) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır." hükmü yer almaktadır.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara ise 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.1.2 İhracaat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulaması" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Tebliğin, "32.1.2.2. Kapsam ve yararlanacak olanlar" başlıklı alt bölümünde,

- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları söz konusu 1 puanlık indirimle konu edilebilecektir." açıklamasına,

"32.1.2.3. Kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasının şartları" başlıklı alt bölümünde,

- İhracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal etmeleri yeterli olacaktır.

...

açıklamasına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin; "32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" başlıklı kısmında ise;

İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 1 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.*

*Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.*

*Öte yandan, 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.*

*Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.*

*Ayrıca, bu Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 1 puan indirimden yararlanılabilecektir. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 1 puan indirim uygulanabilecektir."*

açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan Şirketinizin yurt dışında mukim müşterilere vermiş olduğu uluslararası taşımacılık hizmeti dolayısıyla elde ettiği kazançta kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmaktadır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

**9. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2023 tarihli ve E-17192610-125[KV-21-73]-106773 sayılı ‘ ERP lisansı ve ERP yazılımı için yapılan ödemelerin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım harcaması olarak dikkate alınıp alınmayacağı’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizce T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında ... tarih ve ... sayılı yatırım teşvik belgesi alındığı, yatırım teşvik belgesinin konusunun tekstil elyafının hazırlanması ve iplik haline getirilmesi olduğu, söz konusu yatırımda üretimdeki kalitesizlik nedenlerinin bulunması ve kapasite kullanım oranının artırılması amacı ile üretimde kullanılan makine ve hatlardan PLC'ler, sensörler, dokunmatik ekranlarla, online dijital ortamdan üretim verisi toplandı, bu verilerin hem geleneksel analiz yöntemleri hem yapay zeka teknikleriyle değerlendirilerek kullanılabilir şekilde toplanıp raporlanması için ERP lisansı ve ERP yazılımı satın alındığı, Teşvik Uygulama Başkanlığınca, yapılan harcamaların yatırım teşvik belgesi kapsamında olduğunun kabul edildiği ve diğer giderler kısmına dahil edilmesinin uygun görülmesi sonucu ERP lisansı ve ERP yazılımına ait bedellerin, Yatırım Teşvik Belgesi Yerli Makine Teçhizat listesine eklendiği belirtilerek, ERP lisansı ve ERP yazılımı için yapılan ödemelerin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım harcaması tutarı olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde; "(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Cumhurbaşkanı;*

...

*ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,*

*yetkilidir.*

..."

hükümleri yer almaktadır.

Öte yandan, 19/06/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının;

- "Sabit yatırım tutarı ve asgari kapasite" başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının yüzde ellisini aşamaz),

- "Vergi indirimi" başlıklı 15 inci maddesinde indirimli kurumlar vergisine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, bu maddenin; altıncı fıkrasında, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve **amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar** ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımların vergi indirimi desteğinden yararlanamayacağı

hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan 22.08.2022 tarihli ve 3858436 sayılı yazıda; ERP lisans ve yazılımının, yatırım harcaması olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Ayrıca konu ile ilgili olarak, 13.12.2021 tarih ve 1045103 sayılı dilekçe eklerinin tetkikinden, şirketiniz adına düzenlenen yatırım teşvik belgelerine ERP lisansı ve ERP yazılımına ait programların dahil edildiği ve söz konusu ERP lisansı ve yazılımının mülkiyet hakkının şirketinize geçtiği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazançta teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas olup, üretim faaliyetlerinizde kullanmak üzere aldığınız ERP lisansı ve ERP yazılımına ilişkin harcamalar; amortismanına tâbi iktisadi kıymetlere ilişkin olduğundan, yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmak suretiyle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkündür.

**10. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2023 tarihli ve E-38418978-125[10-2022/12]-199185 sayılı ‘ Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi - İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin 3996 sayılı Kanun kapsamında ... - ..... Otoyol projesini yürütmekte olduğu ve yatırım süreci çerçevesinde faaliyetlerini sürdürdüğü, şirketinizin taahhütlerini yerine getirmek üzere demir malzemesi aldığı ve bunu proje kapsamında kullandığı, yapım süreci kapsamında demir malzemesinin bir kısmının hurda olarak ayrıldığı, hurda olarak ayrılan demirin ise daha sonra mevzuat çerçevesinde

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

lisanslı hurda alıcılarına satıldığı belirtilerek, hurda olarak ayrılan demirin satışından (hurda satışının) elde edilecek gelirin pasif nitelikli gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Diğer indirimler*" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla yapılacak indirimler sayılmış, bu fıkranın (1) bendinde; "*Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.*

*Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır.*

*Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.*

...

*Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulamaya Cumhurbaşkanlığı yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Konuyla ilgili olarak 30.06.2015 tarihli ve 29402 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinde, "...

(3) 5520 sayılı Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi uyarınca uygulanacak indirim oranı;

a) Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için %0,

..." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6.4.2. İndirim uygulamasına ilişkin sınırlamalar" başlıklı bölümünde, "2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

10.6.4.2.1. Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek:(H) A.Ş.29/7/2015 tarihinde 10.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı almış ve bu karar 14/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Ancak, (H) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemine ait gelir tablosundan, gelirlerinin %55'inin şirketin bankalarda yer alan vadeli mevduat hesaplarına işleyen faiz gelirleri ile iştiraklerden elde edilen kar payları toplamından oluştuğu görülmektedir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Buna göre, (H) A.Ş.'nin gelirlerinin %25'inden fazlası pasif nitelikli gelirlerden oluştuğu için nakdi sermaye artışı nedeniyle indirilebilecek tutarın hesaplanmasında 2015 hesap dönemi için dikkate alınacak indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.*

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin ...-.....Otoyol projesini yürütmek amacıyla satın aldığı demir malzemesinin bir kısmının hurda olarak satılması nedeniyle elde edilen kazanç, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi uygulaması açısından pasif nitelikli gelir olarak dikkate alınmayacaktır.

**11. Adana Vergi Dairesi Başkanlığı 'nın 02.05.2023 tarihli ve E-19341373-125[ÖZELGE-2022/16]-44120 sayılı " 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Tasarım İndirimi Uygulaması" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamenizde ... tasarım indiriminin bulunduğu belirtilmiş ve 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin on dördüncü fıkrasına göre 2022 yılı sonuna kadar, yararlanılan tasarım indirimiyle ilgili yüzde iki yatırım yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı ile bu yükümlülüğe uyulmamasının yaptırımının olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında; "Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır..."

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- On dördüncü fıkrasında, “1/1/2022 tarihinden itibaren 3 üncü madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkrada yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

hükümleri yer almaktadır.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin Ek 1 inci maddesinde, “(1) 1/1/2022 tarihinden itibaren verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması halinde, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkrada yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamenizde yararlanılan tasarım indirimi tutarının yüzde ikisinin pasifte geçici bir hesaba aktarılması, bu tutarın geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır.

Diğer taraftan, söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisinin tasarım

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

indirimine konu edilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergilerin vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edileceği tabiidir.

## C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER

### 1. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Bakanlık Görüşü]-593557 sayılı " Facebook firmasından alınan reklam hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin vergilendirilmesi" konulu özelgesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin yurt dışı merkezli Facebook firmasından reklam hizmeti aldığı ve bu hizmete ilişkin yapılan ödemeler üzerinden Facebook tarafından fatura düzenlendiği belirtilerek yapılan ödemelerin bu firmalardan alınan faturalar dayanak gösterilerek 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip edilmeyeceği ile BS bildirimini yapıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edildiği anlaşılmaktadır.

## VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153 üncü maddesinde, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla, komandit şirketlerin komandite ortaklarından işe başlayanların keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmış, 156 ncı maddesinde ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tarif edilmiştir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Mezkûr Kanununun 156 ncı maddesinde işyerinin tanımı yapılırken, ticari sinai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun;

- 227 nci maddesi, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. ..."*

*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. ..."*

- 229 uncu maddesi, *"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."*,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi, *"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nevi, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır. ... "*

- 232 nci maddesi, *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

### *1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

2. Serbest meslek erbabına;

3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

*Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.*

*Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (2023 yılı için 4.400, -TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2023 yılı için 4.400, -TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."*

hükümlerine amirdir.

Diğer taraftan, 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler" başlıklı B bölümünde; "Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 215 inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş 227 nci maddesinde de "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Bu hükümlere göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan, iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekte idiler.*

*Ancak Bakanlığımıza yapılan başvurulardan, bu işlemlerin yurt dışı temsilciliklerimizdeki iş yığılmalarına neden olduğu, mükellefler bakımından da ağır külfetler getirdiği anlaşıldığından, anılan Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, bu Genel Tebliğ ile yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.*

*Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 inci, 149 uncu ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)*" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*" ile bildirmeleri hususunda yükümlülük getirilmiştir.

Söz konusu yükümlülüğün 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

- (1.2.1.) numaralı bendinde, "*Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.*",

- (1.2.2.) numaralı bendinde, "*Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" nun Tablo II alanında bildirilecektir.*"

açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, Form Ba-Bs bildirimlerinin alınmasının temel amacı piyasadaki mal ve hizmet hareketlerinin takip edilmesi ve beyan dışı bırakılmış birtakım gelirlerin kavranmasıdır. Başkanlığımızca Ba-Bs formları kullanılarak kamu yararı sağlamak üzere çok sayıda çalışma gerçekleştirilmekte olup, bu çalışmaların etkin ve verimli yapılabilmesi için, söz konusu formların Tebliğlerle belirlenen çerçevede bildirilmesi önem taşımaktadır.

Buna göre, tarafınızca reklam hizmeti kapsamında ödemede bulunulan yurt dışında mukim kuruluşun, ülkemizde mükellefiyetinin bulunması durumunda, birinci sınıf tüccarlara ilişkin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüklerinin, bu mükellef tarafından genel hükümler çerçevesinde yerine getirilmesi gerekmekte olup, bu halde ödemeye ilişkin makbuz/ekstrenin Vergi Usul Kanunu uygulamasında kayıtların tevsikinde, tevsik edici belge olarak kabul edilmeyeceği tabiidir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Reklam hizmeti kapsamında ödemede bulunulan yurt dışında mukim kuruluşun, ülkemizde mükellefiyetinin bulunmaması durumunda ise yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan hizmet karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları ödemelerin Vergi Usul Kanununun 229 uncu ve müteakip maddelerinde belirtilen fatura veya fatura yerine geçen belge veya ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bu halde ödemeye ait makbuz/ekstrenin kayıtların tevsikinde, tevsik edici belge olarak kabul edilmesi, ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge mahiyetinde olmasına bağlı bulunmaktadır.

Dolayısıyla, reklam hizmeti kapsamında Facebook'a yaptığınız ödemelerin Vergi Usul Kanununun 229 uncu ve müteakip maddelerinde belirtilen fatura veya fatura yerine geçen belge ile tevsik edilmesi halinde bu belgelerin, ödemenin fatura veya fatura yerine geçen belge ile tevsik edilmeyip makbuz/ekstre verilmesi halinde ise söz konusu makbuz/ekstrenin ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge mahiyetinde olması durumunda ödemeye ilişkin makbuz/ekstrenin 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar doğrultusunda Ba bildirim formuna dahil edilmesi gerekmektedir.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların maddenin birinci fıkrasının bentlerinde yer alan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı öngörölmüş olup söz konusu kesinti oranları 3/2/2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu Kararın 3 üncü maddesi aşağıdaki gibidir;

*"MADDE 3- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.*

*"15- Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;*

*a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15."*

Diğer taraftan, söz konusu Karar ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "30.4.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi" başlıklı bölümünde;

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

"476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılan değişiklik uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. ..."

hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla, internet ortamında verdikleri reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için Türkiye'de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir iş yeri bulunması veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların;

- Yurt dışında elde ettikleri ticari kazançları Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmadığından ve

- Sözleşme de dahil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki iş yerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere vermiş oldukları internet ortamında reklam hizmetleri Türkiye'deki iş yerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyeceğinden

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

yurt dışındaki müşterilere yönelik olarak yurt dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak yapılacak ödemelerden 476 sayılı Karar kapsamında vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan; **Google ve Facebook gibi firmaların Türkiye'de temsilciliklerinin bulunması durumunda ise internet ortamında verilen söz konusu reklam hizmetleri Türkiye'deki iş yerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirileceğinden**, reklam hizmetlerine ilişkin olarak dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt içindeki müşterilere yönelik olarak yurt içinde yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak dar mükellefiyete tabi kurumlara yapacağınız ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

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, 1/2 maddesinde ise her türlü mal ve hizmet ithalinin KDV'ye tabi olduğu,

- 4/1 maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- 6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,

- 9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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, şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği, Hazine ve Maliye Bakanlığının elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu

hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.) bölümünde konu hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup, Tebliğin;

- (I/C-2.1.2.1.1) bölümünde, "3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanununun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

*Buna göre, ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.*

*Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.*

*KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır."*

- (I/C-2.1.2.1.2) bölümünde, *"Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir."*

- (I/C-2.1.3.2.15.1.) bölümünde, *"Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.15.2.) bölümü kapsamındaki reklam hizmeti alımlarında (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."*

- (I/C-2.1.3.2.15.2.) bölümünde, *"Ticari reklam, ticaret, iş, zanaat veya bir meslekle bağlantılı olarak; bir mal veya hizmetin satışını ya da kiralanmasını sağlamak, hedef kitleyi oluşturanları bilgilendirmek veya ikna etmek amacıyla reklam verenler tarafından herhangi bir mecrada yazılı, görsel, işitsel ve benzeri yollarla gerçekleştirilen pazarlama iletişimi niteliğindeki duyurulardır. Tevkifat kapsamına, mal veya hizmetlerin tanıtım ve pazarlamasına yönelik her türlü ticari reklam hizmeti alımları (reklama ilişkin danışmanlık, reklamın planlanması, reklam içeriğinin hazırlanması ve tasarımı, reklamın yayımlanması gibi reklama yönelik hizmetler dahil) girmektedir."*

*Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya daha alt yüklenicilere devredilen ticari reklam hizmetlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır. Reklam hizmetinin, reklam ajansları üzerinden alınması, söz konusu ajansların bu kapsamda alacakları yayın, üretim gibi reklama yönelik hizmetlerin tevkifata tabi tutulmasına engel teşkil etmez."*

ifadeleri yer almaktadır.

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Buna göre, yurt dışından alınan söz konusu hizmet nedeniyle Facebook'un Türkiye'de iş yeri oluşması halinde reklam hizmetine ilişkin hesaplanacak KDV için Tebliğin (I/C-2.1.3.2.15.) bölümü kapsamında (3/10) oranında tevkifat uygulanarak Şirketiniz tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bu hizmetler nedeniyle Facebook'un Türkiye'de iş yeri oluşmaması halinde ise, hesaplanan KDV'nin tamamının tarafınızca sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

**2. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.05.2023 tarihli ve E-84974990-130[KDV5-İ-09/2022/99]-227606 sayılı " Demir-çelik ürünlerinin ithalatçısı tarafından tesliminde KDV tevkifatı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınızda, ithalatçı firmadan demir çelik ürünü olan levha sac malzemesi satın alındığı, ancak ithalatçı firmanın tarafınıza yapacağı teslimden önce levha sac malzemelerin üzerinde kumlama ve boya işçiliği yaparak tarafınıza teslimi gerçekleştirdiği belirtilerek, ithalatçı firmanın düzenleyeceği faturada katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun 9/1 maddesinde, 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 hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin; (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve (I/C-2.1.3.3.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak teslimler sayılmış olup Tebliğin 1/5/2022 tarihinden itibaren yapılacak teslimlerde uygulanmak üzere yürürlüğe giren "Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi" başlıklı (I/C-2.1.3.3.8) bölümünde;

*"2.1.3.3.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı*

*Demir-çelik ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin,*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde (4/10) oranında (1/11/2022 tarihinden itibaren 5/10 oranında) KDV tevkifatı uygulanır.*

*Demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin, ithalatçılar tarafından yapılan teslimleri ile münhasıran cevherden üretilenlerinin üreticiler tarafından ilk tesliminde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Bununla birlikte, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin hurdadan, diğer hammaddelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretilmesi halinde bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dâhil her safhasındaki teslimlerinde tevkifat uygulanır.*

*Ayrıca, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin Payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketler tarafından tesliminde de (1/11/2022 tarihinden itibaren) tevkifat uygulanır.*

*İthalatçılar tarafından yapılan teslimlere ilişkin düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada "Teslim edilen mal firmamızca münhasıran cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.*

#### **2.1.3.3.8.2. Kapsam**

*Tevkifat kapsamına; cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşın, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünler girmektedir.*

*Demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya (kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimlerinde tevkifat uygulanmaz."*

*açıklamalarına yer verilmiştir.*

Buna göre, levha sac malzemelerinin kumlama ve boya işçiliğine tabi tutularak ithalatçı firma tarafından tarafınıza teslimi, ithal edilen malın doğrudan teslimi olarak değerlendirilemeyeceğinden, düzenlenecek faturalarda mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında (4/10) oranında, 1/11/2022 tarihinden itibaren teslimlerinde ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

**3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-568231 sayılı "Yapı ruhsatı değişikliğinde KDV oranı belirlenirken hangi yapı ruhsatının esas alınacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... İli, ... İlçesi, .... Mahallesi, ... ada, ... parselde bulunan arsa üzerine ... adet ofis ve işyeri yapılmak üzere 28/9/2017 tarihinde .... sayılı yapı ruhsatı alındığı, sonrasında söz konusu ruhsatın kullanım amacı konuta çevrilerek .... adet konut ve ... adet ofis olarak 14/10/2021 tarihinde tadil edildiği, ancak 6/2/2023 tarihinde yaşanan deprem felaketiyle gerçekleşen konjonktürel değişiklik ve beraberinde sektörün konut ihtiyacındaki değişiklikler doğrultusunda söz konusu projede esaslı tadilat ihtiyacı doğduğu, bu kapsamda yapılan çalışmalar sonucunda .... Belediyesine yeni vaziyet planıyla müracaatta bulunulduğu, hazırlanan yeni vaziyet planında yapılan çalışmaların;

-Binaların dış kontürleri (en-boy ölçüleri) ve geometrik formlarında değişiklik,

-Binaların zeminde kapladığı taban oturum alanlarında değişiklik (A blok 2097,41 m2, B Blok 503,05 m2 taban oturumuna sahip iken; A Blok yaklaşık 1483 m2, B Blok yaklaşık 1038 m2 taban oturum alanı olacak şekilde),

-Binaların toplam kat adetleri, katların yüksekliği ve toplam gabari yüksekliğinde değişiklik (A Blok Zemin+15 kat, B Blok Zemin+12 kat iken; her iki bina da Zemin+14 kat olacak şekilde),

-Site giriş çıkış kurgusu, otopark rampası, yüzme havuzu vb. alanlarda değişiklik

şeklinde olduğu hususları belirtilerek, yeni vaziyet planında yer alan değişikliklerin 14/10/2021 tarihli ruhsat projesine nazaran temel nitelikte esaslı değişiklik kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve bu kapsamda yapılacak teslimlere uygulanacak katma değer vergisi (KDV) için 14/10/2021 tarihli yapı ruhsatı ya da yeni müracaat

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

sonrasında verilecek yapı ruhsatı tarihinde yürürlükte olan KDV oranlarından hangisinin uygulanacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin "*B) DİĞER MAL VE HİZMETLER*" bölümünün 11 inci sırasına göre net alanı 150 m2 ye kadar konut teslimleri %1 oranında KDV'ye tabi bulunmakta; ancak aynı BKK'nın 1 inci maddesinin 6 ncı fıkrasına göre net alanı 150 m2 ye kadar olan bu konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dâhil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;

...

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

a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dâhil) arasında olan konutların tesliminde %8

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde %18

oranında KDV uygulanmaktaydı.

28/3/2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla,

-2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin "*B) DİĞER MAL VE HİZMETLER*" bölümünün 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimleri düzenlemesi ile söz konusu Kararın 1 inci maddesinin 6 ncı fıkrası 1/4/2022 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış; ancak 5359 sayılı Kararın 10 uncu maddesinde, 1/4/2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi yapılmış projeler kapsamında inşa edilen konutlar için bu hükümlerin uygulanmasına devam olunacağına karar verilmiş;

-2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listeye eklenen 35 inci sıra uyarınca da "*konutların net alanının 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısmı,*" 1/4/2022 tarihinden itibaren %8 oranında KDV'ye tabi tutulmuştur.

Konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-2.1.1) bölümünde,

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

*-Net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konutlar için KDV oranı,*

*•Büyükşehir statüsünde olmayan yerlerde (%1),*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

•Büyükşehirlerde, 2007/13033 sayılı BKK'nın 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile kaldırılmadan önceki 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına ilişkin yukarıda yer alan açıklamalar da dikkate alınarak (%1), (%8) veya (%18)

olarak uygulanır.

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

...

...1/4/2022 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına göre yapılan konut teslimlerinde, konutun net alanının;

-150 m2 veya daha az olması durumunda KDV oranı (%8)

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

olarak uygulanır."

açıklamaları yapılmıştır.

Buna göre, bahsi geçen arsa üzerinde inşa edilecek taşınmazlar için firmanızca hazırlanan yeni vaziyet planında; binaların temel formları ile taban oturum alanlarının, blok

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

ve bağımsız bölüm sayısının ve niteliğinin, toplam inşaat alanının değiştirilmesi gibi esaslı değişikliklere gidildiği anlaşıldığından, ilgili Belediye tarafından başvurunuzun kabul edilerek söz konusu yeni vaziyet planı uyarınca tadilat ruhsatı düzenlenmesi halinde, bu ruhsatın düzenlendiği tarih esas alınarak ilgili konut teslimleri için 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenen KDV oran hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

**4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-562950 sayılı " Ticari kazanç mükellefinin dil eğitimi için yaptığı ödemelerin gider yazılıp yazılmayacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, yurt dışında mukim firmadan elektronik ortamda aldığınız İngilizce dil eğitimi için ödenen bedeli ticari kazancın tespitinde gider konusu yapıp yapamayacağınız ve söz konusu eğitim hizmetinin katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

**GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde;

*"Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*

*Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esas) veya basit usullere göre tespit edilir."*

hükümleri yer almaktadır.

Anılan Kanunun 38 inci maddesinde ise;

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;*

*1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*

*2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

*kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükümlerine yer verilmiştir.*

Aynı Kanunun 40 ıncı maddesinde indirilecek giderler sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan aynı Kanunun 89 uncu maddesinde;

*"Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:*

...

*2. Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)."*

hükümü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, yurt dışından almış olduğunuz yabancı dil eğitim harcamalarının, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderler arasında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, ticari kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu giderin Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi kapsamında gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinden indirilebilmesi için Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartlarının sağlanması gerekmektedir.

Buna göre; yurt dışından almış olduğunuz yabancı dil eğitime yönelik harcamanızın, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartlarını sağlamaması nedeniyle gelir vergisi beyannamesinden indirilmesi söz konusu değildir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı KDV Kanununun;

1/1 inci maddesinde, ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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; Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği,

30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı, 5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisinin ise indirilebileceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1.) bölümünde,

*"3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanununun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.*

*Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, yurt dışı mukimi firmadan elektronik ortamda aldığımız yabancı dil eğitim hizmetinden Türkiye'de faydalandığından bu hizmet 3065 sayılı Kanunun 6/b maddesine göre KDV'ye tabi olup, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının hizmeti alan olarak tarafınızdan sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu KDV'nin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

**5. Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2023 tarihli ve 16432732-130[9-2018-42]-26044 sayılı ‘ Türkiye mukimi KDV mükellefiyeti bulunmayan kişiden alınan yurt dışında müşteri bulma/aracılık hizmeti’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin yurt dışı satışlarını arttırmak için zaman zaman komisyoncu ya da aracılarda çalıştığı belirtilerek, Türkiye'de yerleşik ancak vergi mükellefiyeti bulunmayan kişiden aldığınız yurt dışında müşteri bulma hizmetine ilişkin komisyon bedeli ödenirken katma değer vergisi (KDV) veya gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı sorulmaktadır.

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

## GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDE

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemeyle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerekmektedir.

Müşteri bulma hizmeti ticari bir organizasyon içinde yapıldığında bu hizmetin ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Aynı Kanununun 82 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançların arızı kazanç olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan; söz konusu Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapacak olanlar belirtilerek hangi ödemelerden tevkifat yapılacağı bentler halinde sayılmıştır.

Bu hükümlere göre;

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- Şirketinize müşteri bulma hizmeti veren aracı kişilerin, söz konusu faaliyeti kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz etmeyecek şekilde yapması halinde, elde edilen kazancın "arızı kazanç" olarak değerlendirilmesi ve bu kişilere yapılacak olan komisyon ödemesinden tevkifat yapılmaması,

- Şirketinize müşteri bulma hizmeti veren aracı kişilerin, bu işi kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz edecek şekilde yürütmesi halinde ise; bu kişilerce tahsil edilen komisyon bedellerinin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve ilgili kişiler adına ticari kazanç mükellefiyetlerinin tesis edilmesi

gerekmektedir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusunu teşkil ettiği,

-1 inci maddesinin ikinci fıkrasında, ticarî, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

-6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

-8/1-a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların verginin mükellefi olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

- "Ticari, Sınai, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler" başlıklı (I/A-1.1.) bölümünde,

*"3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Kanunun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsam ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır.*

*Buna göre;*

*-Gelir Vergisi Kanununa göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre faaliyeti ticari sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de verginin konusuna girer.*

*-Bu faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabidir. Arızı faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmaz..."*

- "Hizmetin Türkiye'de Yapılması" başlıklı (I/A-6.2.) bölümünde,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*"Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, 3065 sayılı Kanununun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir.*

*Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, 3065 sayılı Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de gerçekleşen mal teslimleri ile Türkiye'de ifa edilen veya yurt dışında ifa edilmekle birlikte Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, Şirketinizin Türkiye'de yerleşik ancak vergi mükellefiyeti bulunmayan kişiden almış olduğu müşteri bulma hizmetinin;

- Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari organizasyon içerisinde ve devamlılık arz edecek şekilde yürütülmesi halinde, bu hizmet 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacak ve hesaplanan KDV, hizmeti sunan mükellef tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir.

- Gelir Vergisi Kanunu uyarınca devamlılık arz etmeyecek şekilde arızı olarak yürütülmesi halinde ise söz konusu hizmet KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

**6. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-537364 sayılı "Yurt dışında üretilen sanal oyun içeriklerine ilişkin sanal elmasların bayilik hakkı kapsamında Türkiye'de satışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... şirketinin ... uygulaması için bayilik hakkına sahip olduğunuz, bu kapsamda söz konusu firma hesabına teminat gibi para gönderilerek sanal elmas satın aldığımız ve Türkiye'deki nihai tüketicilere oynadıkları oyunlar üzerinden bu sanal elmasların satışını yaptığımız belirtilerek yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı ile katma değer vergisi (KDV) uygulamasının nasıl olacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış; maddenin üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Anılan Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup, ticari kazanç (Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri hariç olmak üzere) niteliğindeki ödemelerden vergi kesintisi yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, tarafınızca Singapur mukimi firmadan satın alınarak Türkiye'deki kullanıcılara oynadıkları oyunlar üzerinden sanal elmas satılması işleminde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu kapsamda Singapur mukimi firmaya yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

## ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

Singapur mukimi teşebbüsten satın alınarak Türkiye'deki kullanıcılara oynadıkları oyunlar üzerinden sanal elmas satılması işleminde Singapur mukimi teşebbüs tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu kapsamda Singapur mukimi teşebbüse yapılan ödemelerin, Başkanlığımızın www.gib.gov.tr internet adresinde metnine ulaşılabilecek olan Türkiye - Singapur Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7 nci ve "İşyeri"ni düzenleyen 5 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

"Türkiye Cumhuriyeti ile Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2002 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında;

"1.Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı bu diğer Devlette yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."

hükmü yer almaktadır.

"İşyeri" tanımı ise, Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer Devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Buna göre; Singapur mukimi teşebbüsün Türkiye'de bir işyerine sahip olmaksızın Türkiye'den elde edeceği ticari kazançları vergilendirme hakkı, yalnızca Singapur'a ait bulunmaktadır. Singapur mukimi teşebbüsün Türkiye'de böyle bir işyerine sahip olması durumunda ise yalnızca bu işyerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye'nin de vergilendirme hakkı olacaktır.

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Öte yandan, Anlaşma hükümlerine göre, Türkiye'nin vergi alma hakkı olduğu durumda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Türkiye'de bu şekilde bir vergi ödenmesi durumunda ise çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre Singapur'da mahsup yoluyla önlenecektir.

## **KDV KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,

-6/b maddesinde, hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının gerektiği,

-8/1-a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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; Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı (I/C-2.1.2.1.) bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, bayilik hakkı kapsamında yurt dışında mukim ... firmasından sanal elmasların satın alınması işlemi KDV'ye tabi olup bu satışı nedeniyle yurt dışı mukimi firmanın Türkiye'de işyeri oluşması halinde bu hizmete ilişkin düzenlenen faturada hesaplanan KDV'nin bu firma tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu faturada gösterilen KDV'nin tarafınızca düzenlenecek 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Sanal elmas satışı nedeniyle yurt dışı mukimi firmanın Türkiye'de işyeri oluşmaması halinde ise Türkiye'de mukim olmayan firmaya ödenecek sanal elmas bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tarafınızca sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenen KDV'nin 1. No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, sanal elmasların Türkiye'de mukim başka bir firmaya veya nihai tüketicilere satışında KDV hesaplanması ve şahsınız tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

**7. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2023 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-492686 sayılı " İmalat sanayinde kullanılmak üzere satın alınacak makinenin GTİP numarasının değişmesi halinde istisna uygulanıp uygulanmayacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin imalat sanayinde faaliyet gösterdiği ve sanayi sicil belgesine haiz olduğu, yurt dışından 8456.11.90.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numaralı makinayı ithal etmek istediğiniz ancak 30/4/2018

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

tarhli ve 2018/11674 sayılı Kararname eki makina ve teçhizat listesi kapsamına bakıldığında listede 8456.11.90.10.00 şeklinde GTİP numarasının yer aldığı, ilgili GTİP pozisyonlarının korelasyona tabi tutulduğu ve 8456.11.90.10.00 pozisyonunun gümrük sisteminde değiştigi belirtilerek, 8456.11.90.00.00 GTİP numaralı ürünün ithalinin Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun geçici 39 uncu maddesi kapsamında KDV'den istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun geçici 39 uncu maddesinde, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz KDV mükelleflerine münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimlerinin 31/12/2022 tarihine kadar KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu istisnanın usul ve esaslarının belirlendiği KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makina ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna" başlıklı (II/E-9.) bölümünde;

"...

#### 9.1.2. İstisna Kapsamına Giren Teslimler

30.04.2018 tarihli ve 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listede sanayi sicil belgesine haiz katma değer vergisi mükelleflerinin münhasıran imalat sanayiindeki kullanımlarına yönelik istisna kapsamında teslim edilecek makina ve teçhizat belirlenmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı eki listede yer almayan makina ve teçhizat teslimlerine istisna uygulanmaz."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, 2018/11674 sayılı BKK eki listede yer alan ve istisna kapsamında teslimi mümkün bulunan 8456.11.90.10.00 GTİP numaralı "*Metallerin veya metal karbürlerin işlenmesine mahsus olanlar*" isimli eşya Ticaret Bakanlığınca (Gümrükler Genel

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Müdürlüğü) tarife değişikliği yapılmak suretiyle 1/1/2022 tarihinden itibaren "8456.11.90.00.00 Diğerleri" GTİP numarasında tanımlanmıştır.

İlgili Bakanlık tarafından yapılan bu değişiklik, 2018/11674 sayılı BKK ile yapılan düzenlemeyi (Bakanlar Kurulu iradesini) etkilememektedir. Dolayısıyla, bu tarife değişikliğinin KDV istisna uygulamasına etkisi bulunmamaktadır.

Bu itibarla, 1/1/2022 tarihinden itibaren "8456.11.90.00.00 Diğerleri" GTİP numarasında sınıflandırılan eşyanın ithalinin KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/E-9.) bölümünde yer alan şartların da sağlanması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun geçici 39 uncu maddesine göre istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

## D. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER

**1. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2023 tarihli ve 27575268-105[229-2019-691]-167374 sayılı " İş ortaklığında işin ortaklardan biri tarafından devir alınması" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- ... Genel Müdürlüğü ... tarafından ihaleye çıkarılan "... Yapım İşi"nin yapılması amacıyla ... Ltd. Şti. ile 31/10/2017 tarihli sözleşme kapsamında iş ortaklığı kurduğunuz,

- İş ortaklığı ile İdare arasında imzalanan 1/11/2017 tarihli sözleşme ile söz konusu işin üstlenilerek işe başlandığı,

- Sözleşmeye göre işin 900 gün içinde tamamlanarak bitirilmesinin öngörüldüğü, ancak, ortaklık tarafından yapılmakta olan işin 3/7/2019 tarihinde bütün vecibeleriyle birlikte şirketinize devredildiği

hususlarından bahisle, söz konusu işin, iş ortaklığının ortaklarından birine devredilmesinde devir eden ortak tarafından, devir tarihine kadar yapılan gelir ve giderlerin devir alan ortağa ne şekilde devir edileceği, devir nedeni ile düzenlenecek faturalarda KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı ve iş ortaklığından kesilen stopajların devir alan ortak

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

tarafından mahsup edilip edilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## 1) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır.

Aynı Kanunun 2 nci maddesinin yedinci fıkrasında ise, "*İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.*" hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "2.5. İş Ortaklıkları" başlıklı bölümünün "2.5.2.Unsurları" alt başlıklı bölümünde,  
"...

*Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır.*

*Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.",*

- "2.5.3. İşin bitiminde ortaya çıkan zararların durumu" başlıklı alt başlıklı bölümünde, "*Kurumlar, dilerlerse Borçlar Kanununa göre adi ortaklık veya Kurumlar Vergisi Kanununa göre iş ortaklığı şeklinde ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler.*

*Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.*

*İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri" başlıklı bölümünde de birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı açıklaması yer almıştır.

Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmü yer almakta olup, bir işin 42 nci madde kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise, "*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, özelge talep formunuz ekinde yer alan belgelerin tetkikinden, ... Ltd. Şti. ile iş ortaklığı kurularak ... Genel Müdürlüğü ... na karşı üstlenilen "... Yapım İş'i"nin anılan Genel Müdürlüğün ... tarihli ve ... sayılı Olur'u ile şirketinize bütün vecibeleriyle birlikte devredilmesinin uygun bulunduğu ve 3/7/2019 tarihli devir sözleşmesi ile iş ortaklığı olarak yapılan ilk sözleşmeye atıfta bulunulduğu anlaşılmıştır.

Buna göre, ... Ltd. Şti. ile şirketiniz arasında kurulan iş ortaklığı tarafından söz konusu işin şirketinize devredildiği 3/7/2019 tarihinin iş ortaklığı açısından işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi ve bu tarih itibarıyla kar veya zararın kati olarak tespit edilerek işin bittiği 2019 hesap dönemine ilişkin kurum kazancına dahil edilip kanuni süresi içinde beyan edilmesi ve bu işe ilişkin istihkaklardan devir tarihine kadar ortaklık adına yapılan kesintilerin ilgili yıl beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, şirketiniz tarafından iş ortaklığından devir alınan söz konusu işin şirketiniz açısından yeni bir iş olarak dikkate alınarak buna göre vergilendirileceği tabiidir.

## **2) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

### **İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

### **Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

### **Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

### **Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

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,

- (4/1) maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 9 uncu maddesinde ise vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verildiği,

- 20 nci maddesinde, 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

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ... Genel Müdürlüğü ... ile imzalanmış olan sözleşme gereğince " ... *Yapım İşi*"ne ilişkin yapılan işlerin ... Ltd. Şti.- ... A.Ş. İş Ortaklığı tarafından şirketinize devri durumunda, söz konusu devir için bir bedel alınması halinde alınan bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmekte olup, devir işlemine ilişkin düzenlenecek faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

**2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.03.2023 tarihli ve 11395140-105[VUK1-22455]-357675 sayılı ‘ Yurt Dışında Faaliyet Gösteren Şirketin Garanti Kapsamında Bedelsiz Mal Sevkiyatlarının Yurt İçinde Faaliyet Gösteren Yetkili Servis Tarafından Gerçekleştirilmesinde Vergilendirme’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- Şirketinizin İsviçre'de mukim tek ortağı ... tarafından Türkiye'deki iplik fabrikalarına makine ve ekipman tedariki yapıldığı ve satılan bu ürünlerin montaj, kurulum, servis ve garanti hizmetlerinin ülkemizde faaliyet gösteren şirketiniz tarafından gerçekleştirildiği,

- Söz konusu makine ve ekipmanların gerek garanti kapsamında gerekse sevkiyat esnasında eksik yüklenen veya hasar gören parçalarının bedelsiz ithalatının müşteriler

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

tarafından yapıldığı ve müşterilere bedelsiz sevkiyatının da ... tarafından yerine getirildiği, ancak bu türden işlemlerin zaman kaybı ve müşteri memnuniyetsizliğine sebebiyet verdiği,

- Şirketiniz ve ... arasında yapılan sözleşme ile müşteri memnuniyetini sağlamak amacıyla ... tarafından üretilen ürünlerin bedelsiz sevkiyatlarının ve müşteriye bedelsiz tesliminin şirketiniz tarafından yapılacağı,

- Bedelsiz ithalatlarda doğacak olan her türlü masraf, gümrük vergisi, rüsum, harç, Katma Değer Vergisi vb. ödemelerin şirketiniz tarafından ... firmasına masraf faturası ile yansıtılacağı,

- Yapılan bu hizmet karşılığında ithal edilen mallara ilişkin gümrük beyannamesinde belirtilen toplam tutarın %10'u tutarında hizmet bedeli için şirketinizce ayrıca ... firmasına fatura düzenleneceği

hususları belirtilerek, bedelsiz ithalat esnasında yapılan ödemelerin bire bir ... firmasına yansıtılmasının KDV'ye tabi olup olmadığı, garanti kapsamındaki ürünleri müşterilere teslim eden şirketinizin yapmış olduğu hizmet karşılığında ... firmasına düzenleyeceği faturada KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ve ürün teslimi esnasında sevk irsaliyesi mi fatura mı düzenleneceği hususlarında Başkanlığımız görüşlerinin talep edildiği anlaşılmıştır.

## **I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında da bu kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef olarak gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 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 bu 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.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun "*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" başlıklı 13 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında; kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alımı ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alımı ya da satımı olarak değerlendirileceği,

- İkinci fıkrasında; ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği; ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı, ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alındığı,

- Üçüncü fıkrasında; emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği,

- Altıncı fıkrasında; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarihli ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, bu düzenlemenin amacının, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alımı ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesinin sağlanması ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi olduğu belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "*4- Emsallere Uygunluk İlkesi*" başlıklı bölümünde, "*... Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*İlişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.*

*Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.*

*İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir. ..." açıklamalarına yer verilmiştir.*

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, garanti kapsamındaki ürünlerin müşterilere bedelsiz teslimiyle ilgili olarak şirketiniz tarafından, şirketinizin İsviçre'de mukim tek ortağı olan ... şirketine verilen hizmet dolayısıyla elde ettiğiniz gelirin, Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince ticari kazanç hükümlerine göre belirlenmesi ve kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketinizin İsviçre'de mukim tek ortağı olan ... ile şirketiniz ilişkili kişi kapsamında olup, şirketiniz tarafından verilen hizmet karşılığında İsviçre mukimi ilişkili kişiye düzenlenen faturadaki hizmet bedelinin emsallere uygun olması ve bu hizmet bedelinin tahakkuk ettiği dönem kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir. Emisallere uygun hizmet bedelinin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile anılan Tebliğde yapılan açıklamalara göre belirleneceği tabiidir. Söz konusu hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit edilmesi halinde emsal hizmet bedeli ile emsallere aykırı olarak uygulanan bedel arasındaki farkın bir taraftan şirketinizin ilgili hesap dönemi kurum kazancına eklenmesi gerekirken, diğer taraftan bu şekilde tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

## **II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- (1/1) maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu teşkil ettiği,

- (11/1-a) maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- (20/1) maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

- (29/1) maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirim konusu yapabilecekleri,

- (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetlerin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı,

- 32 nci maddesinde, bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 nci maddeleri ile (17/4-s) maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı,

- 58 inci maddesinde, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği

hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

- Yurt dışındaki firmanın garanti süresi içerisinde ve garanti belgesi kapsamında müşterilerine sağladığı hizmete ait bedel satış fiyatı içinde tahsil edilmiş ve vergilendirilmiş olduğundan vergiye tabi bulunmamaktadır.

- Şirketiniz tarafından yurt içindeki müşterilere verilen servis hizmetinde, şirketiniz tarafından yapılan bu hizmetler her ne kadar müşterilere yapılıyor ise de aslında satıcı firmaya karşı yapıldığından ve söz konusu hizmetten yurt içinde faydalandığından satıcı firmalara verilen servis hizmeti vergiye tabidir. Bu itibarla şirketiniz tarafından yapılan servis hizmetleri dolayısıyla satıcı firma adına düzenlenecek faturada KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim satıcı firmaya garanti kapsamında verilen servis/aracılık hizmetlerine ilişkin olarak, değiştirilecek olan parçaların ithali sırasında şirketinizce ödenecek olan her türlü vergi, resim, harç ile sigorta bedeli, nakliye vb. giderlere ilişkin belgelerin şirketiniz adına düzenlenmesi halinde, söz konusu ödemelerin muhatabı şirketiniz olmasa dahi, sunulan hizmetin oluşturulmasına yönelik bahsi geçen ödemelerin

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

yurt dışındaki satıcı firmaya şirketinizce birebir yansıtılmasında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ancak, garanti kapsamında değiştirilecek olan parçaların ithaline ilişkin ödenen vergi, resim, harç, nakliye vb. giderlere ilişkin belgelerin yurt dışında mukim satıcı firma adına düzenlenmesi ve söz konusu giderlerin muhatabının yurt dışındaki satıcı firma olması halinde, bu giderler şirketiniz tarafından ödense bile, bu bedellerin birebir yurt dışındaki satıcı firmaya yansıtılması KDV'ye tabi olmayacaktır.

- Yurt dışında mukim satıcı firmaya verilen servis/aracılık hizmetleri nedeniyle alınacak komisyon bedelleri de genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

### **III -VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 nci maddesinde, "*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*",

- 229 uncu maddesinde, "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*",

- (231/5) maddesinde, "*5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*",

- 232 nci maddesinde, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

- 1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;*
- 2. Serbest meslek erbabına;*
- 3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;*
- 4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;*
- 5. Vergiden muaf esnafa.*

*Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (2022 yılı için 2.000 TL'yi) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2022 yılı için 2.000 TL'den) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."*

- 230 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının (5) numaralı bendinde; *"5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.)*

*Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir. Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, Vergi Usul Kanununun 230 uncu maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, ticari mal hareketinin izlenmesi amacıyla, mal sevkiyatında kullanılması zorunlu belgelerden olan sevk irsaliyesinin hangi hallerde düzenleneceği ve uyulması gerekli esaslara ilişkin olarak 167, 173, 206, 211, 232, 238, 246 ve 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklamalar yapılmıştır.

Ayrıca, yansıtma, esas itibarıyla, ticari faaliyet kapsamında bir işlemin yapılmaması, yapılan iş ve işlemlerde bir gelir elde etme veya kar ve zarar beklentisini taşıyacak herhangi bir unsurun bulunmaması, yasal uygulamalar nedeniyle muhatap olunan ya da diğer bir işletme adına ödeme veya tahsilat yapılması durumlarında, yapılan ödeme veya henüz ödeme yapılmamışsa tahakkuk eden bedellerin asıl muhatabına aktarılmasını ifade etmektedir. Bu bakımdan üretilen mal veya hizmetin maliyetine girmeyen, gelirin elde edilmesi ve ticari faaliyetinin devamı ile ilişkisi olmayan, üçüncü kişiler adına yapılan giderlerin asıl muhatabına yansıtılmasında yansıtma faturası düzenlenmesi, düzenlenen faturaya *"fatura muhteviyatı işlemin bir masraf aktarımı olduğu ve masrafların gerçek ilgisine intikal ettirildiğine"* ilişkin bir şerh düşülmesi ve ekine masraf aktarımına konu işleme ait fatura veya benzeri belgelerin bir örneğinin eklenmesi işlemin gerçek mahiyetinin tevsiki açısından önem arz etmektedir.

Buna göre;

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- Yurt dışındaki firmanın garanti süresi içerisinde ve garanti belgesi dahilinde müşterilerine sağladığı hizmet kapsamında, şirketiniz tarafından müşterilere bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler için müşteriler adına fatura veya fatura yerine geçen belge düzenlenmeyecek, ancak şirketiniz tarafından yurt içindeki müşterilere verilen servis hizmeti, her ne kadar müşterilere yapılıyor ise de esas itibarıyla satıcı firmaya karşı yapıldığından, şirketiniz tarafından yapılan servis hizmetlerine ilişkin fatura satıcı firma adına düzenlenecektir.

- Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim satıcı firmaya verilen servis/aracılık hizmetlerine ilişkin olarak, değiştirilecek olan parçaların ithali sırasında şirketinizce ödenecek olan her türlü vergi, resim, harç ile sigorta bedeli, nakliye vb. giderlere ilişkin belgelerin şirketiniz adına düzenlenmesi halinde, söz konusu ödemelerin muhatabı şirketiniz olmasa dahi, sunulan hizmetin oluşturulmasına yönelik bahsi geçen ödemelerin yurt dışındaki satıcı firmaya şirketinizce birebir yansıtılmasında, yukarıda belirtilen mahiyette, fatura düzenlenecektir.

Ancak, söz konusu giderlere ilişkin belgelerin yurt dışında mukim satıcı firma adına düzenlenmesi ve söz konusu giderlerin muhatabının yurt dışındaki satıcı firma olması halinde, bu giderler şirketiniz tarafından ödense bile, bu bedellerin birebir yurt dışındaki satıcı firmaya yansıtılmasına ilişkin olarak fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte, söz konusu ödemelerin/taahhütlerin tevsikinin sözleşme, makbuz, dekont vb. evrak ile yapılabilmesi mümkün bulunmakta olup, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri gereğince bu belgelerin muhafaza ve istenildiğinde ibraz edilmesi gerektiği tabiidir.

- Yurt dışında mukim satıcı firma tarafından üretilen ürünlerin bedelsiz sevkiyatlarının ve müşteriye bedelsiz teslimine yönelik, komisyon bedeline konu, şirketiniz tarafından verilen servis/aracılık hizmetine ilişkin olarak yurt dışında mukim firma adına genel hükümler çerçevesinde fatura düzenlenecektir.

- İthal edilen ürünlerin, garanti kapsamındaki montaj, kurulum, servis ve garanti hizmetleri nedeniyle şirketinizce taşınması/taahhüt edilmesi halinde, şirketinizce sevk irsaliyesi düzenlenecek olup, sevk irsaliyesinde, montaj, kurulum, servis, garanti hizmeti sözleşmeleri kapsamında ücretsiz değişim gibi nedenlerle taşındığına ilişkin bir açıklamaya da yer verilmesi gerektiği tabiidir.

### **3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.03.2023 tarihli ve 11395140-105[VUK-1-21709]-323016 sayılı " Kur farkında KDV uygulaması" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketiniz tarafından ticareti yapılan bazı ürünlerin ithal olması nedeniyle dövize endeksli fiyatlandırılarak müşteriler ile döviz bazında anlaşma yaptığınız ve faturaları döviz cinsinden düzenlediğiniz, bu işlemlere

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

karşılık Türk Lirası (TL) cinsinden vadeli çek ile tahsilat yaptığımız, TL cinsinden çekin şirketinizce ciro edildiği tarihteki döviz kurundan dövize çevrilerek müşterilerinizin döviz bakiyesinden düştüğü, fatura düzenlendiği tarihten sonra döviz kurunda artış olması halinde müşterilerin firmanıza kur artışlarını da kapsayacak şekilde çek ile ödeme yaptığı, bu durumda aradaki farkın iç yüzde yöntemi ile katma değer vergisi (KDV) hesaplanarak kayıtlara alındığı, müşteriler ile yapılan sözleşme gereği TL olarak verilen çekin vadesi geldiğinde döviz kurunda artış olması halinde firmanıza çek ile yapılan ödeme ilk fatura tutarını karşılamadığından alınan çek ciro edilse dahi müşteriden ek ödeme talep edilerek müşterilerin döviz cinsinden borcunun arttırıldığı belirtilerek, ikinci durumda tahsil edilen bedel üzerinden düzenlenecek faturanın kur farkı faturası mı yoksa vade farkı faturası mı olarak düzenleneceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 215 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, "2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz. ...",

- 227 nci maddesinde, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.",

- 229 uncu maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.",

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır",

- 258 inci maddesinde, "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.",

- 280 inci maddesinde, "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Kanununun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, 536 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde, "(1) 20/4/1976 tarihli ve 15565 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 27/12/1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince, değerlendirme günü itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınır.

(2) Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- (20/1) maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

- (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 matraha dahil olduğu,

- 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltereği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "*Matraha Dâhil Olan Unsurlar*" başlıklı (III/A-5.) bölümünün "*Kur Farkları*" başlıklı (III/A-5.3.) alt bölümünde de, "*Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.*

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.*

*Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.*

*Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz." açıklamaları yer almaktadır.*

Bu bağlamda, bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlendiği satışlar nedeniyle vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında lehe veya aleyhe oluşan kur farkları için kural olarak, lehine kur farkı oluşan mükellef tarafından fatura düzenlenmesi ve kur farkı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Buna göre, alıcı tarafından Türk Lirası (TL) olarak düzenlenen çekin vadesi geldiğinde döviz kurunda artış olması halinde şirketinize çek ile yapılan ödeme ilk fatura tutarını karşılamadığından, alınan çek ciro edilse dahi, müşteriden kur farkı olarak alınan ek ödeme KDV matrahına dahil olacağından, söz konusu ödemeye ilişkin olarak kur farkı faturası düzenlenmesi ve faturada yukarıda belirtildiği şekilde KDV hesaplanması gerekmektedir.

### **3. Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.01.2023 tarihli ve 47285862-125[37-2019/12]-3829 sayılı " Yurtdışındaki Aracıya Ödenen Komisyon Bedelinin Sehven Ortak Hesabına Atılması" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden;

- Tekstil fabrikalarının klima santrali ile ekipmanlarının üretimi ve ticareti faaliyeti kapsamında yurtiçi/yurtdışı satışlarınızın olduğu,

- Özbekistan'da bir firmayla yapılan anlaşmaya ilişkin olarak bazı aracı firmalara komisyon ödemesi yaptığınızı, bu kapsamda komisyon bedeli olarak 28/8/2018 tarihinde ...Hollanda firmasına 300.000,00 USD transfer yaptığınızı ancak, ödemeye ait faturanın 2019 yılında geleceği,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- Bahsedilen komisyon ödemesinin muhasebe kayıtlarına (331 numaralı hesaba), 28/8/2018 tarih ve 420 yevmiye numarası ile sehven şirket ortağı ... adına o günkü kur üzerinden kaydedildiği/alındığı

hususlarından bahisle, sehven ortaklara borçlar hesabına alınan bedelin 2019 yılı hesaplarında komisyon gideri olarak yazılıp yazılmayacağı ile ortaklara borçlar hesabından alınacak bu tutarın muhasebe kayıtlarında hangi hesapta kapatılacağı hakkında Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

## I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN,

(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 171 inci maddesinde, "*Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:*

1. *Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;*

2. *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;*

3. *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*

4. *Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*

5. *Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek."*

- 174 üncü maddesinde, "*Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır..."*,

- 183 üncü maddesinde, "*Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir..."*,

- 217 nci maddesinde, "*Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.*

*Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır."*

- 219 uncu maddesinde, "*Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez."

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında da, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların, Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yapılan harcamaların defter kayıtlarına intikal ettirilerek gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi, esas itibariyle, mezkûr Kanun uygulamasında kullanılma zorunluluğu bulunan belgelerle tevsik edilmesi suretiyle mümkün bulunmakla birlikte, Kanunun 227 nci maddesi uygulamasında, yurt dışında mukim olan işletmelerin düzenlediği belgelerin, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli belge sayılması kaydıyla, bu belgeler de kayıtları ispat/tevsik edici belge olarak kabul edilmektedir.

213 sayılı Kanunun "Mükellefin Ödevleri" başlığını taşıyan ikinci kitabının "Defter Tutma" ile ilgili düzenlemeler içeren ikinci kısmının 9 uncu bölümünde "Kayıt Nizamı" ile ilgili hükümlere yer verilmiş olup, bu kapsamda, defter kayıtlarının değiştirilmemesi esas olmakla birlikte, Kanunun yanlış kayıtların düzeltilmesi ile ilgili 217 inci maddesinde, yevmiye defterine yapılan bir kaydın düzeltilmesinin ancak "muhasebe ilkelerine" göre yapılabilmesi belirtilmek suretiyle, kayıtların düzeltilmesi belirli kurallara bağlanmıştır. Dolayısıyla, kayıtlarda bir düzeltme yapılmasının gerekliliği halinde, yevmiye defterinde muhasebe ilkelerine uygun olarak düzeltmenin yapılması icap etmekte olup, kayıtlara intikal ettirilmesi gereken düzeltmeye dayanak işlemlerin/belgelerin, ilgili hesap döneminin kapanmasından sonraki hesap dönemlerinde geçmişe dönük olarak ilgili dönem defterine kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kayıtların cari dönem defterlerine yapılması ve gerekiyor ise ilgili dönem beyannamelerinin de mevzuata uygun şekilde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda, mezkur Kanunun açık hükmü gereğince, muamelelerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve açıklığını kaybetmeyecek bir zaman zarfında, mezkûr Kanun ve ilgili mevzuatta ön görülen süreler içerisinde kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmekte olup, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte düzenlenerek kanuni defterlere kaydedilmesi gereken faturanın, sonraki yıllarda geçmişe dönük olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıl defterine kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır.

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Ancak, genel muhasebe ilkelerine uymak ve ilgili yıl (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıl) gelir/gider hesaplarıyla bağlantı kurulmak suretiyle söz konusu faturanın içinde bulunulan yılın defterlerine kaydedilmesi gerekmektedir.

(2) 213 sayılı Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak;

1. Muhasebenin Temel Kavramları,
2. Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
3. Mali Tablolar İlkeleri,
4. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
5. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi

konularında düzenlemeler 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Tebliğin Muhasebe Usul ve Esaslarının yer aldığı "Muhasebenin Temel Kavramları" bölümünde "4. Dönemsellik Kavramı", "*Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.*

*Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır."* şeklinde açıklanmıştır.

Ayrıca aynı Tebliğin, "Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde "681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)" hesabı ile ilgili olarak, "*Cari dönemden önceki döneme ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata yada unutulma nedeni ile yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarların gösterildiği hesaptır.*" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu itibarla, 2018 yılında komisyon bedeli olarak yurtdışında yer alan firmaya transfer edilen ve sehven "331- Ortaklara Borçlar" hesabına alınan komisyon giderinin dönemsellik kavramı gereğince "681- Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

## II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; 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 belirtilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup, ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 38 inci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip ve 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 anılan kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılır.

Tahakkuk, gelir ve giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Tahakkuk esasında, geliri doğuran muamelelerin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Diğer bir ifade ile tahakkuk esasında vergilendirme yapılabilmesi için, alacak hakkının doğmuş olması gerekir. Gerek hasılat gerekse giderlerin hangi hesap dönemine ilişkin olduğunun tespiti açısından hasılatın tahsil edilip edilmediğinin, giderlerin ise ödenmiş olup olmadığının bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurum kazancına dahil olan muamelelere ilişkin tutarların miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğundan, sonradan düzenlenmiş faturalara konu işlemin tekemmül ettiği tarihte miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşen yani tahakkuk eden tutarların, bu tarih itibarıyla kurum kazancının elde edilmesinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu nedenle, şirketiniz tarafından 2018 yılında yurt dışındaki yerleşik Hollanda firmasından alınan aracılık hizmeti komisyon bedelinin, söz konusu yıla ilişkin kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Buna göre, şirketinizin 2018 yılında kaydını yanlış yaptığı komisyon bedelini 2018 yılı hesap dönemi için düzeltme beyannamesi vererek 2018 yılı hesap dönemi kurum kazancına gider olarak yansıtması, 2019 yılı hesap dönemi beyannamesinde ise kaydı düzeltilen söz konusu gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alması gerekmektedir.

#### **4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.03.2023 tarihli ve 11395140-105[VUK-1-21709]-323016 sayılı " Kur farkında KDV uygulaması" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketiniz tarafından ticareti yapılan bazı ürünlerin ithal olması nedeniyle dövize endeksli fiyatlandırılarak müşteriler ile döviz bazında anlaşma yaptığınız ve faturaları döviz cinsinden düzenlediğiniz, bu işlemlere karşılık Türk Lirası (TL) cinsinden vadeli çek ile tahsilat yaptığınız, TL cinsinden çekin şirketinizce ciro edildiği tarihteki döviz kurundan dövize çevrilerek müşterilerinizin döviz bakiyesinden düşüldüğü, fatura düzenlendiği tarihten sonra döviz kurunda artış olması halinde müşterilerin firmanıza kur artışlarını da kapsayacak şekilde çek ile ödeme yaptığı, bu durumda aradaki farkın iç yüzde yöntemi ile katma değer vergisi (KDV) hesaplanarak kayıtlara alındığı, müşteriler ile yapılan sözleşme gereği TL olarak verilen çekin vadesi geldiğinde döviz kurunda artış olması halinde firmanıza çek ile yapılan ödeme ilk fatura tutarını karşılamadığından alınan çek ciro edilse dahi müşteriden ek ödeme talep edilerek müşterilerin döviz cinsinden borcunun arttırıldığı belirtilerek, ikinci durumda tahsil edilen bedel üzerinden düzenlenecek faturanın kur farkı faturası mı yoksa vade farkı faturası mı olarak düzenleneceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 215 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, "2. a) *Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz. ...*",

- 227 nci maddesinde, "*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*",

- 229 uncu maddesinde, "*Fatura, satılan emtia veya yapılan hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*",

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "*5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nevi, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli,*

**İstanbul Merkez Adres:**

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

*faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır",*

- 258 inci maddesinde, "*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.*",

- 280 inci maddesinde, "*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.*

*Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.*

*Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, 536 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde, "(1) 20/4/1976 tarihli ve 15565 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 27/12/1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince, değerlendirme günü itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınır.

(2) Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- (20/1) maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

- (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 matraha dahil olduğu,

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

- 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltereği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "*Matraha Dâhil Olan Unsurlar*" başlıklı (III/A-5.) bölümünün "*Kur Farkları*" başlıklı (III/A-5.3.) alt bölümünde de, "*Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.*

*Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.*

*Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.*

*Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz." açıklamaları yer almaktadır.*

Bu bağlamda, bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlendiği satışlar nedeniyle vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında lehe veya aleyhe oluşan kur farkları için kural olarak, lehine kur farkı oluşan mükellef tarafından fatura düzenlenmesi ve kur farkı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Buna göre, alıcı tarafından Türk Lirası (TL) olarak düzenlenen çekin vadesi geldiğinde döviz kurunda artış olması halinde şirketinize çek ile yapılan ödeme ilk fatura tutarını karşılamadığından, alınan çek ciro edilse dahi, müşteriden kur farkı olarak alınan ek ödeme KDV matrahına dahil olacağından, söz konusu ödemeye ilişkin olarak kur farkı faturası düzenlenmesi ve faturada yukarıda belirtildiği şekilde KDV hesaplanması gerekmektedir.

## E. DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

**1. Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.03.2023 tarihli ve E-31435689-155-34376 sayılı ‘ Düzenleme şeklinde gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinde damga vergisi’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamında Belediye Başkanlığınıza ait ... yüzölçümlü arsanın ... tarih ve ... ihale sayılı encümen kararı ile ... TL bedel karşılığında ...'ya satılmasına karar verildiği, söz konusu taşınmaza ilişkin Belediye Başkanlığınıza ile ... arasında Konya 7. Noterliğinde ... tarihli ve ... yevmiye numaralı "*Düzenlenme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi*" düzenlendiği, sözleşmenin 6 ncı maddesinde kesin teminatın ihale sonunda oluşan ihale bedelinin %6'sı olduğu, 9 uncu maddesinde, gayrimenkul satış bedeli ve ihale masraflarının tamamı ödenmeden gayrimenkulün tapusunun verilmeyeceği ancak gayrimenkul satış bedelinin kalan kısmı tutarında bankalar veya özel finans kurumlarının verecekleri süresiz kesin teminat mektubu verilmesi halinde tapu devrinin yapılabileceği belirlemelerine yer verildiği belirtilerek, sözleşmeye konu gayrimenkulün toplam ihale bedeli üzerinden mi yoksa teminat bedeli üzerinden mi damga vergisine tabi tutulacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 4 üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı; 6 ncı maddesinde, bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınacağı, bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "*I.Akitlerle ilgili kağıtlar*" başlıklı bölümünün A/3 fıkrasında kefalet, teminat ve rehin senetlerinin, A/8 fıkrasında, resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin nispi damga vergisine tabi olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)

Diğer taraftan, 3/2/2017 tarihli ve 29968 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31/1/2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun "*I.Akitlerle ilgili kağıtlar*" başlıklı bölümünün A/8 fıkrasında yer alan resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerine "0" (sıfır) nispetinde damga vergisi uygulanacağı karara bağlanmıştır.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ekinde yer alan Konya 7. Noterliğinde düzenlenen ... tarihli ve ... yevmiye numaralı "*Düzenlenme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi*"nin incelenmesinden, 2 nci maddesinde, sözleşmenin konusunun, mülkiyeti Belediyenize ait tapunun ... numarasında kayıtlı ... yüzölçümlü arsanın satışı olduğu; 4 üncü maddesinde, gayrimenkulün satış bedelinin ihale sonucu oluşan ... TL olduğu; 5 inci maddesinde satış bedelinin 1 peşin, kalanın 11 taksit şeklinde ödeneceği; 6 ncı maddesinde, kesin teminatın ihale sonucunda oluşan ihale bedelinin % 6'sı olduğu ve sözleşme devam ettiği süre içerisinde iade edilmeyeceği; 9 uncu maddesinde, gayrimenkul satış bedelinin ve ihale masraflarının tamamı ödenmeden gayrimenkulün tapusunun verilmeyeceği, ancak gayrimenkul satış bedelinin kalan kısmı tutarında Banka veya Özel Finans Kurumlarının verecekleri süresiz kesin teminat mektubu verilmesi halinde tapu devrinin yapılabileceği belirlenmelerine yer verildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, özelge talep formuna ekli "*Düzenlenme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi*" başlıklı kağıda "0" (sıfır) nispetinde damga vergisi uygulanması mümkün bulunmakla birlikte, söz konusu sözleşmenin; 6 ncı maddesinde kesin teminata ilişkin belirlemelere yer verildiği, 9 uncu maddesinde yapılan düzenlemeye göre kağıdın düzenlendiği tarih itibarıyla belli ve hesap edilebilir bir tutarın tespit edilemeyeceği hususu dikkate alındığında, 488 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren kesin teminat tutarı üzerinden aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-3 fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Saygılarımızla,

Rotax Denetim

**İstanbul Merkez Adres:**  
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:  
12 34752 Ataşehir/İstanbul  
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

**Ankara Ofis:**  
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6  
Çankaya/Ankara  
Tel: 0312 440 35 40  
Faks: 0850 259 20 03

**Adana Ofis:**  
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer  
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2  
Çukurova/ADANA  
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

**Çorum Ofis:**  
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.  
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi  
Merkez/Çorum  
Tel: 0 534 376 74 75

**Rotax Denetim**

[www.rotaxdenetim.com/](http://www.rotaxdenetim.com/)