

# ROTAX

"Vergi ve Denetimde Rotanız"

## ROTAX DENETİM

### YENİ YAYINLANMIŞ

### ÖZELGELER

### VÖ.2024/2

**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.2024/2

Tarih: 25/09/2024

## İçindekiler Tablosu

A. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER.....	5
1. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.08.2024 tarihli ve E-62030549-125-1031842 sayılı " Film festivalinde verilecek para ödüllерinin vergilendirilmesi" konulu özelgesi.....	5
2. Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2024 tarihli ve E-46480499-120.04.99[2021/1769]-94723 sayılı " Serbest meslek erbabının ofis giderleri, vergi, yapılandırma ve Bağ-Kur borçlarını ödemek için kullandığı krediye ait faizlerin mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması" konulu özelgesi .....	9
3. Rize Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 08.07.2024 tarihli ve E-85550353-120.01[2023]-22775 sayılı " Yurt dışından elde edilen kar paylarının vergilendirilmesi" konulu özelgesi ..	11
4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.07.2024 tarihli ve E-62030549-120-890906 sayılı " Kar paylarının vergilendirilmesinde indirilecek gider" konulu özelgesi.....	17
5. Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2024 tarihli ve E-30094508-120-18318 sayılı " Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanma talebi" konulu özelgesi .....	19
6. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.06.2024 tarihli ve E-62030549-120-737282 sayılı " Yurt dışından döviz olarak elde edilen ücretin gelir vergisi karşısında durumu" konulu özelgesi.....	24
7. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.06.2024 tarihli ve E-11355271-120.01.02.07[2022/9]-36384 sayılı " Motosikletle yapılan kurye faaliyetinde ikametgah ve iş yeri olarak kullanılan gayrimenkul için yapılan giderlerin ticari kazanç tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı" konulu özelgesi .....	26
8. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.05.2024 tarihli ve E-93767041-120-99119 sayılı " Ödenmeyen SGK primlerinin, SGK prim teşvikleri ile belediyeler tarafından sağlanan gelir desteklerinin hasılat esaslı kazancın tespitinde hasılatı dahil edilip edilmeyeceği" konulu özelgesi.....	29
9. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2024 tarihli ve E-84974990-130[KDV.2/İ/30-2022/2]-260162 sayılı " Aktife kayıtlı olmayan araca ilişkin giderlerin gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden indirim konusu yapıp yapılmayacağı" konulu özelgesi .....	34

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/)

10. Sivas Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10.05.2024 tarihli ve E-67630374-120[2023]-11665 sayılı " İnternet Üzerinden Takipçi ve Beğeni Satma Basit Usulde Mükellefiyet" konulu özelgesi.....	38
B. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER .....	40
1. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2024 tarihli ve E-76464994-130[KDV.2023.132] sayılı " Yurt dışında mukim firmaya verilen tasarım, yazılım ve danışmanlık hizmetinin KDV ve KVK karşısındaki durumu" konulu özelgesi .....	40
2. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2024 tarihli ve 64597866-125- sayılı " Geri kazanım katılım payı" konulu özelgesi .....	46
3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.07.2024 tarihli ve E-62030549-125 sayılı " İhracattan elde edilen döviz gelirlerinin Türk Lirasına dönüştürülmesi kapsamında elde edilen döviz dönüşüm desteğinin Kurumlar Vergisi oranında 5 puan ind.uygulanıp uygulanmayacağı" konulu özelgesi .....	52
4. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2024 tarihli ve E-84098128-125[32-2022/32] sayılı " Türkiye deki yat limanlarında yabancı bayraklı gemilere verilen hizmetlerin hizmet ihracaatı sayılarak KVK 32 nci madde hükmüne göre %1 vergi indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı" konulu özelgesi .....	54
5. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.07.2024 tarihli ve E-62030549-125[10-2021/229] sayılı " Yurt dışında mukim kişilere verilen saç ekimi hizmetinin vergilendirilmesi" konulu özelgesi.....	55
6. Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2024 tarihli ve 88342184-130 sayılı " Kooperatife ait iktisadi işletmenin mükellefiyet durumu" konulu özelgesi .....	57
7. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2024 tarihli ve E-62030549-120 sayılı " Şirket yönetim kurulu üyesine ödenen huzur hakkının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği" konulu özelgesi .....	65
8. Afyonkarahisar Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 12.07.2024 tarihli ve E-63611781-125.19[KVK.ÖZLG.2023/3] sayılı " Kısmi Bölünme" konulu özelgesi .....	68
9. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2024 tarihli ve E E-84098128-125[10-2024/1] sayılı " İstanbul Finans Merkezi Katılımcı belgesine ilişkin indirim uygulaması" konulu özelgesi. 70	
10. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.07.2024 tarihli ve E-62030549-125[10/2022] sayılı " Nevi değişikliği halinde nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi" konulu özelgesi.....	74
11. Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.07.2024 tarihli ve E-50869037-105 sayılı " 7440 sayılı Kanun hükümlerine göre kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın şirketin sermayesine ilave edilip edilemeyeceği" konulu özelgesi .....	78

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/)

12. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.07.2024 tarihli ve E-93767041-125[0940262816] sayılı "Revize Edilen Yatırım Teşvik Belgesinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması" konulu özelgesi.....	80
13. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.06.2024 tarihli ve bila sayılı "Halka arz amacıyla yapılan sermaye artışının SPK tarafından uygun görülmemesi sebebiyle geri alınarak sermaye azaltımı yapılmasında vergilendirme" konulu özelgesi .....	82
C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER .....	87
1. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2024 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-603249 sayılı "Sigorta poliçe bedelleri karşılığı verilen reklam hizmetlerinde KDV tevkifatı" konulu özelgesi.....	87
2. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.05.2024 tarihli ve E-97726449-130-79529 sayılı "Digital kurye taşımacılığında KDV tevkifatı" konulu özelgesi.....	89
3. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.03.2024 tarihli ve E-84974990-130[KDV1/İ/9-194/2022]-157912 sayılı "Sfero karbonu, metalik silis, nikel, ferro mangan, ferro krom, döküm piki ve çelik bilya (granül) ürünlerinin tesliminde KDV tevkifatı" konulu özelgesi ...	93
D. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER.....	100
1. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.05.2024 tarihli ve E-11395140-105[VUK-3-2836]-696025 sayılı "Enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas alınacak tarih" konulu özelgesi .	100
2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2024 tarihli ve E-11395140-105[VUK-3-2801]-670927 sayılı "Enflasyon düzeltmesinde parasal olmayan kıymet tespiti" konulu özelgesi .	106
3. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2024 tarihli ve E-67854564-105[1741-9476]-294972 sayılı "7440 sayılı Kanununun 6'ncı maddesi kapsamında beyan edilerek 525 No.lu hesapta takip edilen tutarın enflasyon muhasebesi uygulaması sonrasında hangi hesapta izleneceği" konulu özelgesi.....	108
4. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2024 tarihli ve E-67854564-105[1741-9425]-273165 sayılı "7326 ve 7440 sayılı Kanunlar kapsamında 296 no.lu geçici hesapta izlenen tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı" konulu özelgesi .....	111

**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. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.08.2024 tarihli ve E-62030549-125-1031842 sayılı "Film festivalinde verilecek para ödülllerinin vergilendirilmesi" konulu özelgesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; vakfınızın Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklenen kısa film festivali düzenlediği ve vakfınızca festivale katılan film sahiplerinden dereceye girenlere para ödülü verildiği belirtilerek bu ödüllerin ödenirken gelir vergisi veya veraset ve intikal vergisi yönünden kesinti yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

### GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Teşvik ikramiye ve mükafatları" başlıklı 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükafatların gelir vergisinden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiş olup, bu istisna hükmünün uygulanabilmesi için, ödemenin maddede belirtilen iş ve faaliyetleri teşvik amacıyla ve memleket çapında önemi haiz bir çalışma sonucu yapılmış olması gerekmektedir.

Aynı Kanunun "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, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben*

**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/)

yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

...

2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

a) 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 17)

b) Diğerlerinden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %20.)

...

vergi tevkifatı yapılır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, güzel sanatlar kavramı ile ilgili olarak güzel sanat eserlerinin tanımına ve hangi faaliyetlerin güzel sanat olarak nitelendirildiğine 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda yer verilmiştir.

Anılan Kanunun "Güzel sanat eserleri" başlıklı 4 üncü maddesinde, "Güzel sanat eserleri, estetik değere sahip olan;

1. Yağlı ve suluboya tablolar; her türlü resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel, yazılar ve tezhipler, kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç veya diğer maddelerle çizilen veya tespit edilen eserler, kaligrafi, serigrafi,

**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. *Heykeller, kabartmalar ve oymalar,*

3. *Mimarlık eserleri,*

4. *El işleri ve küçük sanat eserleri, minyatürler ve süsleme sanatı ürünleri ile tekstil, moda tasarımları,*

5. *Fotoğrafik eserler ve slaytlar,*

6. *Grafik eserler,*

7. *Karikatür eserleri*

8. *Her türlü tiplerdir.*

*Krokiler, resimler, maketler, tasarımlar ve benzeri eserlerin endüstriyel model ve resim olarak kullanılması, düşünce ve sanat eserleri olmak sıfatlarını etkilemez." hükmü yer almaktadır.*

Ayrıca, Korunması Gerekli Taşınır Kültür ve Tabiat Varlıklarının Tasnifi, Tescili ve Müzelere Alınmaları Hakkında Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) alt bendinde, "*Bedii vasfı haiz olan; yağlı ve sulu boya tablolar, resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar ve tezhipler, kazıma, oyma kakma eserler, heykeller, kabartmalar, mimarlık eserleri, el işleri ve küçük sanat eserleri ve fotoğraf eserleri*" güzel sanat eserleri olarak tanımlanmıştır.

Bu bağlamda, mezkur Kanun ve Yönetmelik hükümlerine göre sinema, güzel sanat dalları arasında sayılmadığından ve verilen ödüller memleket bakımından faydalı olan diğer

**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/)

işler ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükafatları kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu ödüllerin Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.

Buna göre, düzenlemiş olduğunuz kısa film festivaline katılan film sahiplerinden dereceye girenlere verilen para ödülleri kazanan kişi veya kişilerin serbest meslek erbabı olması halinde bunlara yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, para ödülleri ticari kazanç mükelleflerine verilmesi halinde ise bunlara yapılan ödemeler gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

### **VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun "Verginin mevzuu" başlıklı birinci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Kanunda kullanılan tabirler" başlıklı 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde "Şahıs" tabirinin; hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmü şahısları, (b) bendinde "Mal" tabirinin; mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları, (d) bendinde ise "İvazsız intikal" tabirinin; hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği 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/)



Bu hükümlere göre, malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, gelir vergisinin konusuna giren ödemeler karşılıksız olsa dahi veraset ve intikal vergisine tabi tutulmamaktadır.

Bu itibarla, vakfınızın düzenlediği kısa film festivalinde, festivale katılan film sahiplerinden dereceye girenlere verilecek ödüller gelir vergisinin konusuna girmesi durumunda veraset ve intikal vergisinin konusuna girmeyecek olup festivale katılan film sahiplerinden dereceye girenlere verilecek ödüllerin gelir vergisinin konusuna girmemesi halinde ise söz konusu ödüllerin genel hükümler çerçevesinde veraset ve intikal vergisinin hesabında beyana konu edilmesi gerekmektedir.

**2. Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2024 tarihli ve E-46480499-120.04.99[2021/1769]-94723 sayılı " Serbest meslek erbabının ofis giderleri, vergi, yapılandırma ve Bağ-Kur borçlarını ödemek için kullandığı krediye ait faizlerin mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, avukatlık faaliyeti ile iştiغال ettiğiniz, faaliyetiniz ile ilgili olarak ofis giderleri, dosya harçları ve masrafları, vergi, yapılandırma ve Bağ-Kur borçlarınızı ödemek için ticari banka kredisi çektiğiniz belirtilerek ofis giderleri, söz konusu krediye ilişkin kredi dosya masrafı, kredi taksitlerine isabet eden faiz tutarları ve buna ilişkin banka ve sigorta muameleleri vergisinin mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı 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/)

- "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 kazancının tespiti" başlıklı 67 nci maddesinde, *"Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.*

... ",

- "Mesleki giderler" başlıklı 68 inci maddesinde, *"Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir.*

*1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler.*

... "

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 68 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında yapılan giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilebilmesi için söz konusu giderin mesleki faaliyetin idamesi ile açık ve

**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/)

doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması öngörülmüştür.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, faaliyetinizle ilgili ofis giderleri, dosya harçları ve masrafları, vergi, yapılandırma ve Bağ-Kur borçlarını ödemek için çekmiş olduğunuz ve bu amaçla kullanılacak banka kredisine ait dosya masrafı, kredi taksitlerine isabet eden faiz tutarları ile krediye ait masraf olarak kabul edilen banka ve sigorta muameleleri vergisinin mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

**3. Rize Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 08.07.2024 tarihli ve E-85550353-120.01[2023]-22775 sayılı " Yurt dışından elde edilen kar paylarının vergilendirilmesi" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Türkiye'de şahıs firması olarak verdiğiniz tercüme hizmetleri dolayısıyla gelir vergisi mükellefiyetinizin bulunduğu, ayrıca kanuni ve iş merkezi İngiltere'de bulunan Şirketinizden temettü kazancı elde ettiğiniz ve söz konusu temettü kazancınız ile şirket kazancının İngiltere'de vergilendirilmekte olduğu belirtilerek, yurtdışındaki Şirketinizden elde etmiş olduğunuz temettü geliri nedeniyle Türkiye'de gelir vergisi ödeyip ödemeyeceğiniz hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

**GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup, anılan Kanunun 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.İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeninin 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.)",

- 22 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında;

"4. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı, bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden müstesnadır."

- 75 inci maddesinde ;

"Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1.Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler 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/)

2.İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz.)

..."

- 86 ncı maddesinde;

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanununun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

...

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı için 8.400 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

..."

hükümleri 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/)

Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesine 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanununun 8 inci maddesi ile eklenen dördüncü fıkra hükmü gereği, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı, bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden istisna olup söz konusu düzenleme 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan, anılan Kanununun 123 üncü maddesinde tam mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirileceği, indirilecek miktarın gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olması halinde, fazla olan tutarın indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu vergi indiriminin yapılabilmesi için yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmeyen ve istisna uygulamasına konu olmayan yurt dışından elde edilen kar paylarının tamamının, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendi gereğince ilgili yıla ilişkin beyan haddinin (2023 yılı için 8.400 TL, 2024 yılı için 13.000 TL) aşılması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan şartlar sağlanmak suretiyle istisnadan yararlanılması halinde anılan Kanununun 86 ncı

**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/)

maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü gereği yurt dışından elde edilen kar payının istisna düşüldükten sonra kalan kısmının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmektedir.

Buna göre, yurt dışından elde etmiş olduğunuz kar payının yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde istisna kapsamında olup olmadığı hususu da dikkate alınarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmektedir. Söz konusu gelirle ilgili olarak yurt dışında ödemiş olduğunuz vergilerin (istisnaya isabet eden tutarı hariç) ise beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından, ilgili mevzuat çerçevesinde indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

### **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:**

Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın "*Temettü*ler" başlıklı 10 uncu maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

*1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devlet mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

*2. Bununla beraber sözkonusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin mukimi ise bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşamayacaktır:*

*a) Temettünün gerçek lehdarı, temettü ödeyen şirketteki oy gücünün en az %25'ini doğrudan doğruya veya dolaylı olarak kontrol eden bir şirket ise, gayrisafi temettü tutarının %15'i;*

**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)Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının %20'si."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, İngiltere'de mukim şirket tarafından, tarafınıza yapılan temettü ödemelerinin Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 1 inci ve 2 nci fıkraları kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; İngiltere'de mukim şirketten elde ettiğiniz temettü, Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilebilecektir. Diğer taraftan, temettünün gerçek lehtar olmanız halinde Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendine göre, İngiltere mukimi şirket tarafından tarafınıza yapılan temettü ödemelerinin gayri safi tutarının yüzde 20'sini geçmemek üzere İngiltere'nin de vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Anlaşmanın iki devlete vergilendirme hakkı verdiği böyle bir durumda ise çifte vergilendirme, Anlaşmanın "*Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi*" başlıklı 23 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası çerçevesinde Türkiye'de mahsup yöntemi ile önlenecektir.

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeniz için Türkiye'de tam mükellef olduğunuzun ve tüm dünya kazançları üzerinden ülkemizde vergilendirildiğinizi tevsik eden mukimlik belgesini İngiltere yetkili makamlarına ibraz etmeniz gerekecektir. Söz konusu belgenin düzenlenerek verilebilmesi için ise Gelir İdaresi Başkanlığının [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) sayfasından ulaşılabilecek olan 20/12/2013 tarihli ve 3 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre başvuruda bulunulması gerekmektedir. Ayrıca, Başkanlığımız <https://dijital.gib.gov.tr/> bağlantı adresi üzerinden interaktif ortamda mukimlik belgesi başvurusunda bulunmak da mümkündür.

**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. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.07.2024 tarihli ve E-62030549-120-890906 sayılı ' Kar paylarının vergilendirilmesinde indirilecek gider'' konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, temettü geliri elde ettiğiniz Şirketin bedelsiz sermaye artırımında bulunduğu ve bedelsiz sermaye artırımını nedeniyle hizmet almış olduğunuz aracı kurumun tarafınızdan 29.965,92 TL tutarında komisyon ödemesi tahsil ettiği belirtilerek, safi iradınızın tespitinde kar payı gelirinizden söz konusu komisyon tutarının gider olarak indirilip indirilemeyeceği hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 75 inci maddesinde;

*"Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.*

*Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:*

*1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler 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/)

- 78 inci maddesinde ise;

"Safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından aşağıdaki giderler indirilir:

1. Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;

2. Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri (Şirket toplantılarına bizzat veya bilvekele iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilmez);

3. Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar (gelir vergisi irattan indirilmez.)"

hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Kanununun 22 nci maddesinin (3) numaralı bendinde ise, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısının gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılacağı ve tevkif edilen verginin tamamının, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkur Kanununun 86 ncı maddesinde, beyanname verilmeyecek haller sayılmış olup, anılan maddenin 1/c bendinde, tam mükellefiyette; vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükmü 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/)

Bu hükümler çerçevesinde, tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup istisna sonrası kalan tutarın, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 150.000,00 TL) aşması halinde vergiye tabi gelir olarak Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Beyana konu kar payı gelirinin safi tutarının tespitinde ise anılan Kanunun 78 inci maddesinde sayılan giderlerin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Buna göre, kar payının tahsilinin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla yapılması durumunda, tahsil işlemi nedeniyle bu kurumlara ödenen komisyon vb. giderler safi iradın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek olup, sermaye artırım işlemi nedeniyle aracı kuruma ödemiş olduğunuz komisyon tutarı ise kar payının tahsil gideri olarak kabul edilemeyeceğinden 2023 takvim yılına ilişkin kar payı gelirinizin beyanında söz konusu komisyon ödemesinin gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

**5. Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2024 tarihli ve E-30094508-120-18318 sayılı ‘ Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanma talebi’’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2023 takvim yılına ilişkin olarak 12/3/2024 tarihinde verdiğiniz ve %5'lik vergi indiriminin hesaplandığı yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ile damga vergisini kanuni süresi içerisinde (25/3/2024) ödediğiniz belirtilerek, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanmanızın mümkün 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/)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121 inci maddesinde, "Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından (6.900.000 TL) fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

**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. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlandıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

şarttır.

...

Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

..."

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/)

Söz konusu indirimın uygulanmasına ilişkin açıklamalar 301 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun; 92 nci maddesinin birinci fıkrasında, bir takvim yılına ait beyannamenin izleyen yılın **Mart ayının başından** yirmibeşinci günü (115 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen **Mart ayının son günü**) akşamına kadar verileceği, 117 nci maddesinin birinci fıkrasında da yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin **Mart ve Temmuz aylarında** olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun; 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, beyannamenin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci (**115 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile belirlenen Mart ayının son günü**) günü akşamına kadar verileceği, 21 inci maddesinin birinci fıkrasında da kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulamasıyla, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerine, belirli şartlarla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesi imkanı sağlanmıştır.

Söz konusu indirimden faydalanılabilmesi için temel iki şart, indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve indirim hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla son üç yıla ilişkin vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde muhtelif Kanunlarla yapılan değişikliklerle indirimden faydalanmaya yönelik şartların kolaylaştırılması amaçlanmıştır.

**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 madde kapsamında vergiye uyumlu mükellef kapsamına girilmesi, gelir ve kurumlar vergisi indiriminden faydalanmanın yanı sıra, akaryakıt sektöründe indirimli teminat imkanından faydalanabilmesi için de önem arz etmektedir.

Gelir vergisi beyannamesi, 1 Mart ila 31 Mart tarihleri arasında verilmekte ve tahakkuk eden gelir vergisi 31 Mart ve 31 Temmuz tarihlerine kadar iki taksitte ödenmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesi ise 1 Nisan ila 30 Nisan tarihleri arasında verilmekte ve tahakkuk eden verginin de vade tarihi olan 30 Nisan itibarıyla ödenmesi gerekmektedir. Beyanname verme ve ödeme süresi bazı yıllarda uzatılabilmektedir. Örneğin 2023 takvim yılına ilişkin beyannamelerde yapılan süre uzatımında beyanname verme ve ödeme süresi gelir vergisi için 5 Nisan 2024 tarihine, kurumlar vergisi için 6 Mayıs 2024 tarihine uzatıldığından, gelir vergisinin ilk taksitinin vadesi 5 Nisan'a, kurumlar vergisinin vadesi de 6 Mayıs'a uzatılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, 12/3/2024 tarihinde verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin 31/3/2024 (süre uzatımı nedeniyle 5/4/2024) tarihine kadar ödenebilmesi, 12/4/2024 tarihinde verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin de 30/4/2024 (süre uzatımı nedeniyle 6/5/2024) tarihine kadar ödenebilmesi kanun hükmü gereğidir.

Dolayısıyla, indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini beyanname verme süresinin son gününden daha önceki tarihlerde veren mükelleflerin, bu beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerini vadelerinde ödemeleri durumunda, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde öngörülen diğer şartları da sağlamaları kaydıyla, vergiye uyumlu mükelleflerde vergi indiriminden yararlanabilmeleri 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/)

Bu bağlamda; 12/3/2024 tarihinde verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksiti ve damga vergisinin kanuni süresi içerisinde (25/3/2024) tarihinde ödenmiş olması nedeniyle, öngörülen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, vergi indirimden faydalanmanız mümkündür.

**6. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.06.2024 tarihli ve E-62030549-120-737282 sayılı ' Yurt dışından döviz olarak elde edilen ücretin gelir vergisi karşısında durumu' konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Türkiye'de ikamet ettiğiniz, İrlanda'da mukim ... adlı bir firma bünyesinde yazılım mühendisi olarak çalıştığınız ve söz konusu firmanın Türkiye'de kanuni veya iş merkezinin bulunmadığı gibi Türkiye'de herhangi bir faaliyetinin de olmadığı belirtilerek hizmetleriniz karşılığı bu firmadan döviz olarak elde edeceğiniz ücretin Türkiye'de gelir vergisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mevzuu" başlıklı 1 inci maddesiyle gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulmuş olup gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış olup aynı Kanunun;

- "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 Medeninin 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.)"

-"Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi 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.

..."

-"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 olmıyan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

..."

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/)

Öte yandan, ... adlı firma ile imzalamış olduğunuz sözleşme incelenmiş olup "Danışman" olarak tanımlandığınız bu sözleşmenin;

-"Bağımsız Danışman İlişkisi" başlıklı 3 üncü maddesinde sözleşmede yer alan hiçbir hükmün, taraflar arasında herhangi bir işveren/çalışan ilişkisi olduğu şeklinde yorumlanamayacağı, taraflardan hiçbirinin diğeri adına hareket etme veya diğeri sözleşme veya başka bir şekilde bağlama hakkına veya yetkisine sahip olmadığı, danışman olarak kendi çalışma saatlerinizi, yerlerini ve yöntemlerini seçmekte özgür olduğunuz,

-"Vergiler" başlıklı 4 üncü maddesinde ise adı geçen şirketin ve/veya bağlı teşebbüslerin herhangi birinin çalışanı veya temsilcisi olmadığınız, şirketten ve/veya bağlı teşebbüslerinden herhangi bir maaş, emekli maaşı, ikramiye veya diğeri menfaatlere hak kazanamayacağınız, şirket tarafından şahsınıza ödenen tutarlara ilişkin tüm vergilerin ve varsa sosyal sigorta veya benzeri katkı paylarının ödenmesinden kendinizin sorumlu olacağı

açıkça ifade edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yazılım mühendisi olarak merkezi İrlanda'da bulunan teknoloji firmasına uzaktan vermiş olduğunuz hizmet serbest meslek faaliyeti niteliğinde olup bu faaliyetiniz nedeniyle elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

**7. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.06.2024 tarihli ve E-11355271-120.01.02.07[2022/9]-36384 sayılı ‘ Motosikletle yapılan kurye faaliyetinde ikametgah ve iş yeri olarak kullanılan gayrimenkul için yapılan giderlerin ticari kazanç tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, esnaf kurye olarak hizmet verdiğiniz ve iş yeri adresi olarak ikametgah adresinizi kullandığınız belirtilerek, ikametgahınızda yapmış

**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/)

olduğunuz harcamaların ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denilebilir. Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması, masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması ve masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 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 yerdir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, iş yerinin tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamış olmakla birlikte, mükelleflerin

**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/)

ticari, sınai ve zirai faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin iş yeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşıması şarttır.

Ayrıca, 23/9/2002 tarihli ve 2002/3 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde, *"... mükelleflerin ticari, sınai ve zirai faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin iş yeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliği taşıması şarttır.*

*Ancak, faaliyet konusu ayrı bir iş yeri açılmasını gerektirmeyecek nitelikte, örneğin danışmanlık, komisyonculuk vb. ise ikametgah adresinin iş yeri olarak kabulü mümkündür.*

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu bağlamda, işteğal konusu itibarıyla bir iş yeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükellefler için ikametgâh adreslerinin iş yeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılması imkan dahilindedir. Ancak, mükelleflerin yürüttükleri faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespiti halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının iş yeri adresi olmaksızın yapılmasına imkân bulunmamaktadır.

Bunun yanı sıra, ikamet edilen gayrimenkulün, faaliyetin icrasına tahsis edilmeksizin veya bu faaliyetlerde kullanılmaksızın sadece kayıtlarda iletişim adresi olarak gösterilmiş olması halinde, bu gayrimenkul iş yeri olarak kabul edilmemektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; motosikletle yapılan kurye faaliyetinin ayrı bir iş yeri açılmasını gerektirmeyecek mahiyette olması ve ikametgah adresinizin iletişim adresi olarak gösterilmiş olması nedeniyle ikamet ettiğiniz gayrimenkulün iş yeri olarak kabul edilmemesi gerektiğinden söz konusu gayrimenkule ait

**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/)

harcamalar ile ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış harcama niteliğinde olmayan ikametgahınızda yapmış olduğunuz harcamalarınızın, ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

**8. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.05.2024 tarihli ve E-93767041-120-99119 sayılı ' Ödenmeyen SGK primlerinin, SGK prim teşvikleri ile belediyeler tarafından sağlanan gelir desteklerinin hasılat esaslı kazancın tespitinde hasılataya dahil edilip edilmeyeceği' konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; "halk otobüsü/otobüs ile yapılan şehir içi ve banliyö yolcu taşımacılığı" faaliyeti ile iştiğal ettiğiniz, hasılat esaslı vergilendirme ve hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne tabi olduğunuz belirtilerek, ödenmeyen SGK primlerinin, SGK prim teşvikleri ile belediyeler tarafından sağlanan gelir desteklerinin hasılat esaslı kazanç tespitinde hasılataya dahil edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup, Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

**GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Hasılat esaslı kazancın tespiti" başlıklı 113 üncü maddesinde;

*"Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin talep etmeleri hâlinde söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının (25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dâhil tutarın) %10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınır. Vergiye tabi kazancın bu suretle tespitinde ilgili faaliyete ilişkin giderler dikkate alınmaz ve bu kazançta herhangi bir indirim veya istisna uygulanmaz.*

**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/)

*Kazançları birinci fıkra kapsamında tespit edilenlerin;*

*a) Bu faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetleri, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate alınmaz.*

*b) Bu kazançları dışındaki beyana tabi diğer kazanç veya iratları hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.*

*c) İki yıl geçmedikçe bu usulden çıkmaları mümkün değildir.*

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara 3/12/2019 tarih ve 30967 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 309 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiş olup, söz konusu Tebliğin "*Vergiye tabi kazancın hesaplanması*" başlıklı 5 inci maddesinde;

"...

*(4) Hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçen mükelleflerin şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetleri yanında vergiye tabi başkaca faaliyetlerinin veya kazanç ya da iratlarının bulunması halinde, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetlerini, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate almaları mümkün değildir. Bu mükellefler, diğer faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri kazanç veya iratları nedeniyle 193 sayılı Kanunun 113 üncü maddesi hükmünden de faydalanamayacaklardır.*

**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/)

(5) Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Bu dağıtım sonucunda müşterek genel giderlerden şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine düşen pay, diğer faaliyetlere ilişkin vergiye tabi kazancın ve gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunulup, bu faaliyete ilişkin hasılatın tamamının elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla elde edilmesi hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanabilmenin ön koşulu sayılacaktır.

Bu bağlamda; hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre vergilendirilen halk otobüsü/otobüs ile yapılan şehir içi ve banliyö yolcu taşımacılığı faaliyetiniz nedeniyle belediyeler tarafından yapılan gelir desteği ödemesinin ve 5510 sayılı Kanun uyarınca verilen teşviklerin (Gelir Vergisi Kanunu yönünden gelir olarak dikkate alınamayacağına ilişkin özel hüküm bulunan teşvikler hariç) gayrisafi hasılat tutarına dahil edilmesi ve bu kapsamda elde edilen gayrisafi hasılatın %10'unun bu faaliyete ilişkin vergiye tabi kazanç olarak dikkate alınması gerekmektedir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı KDV Kanununun 38 inci maddesinde;

*"Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi*

**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/)

*işlemlerin karşılığını teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler.*

*Birinci fıkra kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alırlar.*

*Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar.*

*Cumhurbaşkanı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

hükmü yer almaktadır.

6/2/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs

**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/)



işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

#### KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

-(V/A-2.3.) bölümünde, "*Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeller üzerinden mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki listelerde belirlenen oranlara göre KDV hesaplar, fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu KDV'yi gösterirler.*

*Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararında belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplanır.*

*Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar beyan eder ve aynı ayın yirmi altıncü günü akşamına kadar öderler.*

*Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile 2 No.lu KDV beyannamesiyle tevkif suretiyle ödedikleri KDV ve ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamazlar. Bu kapsamdaki mükellefler, indirilecek KDV tutarları ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan*

**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/)

ederek ödedikleri KDV tutarlarını, işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla alıcılar için hesapladıkları ve düzenledikleri belgelerde gösterdikleri KDV'yi ise gelir olarak dikkate alırlar.",

-(V/A-2.5.) bölümünde, "Bu kapsamda vergilendirilenler, özel halk otobüsü işletmeciliği ile ilgili elde ettikleri diğer hasılatı da (amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışları, reklam gelirleri vb.) hasılat esaslı vergilendirme matrahına dahil ederler."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi faaliyetiniz nedeniyle belediyeler tarafından sağlanan gelir desteği tutarı ile 5510 sayılı Kanun kapsamında Hazinece karşılanan sosyal güvenlik prim teşviki tutarı hasılat esaslı vergilendirme usulü matrahına dahil olup bu usule göre hesaplanan verginin 4 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

**9. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2024 tarihli ve E-84974990-130[KDV.2/İ/30-2022/2]-260162 sayılı ' Aktife kayıtlı olmayan araca ilişkin giderlerin gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden indirim konusu yapılıp yapılmayacağı' konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, serbest meslek erbabı olarak mesleki faaliyetlerinizde kullandığımız ancak envantere kayıtlı olmayan ve kardeşiniz adına kayıtlı araca ilişkin bakım onarım, yakıt vb. giderlerin serbest meslek kazancınızdan indirim konusu yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**GELİR 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/)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

-*"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.*

... ",

-*"Mesleki giderler"* başlıklı 68 inci maddesinde, *"Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir.*

...

*4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil). (Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, (324 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 790.000 TL), söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanı tabi tutarı 250.000 Türk lirasını (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 1.500.000) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)*

**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/)

5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. (Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 26.000) kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 115.000 Türk lirasına (324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2024 yılında uygulanmak üzere 690.000) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4.2. Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri" başlıklı kısmında; "...

34. Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 10 numaralı bendinde yapılan değişiklik ile 1.1.1999 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı, envantere dahil olan binek otomobillerinin giderlerini ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlarını gider olarak hasılatтан indirebileceklerdir. **Bu nevi giderlerin hasılatтан indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır.**

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan **envantere kayıtlı araçların** giderleri ile amortismanları Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde belirtilen oranla

**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/)

sınırlı olmak üzere indirim konusu yapılabilecek olup **envanterinize kayıtlı bulunmayan araca** ait bakım, onarım ve yakıt giderleri ile amortismanların serbest meslek kazancınızın tespitinde indirim konusu yapmanız mümkün bulunmamaktadır.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı KDV Kanununun;

- "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV'ye tabi olduğu,

- "Vergi İndirimi" başlıklı 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'yi indirebilecekleri,

- "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30/d maddesinde ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mesleki faaliyetiniz ile ilgili olarak kullanılsa dahi envanterinize kayıtlı bulunmayan araca ait bakım, onarım ve yakıt giderleri ile amortismanların Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancınızın tespitinde indirimi mümkün bulunmadığından, söz konusu aracın giderlerine ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılması 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/)

**10. Sivas Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10.05.2024 tarihli ve E-67630374-120[2023]-11665 sayılı " İnternet Üzerinden Takipçi ve Beğeni Satma Basit Usulde Mükellefiyet" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; internet üzerinden takipçi ve beğeni satma faaliyeti ile ilgili olarak basit usulde mükellefiyet kaydı açtırmak istediğiniz, ancak bu faaliyetle ilgili nace kodunun bulunmadığından bahisle basit usulde vergilendirilmenizin mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup, Defterdarlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

-*"Mevzuu"* başlıklı 1 inci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi bulunduğu, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu,

-*"Ticari Kazancın Tarifi"* başlıklı 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu,

-*"Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti"* başlıklı 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahipler tarafından işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği; işletmeden çekilen değerlerin ise söz konusu farka ilave olunacağı,

-*"İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti"* başlıklı 39 uncu maddesinde ise işletme hesabı esasına göre ticari kazancın, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet fark olduğu, emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın

**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/)

bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değerinin hasıllata, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değerinin ise giderlere ilave olunacağı,

hükme bağlanmıştır. Ayrıca, anılan Kanunun;

-*"Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti"* başlıklı 46 ncı maddesinde, 47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançlarının basit usulde tespit olunacağı,

-*"Basit Usulün Hududu"* başlıklı 51 inci maddesinde, basit usulün hududu gösterilmiş olup mezkûr maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanların veya bu işlere tavassut edenlerin; (8) numaralı bendinde de tavassut işi yapanların basit usulden faydalanamayacakları,

-*"Gelirin Toplanması ve Beyan"* başlıklı 85 inci maddesinde ise, mükelleflerin 193 sayılı Kanunun ikinci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri, bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanmasının zorunlu olduğu, tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verecekleri

hüküm altına alınmıştır.

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, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması 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 itibarla, gelir elde edilen faaliyetin ticari bir organizasyon içinde yapılması, ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, 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. Muamelede çokluk, gelir elde edilen faaliyetin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda gerçekleştirilmesidir.

Buna göre; internet üzerinden takipçi ve beğeni satma faaliyeti neticesinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, ticari kazanç kapsamında vergiye tabi tutulması gereken söz konusu faaliyetin reklam ve aracılık işi kapsamında olması nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 51 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bentleri uyarınca basit usulde vergilendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, kazancın bilanço esaslı veya işletme hesabı esasına göre tespit edilmesi ve yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

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

**1. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2024 tarihli ve E-76464994-130[KDV.2023.132] sayılı ‘ Yurt dışında mukim firmaya verilen tasarım, yazılım ve danışmanlık hizmetinin KDV ve KVK karşısındaki durumu’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin ... bulunan ... firması üzerinden bu firmanın bulunduğu gerçek veya tüzel kişilere tasarım, yazılım, mimarlık ve mimari danışmanlık hizmetleri verdiği ve ... firması tarafından mimari projelerinize ilişkin aylık

**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/)



tahakkuk eden proje bedelleri üzerinden komisyon alındıktan sonra kalan tutarın şirketiniz hesabına yatırıldığı belirtilmiş olup, şirketinizce düzenlenecek faturanın hizmet ihracı kapsamında olup olmadığı ve bu kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

## **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

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

Aynı Kanunun 10 uncu maddesinde, *"(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:*

...

*ğ) 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, 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*

**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/)

*işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i.*

*Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.*

*Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya ve Türkiye'ye transfer edilecek kazanç tutarını sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

..." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, konu ile ilgili açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5.Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde yer verilmiş olup "10.5.2. İndirimden faydalanma şartları" ana başlığı altında yer alan alt başlıklı bölümlerde de indirimden faydalanmanın şartları açıklanmıştır.

Buna göre, söz konusu indirim hükmünden yararlanılabilmesi için;

- İlgili 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 hizmetlerinin bulunması,

- Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması,

**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/)

- Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,

- Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması,

- İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması,

- Kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, özelge talep formunuz ekinde yer alan faturanın vermiş olduğunuz mimari tasarım hizmetine ilişkin olduğu anlaşılmış olup diğer şartların da sağlanması kaydıyla yurt dışı mukimi firmalara verilen söz konusu mimarlık hizmetlerinden elde edilen kazancın %80'inin, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkündür.

Diğer taraftan, kazanç indirimine yönelik anılan Kanunda danışmanlık hizmetleri yer almamakta olup, özelge talebinizde belirtilen söz konusu danışmanlık faaliyetinizin mimarlık hizmetinizden bağımsız müstakil olarak yapılması durumunda, bu faaliyetinizden elde ettiğiniz kazanç için anılan indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir. Ancak söz konusu danışmanlık faaliyetinin mimari hizmetinizin bir parçası olarak ifa edilmesi durumunda yapılan hizmet bir bütün olarak değerlendirilecek ve yukarıda 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/)

tüm şartların sağlanması kaydıyla, anılan Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilebilecektir.

Ayrıca, şirketiniz ana sözleşmesinde yazılı esas faaliyet konularınız arasında "tasarım ve yazılım hizmeti'nin yer alması halinde bu hizmetleriniz için de anılan indirim uygulanmasından yararlanılabileceğiniz tabiidir.

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

- 4/1 inci 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, hizmet işlemlerinde hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemin Türkiye'de yapılmasını ifade ettiği,

- 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

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

**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.

Konuya ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/A-2.1. İstisnanın Kapsamı" 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,

- 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.*

... " açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, şirketiniz tarafından verilen tasarım, yazılım, danışmanlık hizmetinin yurtdışındaki müşteri için yapılması ve bu hizmetten yurtdışında faydalanılması şartıyla

**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 ihracı kapsamında değerlendirilerek 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre KDV den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

## 2. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2024 tarihli ve 64597866-125- sayılı " Geri kazanım katılım payı" konulu özelgesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin akaryakıt ve madeni yağ satışı, pazarlaması, dağıtımı ve ithali faaliyetleri ile iştirak ettiği, ... EPDK lisans numarası ile madeni yağ üretimi, satışı, pazarlaması, dağıtımı ve ithalatı operasyonu yürüten şirketinizin 2872 sayılı Çevre Kanununun ek 11 inci maddesine göre "geri kazanım katılım payı" uygulaması kapsamında geri kazanım katılım payı beyanı ve ödeme yükümlülüğü altına girdiği belirtilerek, geri kazanım katılım payının müşterilerinize düzenlenecek faturalarda ayrı olarak gösterilip gösterilemeyeceği, geri kazanım katılım payının hasılat içerisinde yer alıp almayacağı, geri kazanım katılım payının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca KDV matrahına dahil edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

### I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrası ile kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrası ile de safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiş olup bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

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/)

- 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*"

- 38 inci maddesinde, "*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.*

*Ticari 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 maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde indirim konusu olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmış olup, yapılan giderlerin bu hüküm uyarınca indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması zorunludur. Bu mahiyette olmayan giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Diğer taraftan 2872 sayılı Çevre Kanununun ek 11 inci maddesinde,

*"Yurt içinde piyasaya arz edilen bu Kanuna ekli (1) sayılı listede yer alan ürünlerden poşetler için satış noktalarından, diğer ürünler için piyasaya sürenlerden/ithalatçılardan bu listede belirtilen tutarda geri kazanım katılım payı tahsil edilir. Bu listedeki ürünlerden herhangi birinin piyasaya arzının, farklı bir ürünün, malzemenin veya eşyanın ithalatı ile*

**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/)

*birlikte gerçekleşmesi halinde geri kazanım katılım payı ithalatçıdan tahsil edilir. Bu listede yer alan tutarlar takvim yılı başından geçerli olmak üzere her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarların %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu listede yer alan veya bu fıkra uyarınca yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle belirlenen tutarları iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkilidir.*

*Geri kazanım katılım payları ürünün piyasaya sürüldüğü/ithal edildiği tarihi takip eden ayın yirmi dördüncü günü sonuna kadar ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenecek vergi dairesine beyan edilerek aynı ayın sonuna kadar ödenir. Katılım payının süresinde beyan edilmediğinin veya eksik beyan edildiğinin tespiti halinde beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen katılım payının bir ay içinde ödenmesi gerektiği ilgiliye tebliğ edilir. Süresinde beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen katılım payının beyan edilmesi gereken son günden öndendiği tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı oranında faiz uygulanarak aynı Kanuna göre tahsil edilir. Bu madde kapsamında tahsil edilen tutarlar genel bütçeye gelir kaydedilir.*

..." hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 1 seri no.lu Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi Genel Tebliğinde 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununa ekli (1) sayılı listede yer alan ürünler için ödenecek geri kazanım katılım payının beyanı ve tahsiline ilişkin usul ve esaslara ilişkin ayrıntılı açıklamalara 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/)



Konuya ilişkin olarak Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmeliğinin "İlkeler" başlıklı beşinci maddesinde 2872 sayılı Çevre Kanununa ekli (1) sayılı listede yer alan ürünlere ilişkin idari ve teknik usul ve esaslara yer verilmiştir.

Bu itibarla, 2872 sayılı Çevre Kanununun ek 11 inci maddesi kapsamında geri kazanım katılım payı uygulamasına tabi olan ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından madeni yağ olarak tanımlanan ürünlerin piyasaya sürülmesi aşamasında

-Şirketiniz tarafından Geri Kazanım Katılım Payı olarak tahsil edilen tutarların hasılat olarak dikkat alınması,

-Şirketiniz tarafından ödenen, Geri Kazanım Katılım Payının beyan edilerek fiilen ödendiği tarih itibarıyla Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasına göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması

gerekmektedir.

## **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.*" hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

**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/)

- 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.*",

- Mezkur Kanununun 230 uncu maddesinde; "*Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:*

1. *Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;*

2. *Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*

3. *Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*

4. *Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;*

5. *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, ..."*

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, 2872 sayılı Çevre Kanununun ek 11 inci maddesi, "*Yurt içinde piyasaya arz edilen bu Kanuna ekli (1) sayılı listede yer alan ürünlerden poşetler için satış noktalarından, diğer ürünler için piyasaya sürenlerden/ithalatçılardan bu listede belirtilen tutarda geri kazanım katılım payı tahsil edilir. Bu listedeki ürünlerden herhangi birinin piyasaya arzının, farklı bir ürünün, malzemenin veya eşyanın ithalatı ile birlikte gerçekleşmesi halinde geri kazanım katılım payı ithalatçıdan tahsil edilir...*" hükümlerine amir olup, söz konusu Kanunun ek-1 sayılı listesinde yer alan ürünlerden poşetler için satış noktalarından, diğer ürünler için piyasaya sürenlerden/ithalatçılardan tahsil edilecek geri kazanım katılım paylarının belirlenmesi, beyan edilmesi, tahsilatı ve izlenmesi ile bahse konu ürünlerden, plastik poşetler için satış noktalarınca, diğer ürünler için piyasaya

**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/)

sürenlerce/ithalatçılarca uyulacak hükümlere ilişkin idari ve teknik usul ve esaslar ise 31/12/2019 tarihli ve 30995 (4. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "*Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmelik*" ile belirlenmiştir.

Bu itibarla, 2872 sayılı Çevre Kanununun ek 11 inci maddesi kapsamında geri kazanım katılım payı uygulamasına tabi olan ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından madeni yağ olarak tanımlanan ürünlerin piyasaya sürülmesi aşamasındaki teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturalarda;

- Geri kazanım katılım payının ürün bedeli içerisinde yer almaması halinde, 213 sayılı Kanun gereğince yer verilmesi gereken bilgilerin (malın/işin türü, miktarı, fiyatı, tutarı gibi) yer alması kaydıyla, geri kazanım katılım payının ayrıca gösterilmesi/belirtilmesi,

- Geri kazanım katılım payının ürün bedeli içerisinde yer alması halinde ise, "*Bedelin ... TL'si ilgili mevzuat dahilinde geri kazanım katılım payı olarak beyan edilip ödenmektedir.*" mahiyetinde bir dipnota/açıklamaya yer verilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

-20/2 nci maddesinde, 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,

**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/)

-24/b maddesinde, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların matraha dahil olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Geri Kazanım Katılım Payına ilişkin mevzuat kapsamındaki madeni yağlarla ilgili olarak beyanı gereken ve teslim konusu bu mala ilişkin vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi bir unsur niteliğinde bulunan geri kazanım katılım payının, KDV Kanununun 24/b maddesi gereğince KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

**3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.07.2024 tarihli ve E-62030549-125 sayılı " İhracattan elde edilen döviz gelirlerinin Türk Lirasına dönüştürülmesi kapsamında elde edilen döviz dönüşüm desteğinin Kurumlar Vergisi oranında 5 puan ind.uygulanıp uygulanmayacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, .... yılında yapmış olduğunuz ihracat nedeniyle yurda getirdiğiniz yurtdışı kaynaklı döviz gelirlerinin bir kısmının "Firmaların Yurtdışı Kaynaklı Dövizlerinin Türk Lirasına Dönüşümünün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ" kapsamında .... satıldığı belirtilerek, ilgili Tebliğ hükmüne istinaden döviz sahibi kurumlara dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen tutarın yüzde ...'si kadar verilen döviz dönüşüm desteği kazançlarının da ihracat faaliyeti kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve bu kazançlara kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlığımızın görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasında, "...

*(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır. Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak*

**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/)

*imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.*

...

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

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara ise 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 2023/5 Sayılı "Firmaların Yurt Dışı Kaynaklı Dövizlerinin Türk Lirasına Dönüşümünün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ" in "Yurt dışı kaynaklı dövizlerin Türk lirası vadeli mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinde döviz dönüşüm desteği sağlanması" başlıklı 5 inci maddesinde, *(1) Yurda getirilen yurt dışı kaynaklı dövizin en az yüzde 40'ı Merkez Bankasına satıldıktan sonra getirilen dövizin kalan kısmının dönüşüm kuru üzerinden Türk lirası vadeli mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesi ve Merkez Bankasınca belirlenecek süre boyunca Merkez Bankasına satılan tutardan daha fazla döviz alımı yapmama taahhüdünde bulunulması şartıyla, taahhüt sahibi firmalara dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen tutarın yüzde 2'si kadar döviz dönüşüm desteği sağlanır.*

..." açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması şirketlerin münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançları ile sınırlı olduğundan, şirketinizin ihracat dolayısıyla elde ettiği döviz gelirlerinin dönüşüm kuru

**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/)

üzerinden Türk lirasına çevrilmesi karşılığı aldığı döviz dönüşüm desteği kazançlarına kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

**4. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2024 tarihli ve E-84098128-125[32-2022/32] sayılı " Türkiye deki yat limanlarında yabancı bayraklı gemilere verilen hizmetlerin hizmet ihracaatı sayılarak KVK 32 nci madde hükmüne göre %1 vergi indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı" konulu özeldesesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinde, .... Yat Limanında yabancı bayraklı teknelere çeşitli hizmetler (Forklift kullanımı, payanda değişimi, çekme atma, kara park, dalgıç, çekek havuzu kullanımı, marina içi yedekleme, pedestal servis, vinç, usta, acil su boşaltma, depo kira, katı atık alınması, alt yıkama, tekne temizlik, su, elektrik, personel ek mesai, ekipman hasar, otopark girişi, adaptör ve çevre temizlik hizmetleri gibi) verildiği belirtilerek söz konusu hizmetlerden elde edilen kazançlara, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası hükmüne göre kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasında, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına 1/1/2022 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağı hükme bağlanmış olup, 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli

**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/)

uygulanması" başlıklı bölümünde, "*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. 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. ...*" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından Çeşme Yat Limanında yabancı bayraklı teknelere verilen bahse konu hizmetleriniz Türkiye'de verildiğinden ve bu hizmetlerden Türkiye'de faydalandığından, bu faaliyetlerinizden elde ettiğiniz kazancınıza, kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması mümkün değildir.

**5. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.07.2024 tarihli ve E-62030549-125[10-2021/229] sayılı ‘ Yurt dışında mukim kişilere verilen saç ekimi hizmetinin vergilendirilmesi’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, firmanızın Sağlık Bakanlığından yetkili saç ekim ve medikal estetik hizmeti verdiği belirtilmiş olup Türkiye'de yerleşik olmayan kişilerden saç ekim hizmeti karşılığı elde edilen gelirlerin Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Diğer indirimler*" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında

**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/)

yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti 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, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla %80'inin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabileceği; indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup mükelleflerin bu indirimden faydalanabilmeleri için taşımaları gereken şartlara Tebliğin "10.5.2. İndirimden faydalanma şartları" bölümünde yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin "10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu" başlıklı bölümünde; "İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

...

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim

**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/)



*Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.*

*Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür." açıklamalarına yer verilmiştir.*

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere verilen saç ekimi hizmetinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında sunulan bir sağlık hizmeti olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, sağlık hizmeti kapsamına girmeyen söz konusu faaliyetinizden elde edilen kazancın kurum kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

**6. Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2024 tarihli ve 88342184-130 sayılı " Kooperatife ait iktisadi işletmenin mükellefiyet durumu" konulu özelvesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ortak dışı işlemi bulunmayan ve kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanan kooperatifinizin ortak içi işlemleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunduğu, .... tarihinden itibaren ortak içi işlemlerinin yanı sıra ortak dışı işlemlerde de bulunmaya başlanıldığı, ayrıca lokantacılık faaliyeti için iş yeri kiralandığı, bu işlemler nedeniyle kooperatifinize bağlı olarak kurulan iktisadi işletme için kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi yönünden mükellefiyet tesis ettirildiği belirtilerek, iktisadi işletmenin kooperatif bünyesinde ve şubelerde faaliyet gösterecek olması, kooperatifinizin aynı zamanda KDV mükellefi olması nedeniyle iktisadi işletme için KDV mükellefiyeti açılmasına gerek olup olmadığı, iktisadi işletmenin Ba-Bs bildiriminde bulunup bulunmayacağı ile ödeme kaydedici cihazların iktisadi işletme adına mı alınacağı hususlarında 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/)

## KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; "*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 kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (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 amortismanına 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.)"* hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "*4.13. Kooperatifler*" başlıklı bölümünün "*4.13.1. Muafiyet şartları*" başlıklı alt 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/)

"Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" başlıklı alt bölümünde ise;

"7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümle 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu suretle kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar

**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/)

*kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.*

*Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına gerekli kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.*

*Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.*

*Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.*

*..." açıklamalarına yer verilmiştir.*

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifinizin fiilen ortak dışı işlemde bulunması nedeniyle, ortak dışı işlemin yapıldığı tarihten itibaren kooperatif tüzel kişiliğine bağlı*

**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/)

oluştugu kabul edilen iktisadi işletmeniz adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi ve bu işlemlerden elde edilen kazancınızın kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

-1/3-g maddesinde ise, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yapılan değişiklikle birlikte ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacak olup, bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin

**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/)

olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, söz konusu düzenleme Kurumlar Vergisi uygulamasına yönelik olup, kooperatifinizin KDV mükellefiyetine bir etkisi bulunmamaktadır. Bu bakımdan KDV'ye tabi tüm işlemlerin (ortak içi ve ortak dışı) kooperatifiniz mükellefiyeti altında beyanına devam olunması gerekmektedir.

### **VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 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 yükümlülüğüne yönelik uyulacak usul ve esaslar sırasıyla 350, 362, 381 ve 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile duyurulmuştur.

Söz konusu yükümlülüğün 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uyulacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmış olup Tebliğin,

-1.1.1. numaralı bendinde, "*Bilanço esasına göre defter tutmakta iken, işletme hesabı esasına geçen mükellefler, işletme hesabına geçtikleri hesap döneminden itibaren bildirimde bulunmayacaklardır.*",

-1.1.2. numaralı bendinde, "*Kurumlar vergisinden muaf olan mükellefler, muafiyetten yararlandıkları hesap döneminden itibaren Ba-Bs bildirim formu vermeyeceklerdir.*",

**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/)

-1.1.8. numaralı bendinde, (523 Sıra No.lu VUK GT ile Eklenen Madde) "Vergi Usul Kanunu kapsamında elektronik belge olarak düzenlenen belgeler, 2021 yılının Temmuz ayına ilişkin dönemden itibaren Form Ba ve Form Bs bildirimlerine dâhil edilmeyecektir.",

-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.

(523 Sıra No.lu VUK GT ile Eklenen Paragraf) Bir kişi veya kurumdan yapılan mal ve/veya hizmet alış tutarları ile bir kişi veya kuruma yapılan mal ve/veya hizmet satış tutarlarına ilişkin 5.000 TL tutarındaki haddin belirlenmesinde, elektronik olarak ve kâğıt ortamında düzenlenen tüm belgelerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu haddin aşılması halinde sadece kâğıt ortamında düzenlenen belgeler bildirimlere dâhil edilecektir.",

-3.2.4. numaralı bendinde, (543 Sıra No.lu VUK GT ile Değişen Bent) "Bildirim verme yükümlülüğü bulunan ancak tüm alış ve/veya satışları belirtilen haddin altında kalan veya elektronik belge olarak düzenlenen belgelerden oluşan mükelleflerin, ilgili dönem Form Ba ve/veya Form Bs bildirimlerini vermelerine gerek bulunmamaktadır.",

-4.1. numaralı maddesinde, "Bildirim formlarını bu Tebliğde belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmü uyarınca cezai işlem uygulanacaktır."

**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/)

açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre, kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olması halinde muafiyetten yararlanan hesap döneminden itibaren Form Ba ve Bs bildirimlerini verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak kooperatif kurumlar vergisinden muaf olmakla birlikte kooperatifin ortak dışı işlemlerinden dolayı kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi halinde, kooperatif tarafından iktisadi işletmenin iş ve işlemlerini kapsayacak şekilde Form Ba ve Bs bildirimlerinin verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olmaması halinde ise muafiyet şartlarının ihlal edildiği dönemden itibaren Form Ba ve Bs bildirimlerini verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

### **3100 SAYILI KANUN YÖNÜNDEN:**

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasında; *"Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler."* hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 426 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara (perakende teslimde bulunan veya hizmet ifa eden) Vergi Usul Kanununa göre fatura vermek zorunda olmadıkları mal satışları veya hizmet ifalarının belgelendirilmesinde (6.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında

**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/)



Kanuna göre kullanmak zorunda oldukları ödeme kaydedici cihazların yerine) "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazları" kullanma mecburiyeti getirilmiştir.

Buna göre, kooperatiflere bağılı olarak kurulan iktisadi işletmenin faaliyeti itibarıyla anılan Kanun kapsamına girmesi sebebiyle Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz kullanma mecburiyeti bulunmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi gereken belgelerin kooperatif tüzel kişiliğı adına düzenlenmesi durumunda Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazların da kooperatif tüzel kişiliğı adına kayıtlı olması mümkündür.

**7. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2024 tarihli ve E-62030549-120 sayılı " Şirket yönetim kurulu üyesine ödenen huzur hakkının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceğı" konulu özelgesi**

İlgi (.)'de kayıtlı özelge talep formunda; tek ortaklı anonim şirket olarak kurulan Şirketinizin yönetim kurulu başkanı ve üyesi olan ortağına aylık ... TL huzur hakkı ve ... TL tutarında yemek kartı verdiğı belirtilerek, yapılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı ve verilen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna olup olmayacağı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında; kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilişkin hükümleri 37 nci ve müteakip maddelerde yer almakta olup, aynı Kanunun 38 inci maddesinde; "*Bilanço esasına*

**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/)

*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.*

*Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.*

Aynı Kanunun 40 inci maddesinin birinci fıkrasında, safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderler sayılmış olup, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 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."* hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılmış olup, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere 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/)

Anılan Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde ise, hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin (işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir.) gelir vergidinden istisna olduğu hükmü yer almaktadır.

322 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde istisna uygulaması" başlıklı 3 üncü maddesinde, "(1) Hizmet erbabına nakit ödeme yapılmaksızın yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde;

...

ç) İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmediği ve yemek hizmetinin, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapılmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını (324 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2024 tarihinden itibaren 170 TL) aşmayan kısmı,

gelir vergisinden istisna olup bu istisnaların uygulamasına yönelik açıklamalar 26/7/1995 tarihli ve 22355 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:186)'nde yapılmıştır." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından yönetim kurulu başkanı ve üyesi olan ortağa yapılan huzur hakkı ödemeleri ile yemek bedeli ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve huzur hakkı ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Yemek kartı/çeki verilmek suretiyle sağlanan menfaatin ise yemek bedelinin

**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/)

çalışılan günler için verilmesi ve belirlenen limitin aşılmaması kaydıyla, anılan istisnaya konu edilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, Şirketinizce yönetim kurulu başkanı ve üyesi olan ortağa yapılan huzur hakkı ve yemek bedeli ödemelerinin, ücret gideri olarak Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

**8. Afyonkarahisar Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 12.07.2024 tarihli ve E-63611781-125.19[KVK.ÖZLG.2023/3] sayılı " Kısmi Bölünme" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Şirketinizin otel işletmesi, avm yönetimi, konut inşaatı ve alüminyum-pwc-cam üretimi olmak üzere 4 ana konuda faaliyet gösterdiği,

- İşletme faaliyetlerinin daha etkin ve verimli yürütülmesi amacıyla aynı fabrikadaki alüminyum-pwc-cam üretim faaliyetinizin kısmi bölünmeye konu edilmek istenildiği,

- Bu kapsamda otel, avm ve konut inşaat faaliyetlerinin mevcut şirketinizde kalacağı

belirtilmiş olup alüminyum-pwc-cam üretim faaliyetlerinde kullanılan fabrika binaları ve üretime ilişkin tüm aktif ve pasiflerin bir bütün halinde mevcut başka bir şirkete kısmi bölünme yoluyla devredilmesinin mümkün olup olmadığı konusunda Defterdarlığımız görüşü sorulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7456 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle değişmeden önceki 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "*Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun*

**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 iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur." hükmü yer almaktadır.*

7456 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle taşınmazlar, mezkur madde uygulamasından çıkarılmış ve bu değişikliğin yürürlüğü, 7456 sayılı Kanunun 30 nci maddesinde 01.01.2024 olarak belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında, *"Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar."* hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1.2. Üretim ve hizmet işletmelerine bağlı taşınmazların durumu" başlıklı bölümünde, *"Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim*

**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/)

*işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir.*

*Örneğin; sahip olduğu taşınmazda un ve yem imal eden bir şirketin, un imaline ilişkin üretim işletmesini mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak koyması halinde, bu işletmeye bağlı aktif ve pasif kıymetlerin işletme bütünlüğü oluşturacak şekilde devredilmesi zorunlu olup un üretim işletmesinin bulunduğu taşınmazın, üretim işletmesi ile birlikte kısmi bölünmeye konu edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır."* açıklaması yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunlu olup üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan taşınmazların da üretim ve hizmet işletmesiyle birlikte kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

Bu bağlamda, alüminyum-pwc-cam üretim işletmenizin, işletme bütünlüğü korunacak şekilde fabrika binası ve faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümü devredilmek suretiyle, kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

## **9. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2024 tarihli ve E E-84098128-125[10-2024/1] sayılı " İstanbul Finans Merkezi Katılımcı belgesine ilişkin indirim uygulaması" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin ... yılında İstanbul Finans Merkezinde faaliyet göstermek amacı ile internet portalından ön talep kiralama başvurusunda bulunduğu, bölgedeki hazırlıkların tamamlanmasıyla katılımcı belgesi başvurularının ... tarihinde portal üzerinden başladığı, ... tarihinde ön incelemeyi başarı ile tamamlayarak bölgeden ofis kiralama hakkını elde ettiği ve kiralama sürecinin ardından

**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/)

katılımcı belgesinin düzenleneceği belirtilerek, katılımcı belgesinin alınması durumunda ... hesap dönemi içerisinde söz konusu faaliyetten elde edilen kazançlarınıza Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan indirim hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı ve indirimin uygulanması durumunda hangi dönemde başlayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (i) bendinde, "22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'si,,

*Bu indirimden yararlanabilmesi için kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması şarttır. Cumhurbaşkanı, bu bentte yer alan oranı, sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkilidir."* hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "10.7. İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirim" başlıklı bölümünde, "7421 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden

**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/)

*sağladıkları kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır."*

- "10.7.1. İndirimden faydalanma şartları" başlıklı bölümünde, *"Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için;*

- *Katılımcı belgesi almak suretiyle İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunmaları,*

- *Kazancın yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım ve satımlarına aracılık etmelerinden elde edilmiş olması,*

- *Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,*

- *Aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması,*  
*gerekmektedir.*

*Buna göre, İstanbul Finans Merkezi Kanununa göre katılımcı belgesini almak suretiyle Bölgede faaliyette bulunan şirket veya şubelerin, yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden elde ettikleri kazançlarına madde kapsamında indirim uygulanacak olup, Bölge dışında gerçekleştirilen söz konusu faaliyetlerden ya da Bölgedeki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ise indirim uygulanması söz konusu olmayacaktır.*

**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 dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden sağlanan kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dâhil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılmayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanılmayacaktır.*

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, İstanbul Finans Merkezi Yönetmeliğinin "Katılımcı belgesi" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında "*İFM ofis alanında faaliyet göstermek ve 7412 sayılı Kanun ile ilgili diğer mevzuat hükümlerinden faydalanabilmek için katılımcı belgesi alınması zorunludur.*" açıklaması yer almakta olup, İFM Portalında elektronik olarak düzenlenen katılımcı belgesi, düzenleme tarihi itibarıyla hüküm ihtiva etmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu indirim, katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyette bulunan ve münhasıran tanımlanan faaliyetlerden elde edilecek kurum kazançlarına uygulanabilecek olup Şirketinizin, söz konusu belgenin temin edildiği (İFM Portalında elektronik olarak düzenlendiği) tarihten itibaren, diğer şartları da taşıması şartıyla münhasıran bu faaliyetlerden elde ettiği kurum kazançlarına, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan indirim hükmünün 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/)

**10. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.07.2024 tarihli ve E-62030549-125[10/2022] sayılı ‘ Nevi değişikliği halinde nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin tür değişikliği yaparak limited şirketten anonim şirkete dönüştüğü ve bu değişikliğin ... tarihi itibarıyla tescil ve ilan olduğu, ... kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesi Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde verileceğinden limited şirket olarak kıst döneme ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde nakdi sermaye artırımını faiz indiriminden yararlanılıp yararlanılmayacağı ve nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarından nevi değişikliğinden sonraki hesap dönemlerinde anonim şirket olarak yararlanılıp yararlanılmayacağı ile hesaplamada uygulanacak TCMB ticari kredi faiz oranının ne olacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde, "(1) *Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:*

a) *Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin*

*Türkiye'de bulunması.*

b) *Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.*

(2) *Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.*

... " 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/)

Aynı Kanununun "*Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme*" başlıklı 20 nci maddesinde de, devirlerde maddede belirtilen şartlara uyulduğu takdirde münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği; birleşmeden doğan kârların ise hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19" ve "20" numaralı bölümlerinde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan Kanununun "*Diğer indirimler*" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından sırasıyla yapılacak indirimler sayılmış olup, aynı 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.*

*(7338 sayılı kanununun 59 uncu maddesiyle eklenen paragraf; Yürürlük: bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren madde kapsamında yapılacak nakdi sermaye artışlarına uygulanmak üzere 26.10.2021) Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır.*

*(7417 sayılı kanununun 49 uncu maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 05.07.2022) 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*

**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/)

yararlanılır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

*Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.*

..." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 7417 sayılı Kanununun 50 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 15 nci maddenin 13 üncü fıkrasında, "*Bu maddeyi ihdas eden Kanunla, Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan değişiklik hükmü, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler için 2022 yılı hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi için uygulanır.*" hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "10.6.1. İndirimin kapsamı" başlıklı bölümünde, "*Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında, 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak*

**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/)

karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

*Bu indirim uygulamasında,*

...

*b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını,*

...

*ifade etmektedir."*

- "10.6.5. Diğer Hususlar" başlıklı bölümünde ise, "Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, limited şirketin, nakdi sermaye artırımına ilişkin varsa önceki yıllarda hesapladığı ancak kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamadığı indirim tutarları ile kıst dönemi için hesapladığı nakdi sermaye indirimi tutarını, tür değişikliği nedeniyle vermiş olduğu kıst dönem beyannamesinde dikkate alması 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/)

Bu bağlamda, ... dönemi için tür değişikliğinin ticaret sicilinde tescil edildiği ay itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alarak kıst dönemde yararlanılabilecek indirim tutarının tespit edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, nev'i değişikliği sonucunda limited şirketin mükellefiyeti ile ilgili bütün yükümlülükleri külli halefiyet suretiyle şirketinize geçeceğinden ve devredilen kurum, faaliyetini bir anlamda devralan kurum olan şirketiniz bünyesinde sürdüreceğinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükümleri ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, devraldığınız şirketin nakdi sermaye artırımına ilişkin hesapladığı ve varsa kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamadığı nakdi sermaye artışı indirimi ile ... ve müteakip yıllarda devralan şirketinizce hesaplanacak nakdi sermaye artırımını indirimlerinin, devralan şirketinizin kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

**11. Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.07.2024 tarihli ve E-50869037-105 sayılı " 7440 sayılı Kanun hükümlerine göre kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın şirketin sermayesine ilave edilip edilemeyeceği" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki dilekçeden; 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6 ncı maddesi kapsamında aktife kaydettiğiniz emtialar için pasifte ayırdığınız karşılığın bir kısmının ya da tamamının şirketinizin sermayesine ilave edilip edilemeyeceği 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/)

7440 sayılı Kanunun "*İşletme kayıtlarının Düzeltilmesi*" Başlıklı 6 ncı maddesinde;  
"(1) İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) *Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan sürede bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.*

b) *Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler.*

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 1 Seri Nolu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Kanun Genel Tebliğinin "*IV. İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesine İlişkin Hükümler*" ana başlığının "*6- Beyan Edilen Kıymetlerin Kayıtlara İntikali*" alt başlığında konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara 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; işletmenizde mevcut olduğu halde kayıtlarınızda yer almayan emtiayı 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi kapsamında beyan ederek söz konusu emtia için özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, söz konusu tutarların şirketiniz sermayesine ilave edilmesinde vergi mevzuatı yönünden bir sakınca bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, konu ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu uygulamaları yönünden Ticaret Bakanlığından görüş alınması gerektiği tabiidir.

**12. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı 'nın 02.07.2024 tarihli ve E-93767041-125[0940262816] sayılı ‘ Revize Edilen Yatırım Teşvik Belgesinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden;

- Ev hayvanları için hazır gıda imalatı faaliyeti ile iştiğal ettiğiniz ve üretimi artırmak amacıyla Gebze ilçesinde başlatmış olduğunuz tevsi yatırımınız için aldığınız .... yatırım teşvik belgesinde vergi indirim oranının ....., yatırıma katkı oranının ise .... olarak belirlendiği ve Şirketinizin söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamında .... TL tutarında yatırım harcaması yaptığı,

- Daha sonra, .... tarihinde söz konusu yatırım teşvik belgesinde yatırım yerinin Balıkesir'in .... olarak revize edildiği ve vergi indirim oranının .... ve yatırıma katkı oranının .... olarak yeniden güncellendiği

belirtilmiş olup, 2023 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamenizde yapmış olduğunuz yatırımların hangi bölgenin yatırıma katkı tutarı ve indirimli kurumlar vergisi oranı üzerinden hesaplanacağı ile Gebze ilçesindeki bina ve tesisler için revize edilen tarihe

**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:**  
Aşğı 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/)



kadar yapılan bina-inşaat harcamalarının indirimli kurumlar vergisi hesabında dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

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 ulaşınca 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 hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. ..."*

hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, özelge talep formunuz ekinde yer alan revize edilmiş ... yatırım teşvik belgesinin "özel şart" başlıklı bölümünde; .... sayılı müracaatınıza istinaden söz konusu belgede "...." olarak kayıtlı yatırım yerinin "....." olarak değiştirildiği, bu nedenle .... tarihinden önceki bina-inşaat harcamalarının belge kapsamında değerlendirilmeyeceği 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, revize edilen .... sayılı yatırım teşvik belgenizde ..... tarihinden önceki bina-inşaat harcamalarının belge kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtildiğinden, .... ilçesindeki bina ve tesisler için revize edilen tarihe kadar yapılan bina-inşaat harcamalarının indirimli kurumlar vergisi hesabında dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, .... tarihinde yatırım teşvik belgeniz revize edilerek vergi indirim oranı ve yatırıma katkı oranı artırılmış olduğundan, .... tarihinden sonraki dönemlere ilişkin (bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemi dahil) olmak üzere verilecek geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde, teşvik belgesi kapsamındaki revize öncesi yapılmış olan yatırımlar için (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca uygun görülmesi şartıyla), revize edilmiş yatırıma katkı oranı esas alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

**13. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 'nın 07.06.2024 tarihli ve bila sayılı ‘ Halka arz amacıyla yapılan sermaye artışının SPK tarafından uygun görülmemesi sebebiyle geri alınarak sermaye azaltımı yapılmasında vergilendirme’’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi kapsamında oluşturulan maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklı yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilave edilerek sermaye artırımında bulunduğunuz,

- Sermaye artırımını müteakip Şirketiniz paylarının halka arz edilmesi maksadıyla Sermaye Piyasası Kurumuna (SPK) başvuruda bulunulduğu,

- Payların 6362 sayılı Kanun çerçevesinde ihracına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Pay Tebliğinin 5 inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca SPK tarafından söz konusu

**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/)

sermaye artışının uygun görülmediği ve bu nedenle sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme fonlarının sermayeden çekilerek "522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" hesabına aktarılmak suretiyle sermaye azaltımı yapıldığı

belirtilerek, Şirketinizin halka arz başvurusu yapılması amacıyla mevzuata uygun hale getirilmesi için gerçekleştirilen sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca vergiye tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Sermaye azaltımında vergileme" başlıklı 32/B maddesinde, (1) Kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdî veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunur. Söz konusu oranın tespitinde;

a) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

b) Sadece kâr dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdî sermayenin

toplam sermaye içindeki payları dikkate alınır.

**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) Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilir.

(3) Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların işletmeden çekildiği kabul edilir.

(4) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamında sermaye azaltımı suretiyle tespit olunan sermaye unsurlarından; birinci fıkranın (a) bendi kapsamında olanlar kurumlar vergisine ve vergi kesintisine, (b) bendi kapsamında olanlar sadece vergi kesintisine tabi tutulur. Kurumlar vergisine ve vergi kesintisine tabi sermaye unsurlarında, kesinti matrahı hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar olup, bu tutar üzerinden Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri ile 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesi hükmü kapsamında kesinti yapılır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi kapsamında azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;

I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

**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/)

III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye

şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilir.

Anılan madde uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada (I), (II) ve (III) numaralı sınıflarda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir. Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin Ç fıkrasında, *"Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adi komandit ve adi şirketler dâhil, (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.*

...

**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. Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder. İktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda söz konusu değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

...

6. Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, **sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.** Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

..." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, halka arz işleminin yapılabilmesi için sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme artış fonunun Sermaye Piyasası mevzuatı gereği sermayeden çıkarılmasının zorunlu olması, bu fon hesabının zorunluluk gereği "522" numaralı hesaba aktarılarak bu hesapta izlenmeye devam edilmesi, Sermaye Piyasası mevzuatının izin verdiği özsermaye kalemlerinin sermaye azaltımıyla eş zamanlı olarak sermayeye eklenmesi ve sermayeye ilave edilen bu kalemlerin sermaye alt hesaplarında görülmesi koşuluyla birlikte, söz konusu işlemin Türk Ticaret Kanunu mevzuatına da uygun olması kaydıyla, bu aşamada 5520 sayılı Kanununun 32/B maddesi kapsamında vergilendirme yapılmaması mümkündür.

**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, yukarıda belirtilen şartların sağlanamaması ve/veya sermaye azaltımı işlemine eş zamanlı olarak sermaye artırımını yapılmaması durumunda ise söz konusu sermaye azaltımı işleminin 5520 sayılı Kanununun 32/B maddesi kapsamında vergilemeye tabi tutulması gerekmektedir.

## C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER

### 1. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2024 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-603249 sayılı " Sigorta poliçe bedelleri karşılığı verilen reklam hizmetlerinde KDV tevkifatı" konulu özelgesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Federasyonunuz ile ... Sigorta A.Ş. ve ... Sigorta ve Reasürans Brokerliği A.Ş. arasında reklam haklarını içeren bir sözleşme imzalandığı, ... Sigorta ve Reasürans Brokerliği A.Ş.'nin yalnızca taraflar arasında anlaşma sağlanması konusunda koordinatörlük sağladığı, ... Sigorta A.Ş.'ye sözleşme kapsamında belirlenen sigorta poliçeleri için reklam faturası düzenlendiği ve karşılığında poliçelerin prim borcuna mahsuplaşma yapıldığı, Federasyonunuzun reklam ve sponsorluk kapsamında düzenlediği faturalarda ticari reklam kapsamında (3/10) oranında tevkifat uyguladığı ancak sigorta şirketinin ticari reklam dışındaki sponsorluğu kapsamadığı gerekçesiyle söz konusu hizmete ilişkin düzenlenen faturalarda diğer hizmetler kapsamında (5/10) oranında tevkifat uygulanması gerektiği görüşünde olduğu belirtilerek, düzenlenen faturalarda hangi oranda tevkifat uygulanması gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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

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

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1) bölümünde kısmi tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler, (I/C-2.1.3.3) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak teslimler belirtilmiş olup, Tebliğin;

- "Ticari Reklam Hizmetleri" başlıklı (I/C-2.1.3.2.15) bölümünde,

*"2.1.3.2.15.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı*

*Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.15.2.) bölümü kapsamındaki reklam hizmeti alımlarında (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.*

*2.1.3.2.15.2. Kapsam*

*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.*

**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/)



*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, prodüksiyon gibi reklama yönelik hizmetlerin tevkifata tabi tutulmasına engel teşkil etmez.*

*Profesyonel spor kulüplerinin (şirketleşenler dahil) reklam hizmetleri Tebliğin (I/C-2.1.3.2.9.) bölümü kapsamında, tasarımı yapılmış olan reklamlara ilişkin baskı ve basım hizmeti alımları Tebliğin (I/C-2.1.3.2.12.) bölümü kapsamında değerlendirilir."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Federasyonunuz ile sigorta şirketleri arasında düzenlenen sözleşme kapsamında verilen reklam hizmeti, sigorta şirketlerinin tanıtımına yönelik verilen ve doğrudan fayda sağlanan hizmetler niteliğinde olduğundan, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.15) bölümü kapsamında (3/10) oranında KDV tevkifatına tabidir.

## **2. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.05.2024 tarihli ve E-97726449-130-79529 sayılı " Digital kurye taşımacılığında KDV tevkifatı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekindeki belgelerin incelenmesinden,

- ... Teknoparkta yer alan firmanızın bilgisayar programlama konusunda faaliyet gösterdiği, ... Dijital Kurye Projesini oluşturduğu ve proje kapsamında müşterilerden herhangi bir dijital evraka imza alması gereken göndericileri kurye şirketleri ile buluşturan,

**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/)

işlemlerin hızlı, güvenli ve kolay bir şekilde yapılmasını sağlayan dijital platformun geliştirildiği, platform üzerinden verilen hizmette herhangi bir evrak taşınması işleminin olmadığı,

- Proje kapsamında müşterilerinize, platform üzerinde Türkiye sınırları dahilinde, sadece platformun kullanma amacına uygun olarak sözleşme kapsamındaki hizmetlerin ifası amacıyla sınırlı, devredilemeyen ve alt lisans verilemeyen bir son kullanıcı lisansı (basit ruhsat) tanındığı ve bu işlem için Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun geçici 20 nci maddesi uyarınca KDV'siz fatura düzenlendiği,

- Platform kullanılmak suretiyle müşterileriniz tarafından düzenlenen ve sisteme yüklenip alıcılara gönderilen dokümanların müşterinizin talebi üzerine, personelinizin bildirilen adrese ulaşarak, kimliğini doğruladığı müşteriniz alıcılara imzalatılmasına yönelik hizmet sunduğu

belirtilerek söz konusu hizmetlerde taşımacılık hizmeti kapsamında KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

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,

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

**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; (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 belirlenmiştir.

Aynı Tebliğin;

-"Taşımacılık Hizmetleri" başlıklı (I/C.2.1.3.2.11.) bölümünde,

*"2.1.3.2.11.1 Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı*

*Tebliğin (I/C.2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C.2.1.3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki yük taşımacılığı hizmeti alımlarında (2/10), servis taşımacılığı hizmeti alımlarında ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.*

*2.1.3.2.11.2. Kapsam*

*Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları ile karayoluyla yapılan yük taşımacılığı hizmeti alımları (kargo işletmeciliği yetki belgesi sahibi mükellefler tarafından yapılan kargo taşıma işleri hariç) girmektedir.*

*Söz konusu hizmetlerin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması, ilgili birimlerden taşımacılıkla ilgili zorunlu belge ve sertifikaların alınıp alınmaması veya taşıma işinde kullanılan aracın özmal ya da sözleşmeli taşıt olup olmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.*

**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/)

...

*Taşımacılık hizmetini yüklenen bir firmanın, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devretmesi durumunda, taşımacılık hizmetini alan tarafından bu kapsamda tevkifat yapılmaz. Ancak taşımacılık hizmetini yüklenen firma tarafından, taşımacılık hizmetini fiilen ifa eden firmadan alınan hizmet için KDV tevkifatı uygulanır."*

- "Diğer Hizmetler" başlıklı (I/C.2.1.3.2.13.) bölümünde,

*"KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."*

- "Tevkifat Uygulamasında Sınır" başlıklı (I/C.2.1.3.4.1) bölümünde ise

*"Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.*

*Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat 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/)

*Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılır."*

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, Şirketiniz tarafından kullanıcılarınıza sağlanan platform kullanılmak suretiyle kullanıcılar tarafından düzenlenen ve sisteme yüklenip kendi alıcılarına gönderilen dokümanların, Şirketiniz personeli marifetiyle alıcıların adresine gidilerek ve kimlik doğrulaması yapılarak imzalatılmasına yönelik sunulan hizmetler, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C.2.1.3.2.11.) bölümünde yer alan taşımacılık hizmeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, düzenlenen faturalarda hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin mezkur Tebliğin (I/C.2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında sayılanlara verilmesi durumunda ise düzenlenen faturalarda, KDV dahil bedelin Tebliğin (I/C.2.1.3.4.1.) bölümünde belirlenen sınırı aşması halinde Tebliğin (I/C.2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında (5/10) oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

**3. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.03.2024 tarihli ve E-84974990-130[KDV1/İ/9-194/2022]-157912 sayılı ‘ Sfero karbonu, metalik silis, nikel, ferro mangan, ferro krom, döküm piki ve çelik bilya (granül) ürünlerinin tesliminde KDV tevkifatı’ konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin sfero karbonu, metalik silis, nikel, ferro mangan, ferro krom, döküm piki ve çelik bilya (granül) alım-satımı yaptığı, imalatçı ve ithalatçı olmadığı belirtilerek söz konusu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü 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/)

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,

-9/1 inci 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.) bölümünde KDV tevkifat uygulamasının usul ve esasları, (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 açıklanmıştır.

Aynı Tebliğin, "*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, 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.*

**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/)

*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, Şirketinizin sfero karbonu, metalik silis, nikel, ferro mangan, ferro krom, döküm piki ve çelik bilya (granül) teslimlerinde KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

#### **4. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.02.2024 tarihli ve E-26696128-130[28-2023/20]-14743 sayılı " Paket yurt içi ve yurt dışı tur organizasyonunda KDV oranı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

-Seyahat acentesi olarak faaliyet gösteren şirketiniz tarafından düzenlenen ve ulaşım, yeme-içme ve konaklama hizmetlerinin dahil olduğu turistik doğu gezisinin tren seyahati ile başlayıp uçak seyahati ile son bulduğu,

**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/)

-Yunan adalarına planlanan iki/üç günlük gezileriniz için ulaşımın Eskişehir'den İzmir'e otobüs yolculuğuyla, İzmir'den Yunanistan'a ise Türk bayraklı gemi ile sağlandığı

belirtilerek söz konusu tur hizmetleri için müşterilerinize düzenleyeceğiniz faturalarda hangi oranda katma değer vergisi (KDV) uygulanması gerektiği ile yurt dışı tur ulaşımının yabancı bayraklı gemi ile gerçekleştirilmesi halinde KDV oranında değişiklik olup olmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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,

-4/1 inci 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 veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-14/1 inci maddesinde, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu

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/)



Öte yandan, mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları ise aynı 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 uygulanmakta iken, 7/7/2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 10/7/2023 tarihinde yürürlüğe giren 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için bu oran %10, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %20 olarak belirlenmiş; (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetlere uygulanacak KDV oranında ise bir herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Diğer taraftan, KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

*"Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri"* başlıklı (III/B-2.5.3.) bölümünde;

*"Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir.*

*2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin 25 inci sırasında parantez içi hüküm olarak, "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır." ibaresi 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, geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (%8) KDV oranı uygulanır.*

*Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (%8) KDV hesaplanır.*

*Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV'ye tabidir.*

*Seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. İndirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama işletmesince müşteriye sunulan ve kendileri tarafından müşteriye aktarılan konaklama hizmet bedeli ile buna ilişkin aracılık hizmet bedelidir. Bu nedenle seyahat acentelerinin bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir."*

*-"Yurt Dışına Düzenlenen Turlar" başlıklı (I/B-9.) bölümünde ise;*

*"Türkiye'de yerleşik seyahat acentelerince organize edilerek yurt dışına düzenlenen turlara katılanlara, yurt dışında verilen yeme-içme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi, sağlık vb. hizmetler yurt dışında verildiğinden ve yolcular bu hizmetlerden yurt dışında yararlandığından, bu hizmetler Türkiye'de ayrıca KDV'ye tabi tutulmaz. Ancak, tur organizasyonuna katılanlara yurt içinde verilen hizmetler KDV'ye tabidir.*

*Bu nedenle tur faaliyetiyle ilgili olarak yurt dışından satın alınan hizmet bedellerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde belgelenmesi koşuluyla, bu hizmetlere ait masraf ve belgelerde gösterilen tutarlara KDV uygulanmaz.*

**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/)

*Seyahat acentesi tarafından müşterilere kesilecek faturada hizmet karşılığını teşkil eden tüm bedel gösterilir. Ancak, KDV yurt dışında verilen hizmet bedelleri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanır.*

*Diğer taraftan, yurt dışına yapılan yolcu taşımacılığına ait bedelin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımacılık karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmiş olması halinde, bu bedel 3065 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.*

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede;

-Yurt içinde verilen yeme-içme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi vb. dahil paket tur şeklindeki hizmetlerde, acentenizin "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acentesi" olması ve fatura ve/veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi şartıyla 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 25 inci sırası kapsamındaki geceleme hizmeti ile geceleme hizmetine aracılık bedellerinde %10 oranında; geceleme hizmeti dışında paket turun bir parçası olarak verilen diğer hizmetler için ayrı bir fatura ve benzeri belge düzenlenip düzenlenmediğine veya paket tura ilişkin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilip gösterilmediğine bakılmaksızın genel oranda (%20) KDV hesaplanması gerekmektedir.

-Yunan Adalarına yapılan paket tur şeklindeki hizmetlerde, firmanız tarafından düzenlenecek faturada, hizmetin karşılığını teşkil eden komisyon geliri dahil tüm bedel gösterilmekle birlikte yurt dışından satın alınan hizmet bedelleri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden genel oranda (%20) KDV hesaplanacak; ancak yurtdışına yapılan yolcu

**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/)

taşımacılığına (Türk veya yabancı bayraklı ayırt edilmeksizin) ait bedelin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada uluslararası taşımacılık hizmetinin karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmiş olması halinde, Kanunun 14 üncü maddesine göre KDV'den müstesna olan bu bedel üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

## D. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN VERİLMİŞ ÖZELGELER

### 1. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.05.2024 tarihli ve E-11395140-105[VUK-3-2836]-696025 sayılı " Enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas alınacak tarih" konulu özelgesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, yurtdışında ve yurtdışında her türlü gayrimenkul alım, satım, kiralama ve gayrimenkul projeleri geliştirme faaliyetinde bulunduğunuz, bu kapsamda 2013 yılında ... ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi imzalayarak gayrimenkul alımı yaptığınız, sözleşme kapsamında 2013/Şubat döneminden itibaren ... 'ye avans ödemeleri yaparak söz konusu tutarları "Verilen Avanslar" hesabında izlediğiniz, gayrimenkulü 2016/Aralıkta tamamlanması ile birlikte fabrika olarak aktifinize aldıktan sonra 2017/Ağustos döneminde leasing firması ile yapılan sat-kirala-geri al sözleşmesi kapsamında finansal kiralamaya konu ettiğiniz ve 2021/Mayısta sözleşmenin sona ermesi ile birlikte ilgili gayrimenkulü geri aldığınız, ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1/j) fıkrası/bendi gereği gayrimenkule ait amortismanların itfası sonrası kalan 10 Milyon TL'yi 31/12/2023 tarihli düzeltme öncesi bilançonuzda, "549- Özel Fonlar" hesabında izlediğiniz belirtilerek;

- Aktifinizde yer alan fabrikanın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında düzeltmeye esas tarih olarak hangi tarihi esas alacağınız,

- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (1/j) fıkrası/bendi kapsamında amortismanların itfası sonrası "549- Özel Fonlar" hesabında izlemeye devam ettiğiniz tutarı enflasyon düzeltmesine tabi tutup tutmayacağınız

**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/)

konularında Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 290 ıncı maddesinde, "*1. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlendirilmesi aşağıdaki esaslara göre yapılır.*

*Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.*

...

*2. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulur.*

*Kiralayan tarafından, finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin bu maddenin (1) numaralı fıkrasının üçüncü paragrafına göre belirlenen değeri üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.*

...

*3. Bu maddenin uygulamasında aşağıda yer alan tanımlar dikkate alınır.*

*Finansal Kiralama: Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.*

*Kiralama işleminde; iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilir.*

**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/)

...

*Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri, sadece, sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulu düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa bu madde kapsamında değerlendirilir.*

...";

- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında, "A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

...

3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

...

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.).

...";

- Geçici 33 üncü maddesinde, "...

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

...

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."*

*hükümleri 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/)

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak 319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlemeler/açıklamalar yapılmıştır.

Ayrıca, 2023 hesap dönemi sonu ve müteakip dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesinin usul ve esaslarına ilişkin olarak 555 ve 560 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklamalar/düzenlemeler yapılmış, 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde de ilave açıklamalar/düzenlemeler ve örnek uygulamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

- 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında, "*(2) Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.*",

- 16 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "*(1) Öz sermaye kalemlerinden;*

...

*g) Özel Fonlar (213 sayılı Kanunun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanunun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu; 5520 sayılı Kanunun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları; 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi)*

*bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.*

...",

- 17 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, "*(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/)

*Düzeltilme işlemi yapabilmek için kullanılması zorunlu olan "Düzeltilme Katsayısı"nı belirlemek amacıyla; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak "Düzeltilmeye Esas Tarih" aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir:*

...

*b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım hakedişleri ile haklar ve şerefîyeler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar), kâr yedekleri için: Defterlere Kayıt Tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir).*

...";

*- 23 üncü maddesinde, "(1) 213 sayılı Kanunun 4842 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 290 ıncı maddesinin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortisman tabi tutulmaktadır.*

*Bu çerçevede, mezkûr madde kapsamındaki finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir."*

*- 24 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "...*

*2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sırasında sermaye yedekleri arasında yer alan yeniden değerlendirme artış fonu gibi fonlar sıfırlanacak; hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları ile kâr yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar) ise düzeltmeye tabi tutulacaktır.*

..."

*açıklamalarına/düzenlemelerine 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, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde, "(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. ..." hükmü yer almakta olup, söz konusu istisna uygulamasının usul ve esasları 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (5.15.) bölümünde belirlenmiştir.

Buna göre;

1- Sat-kirala-geri al yöntemiyle finansal kiralama şirketine devredilen ve daha sonra kira süresinin sonunda tekrar aktifinize giren söz konusu fabrika binasının, 2023 hesap dönemi sonu itibariyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, düzeltmeye esas tarih olarak, fabrika binasının sat-kirala-geri al sözleşmesi kapsamında kiralama işleminin deftere kayıt tarihi (213 sayılı Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi kapsamında kullanma hakkının "260- Haklar" hesabına kayıt edildiği tarih) dikkate alınacaktır.

2- 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin (1/j) bendi uyarınca bilançonun pasifinde oluşturulan fon hesabının, 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 16 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve bilançoda düzeltilmiş değeriyle yer alması 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/)

**2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2024 tarihli ve E-11395140-105[VUK-3-2801]-670927 sayılı " Enflasyon düzeltmesinde parasal olmayan kıymet tespiti" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile, "256- Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabında izlediğiniz tablo ve masrapa, çeşme musluğu, kazan, ibrik, bakraç vb. eski eşyaların enflasyon düzeltmesi uygulamasında parasal olmayan kıymet olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında, "...

2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) *Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,*

b) *Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),*

...

İfade eder.

..." hükümleri yer almaktadır.

2023 hesap dönemi ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların ve 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesine göre yapılacak düzeltme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar 30/12/2023 tarihli ve 32415 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, söz konusu Genel Tebliğin;

- "Bilançoda düzeltme işlemine tabi tutulacak kıymetler" başlıklı 9 uncu maddesinde, "(1) ...

a) *Parasal Kıymetler: Ulusal para değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler.*

**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) *Parasal Olmayan Kıymetler: Parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifade ile ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler.*

...

*Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Zira bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstermektedir. Ancak bilançoda görünen parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.*

*(2) Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.",*

- EK-1'de yer alan 6 numaralı dipnotta parasal kıymetler, EK-2'de yer alan 8 numaralı dipnotta parasal olmayan kıymetler için "Listelerde yer alan iktisadi kıymetler, uygulayıcılar için kolaylık sağlamak üzere, "Tek Düzen Hesap Planı"nında izlendikleri hesap kodları ile gösterilmiştir. Bu listelerde yer almayan iktisadi kıymetler mahiyet itibarıyla listelerdeki kendilerine en yakın iktisadi kıymet gibi işleme tabi tutulurlar."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, mezkûr Tebliğ eki (Ek 1) ve (Ek 2) listelerde yer almayan "256- Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabının, enflasyon düzeltmesi uygulamasında doğrudan parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek düzeltmeye tabi tutulması mümkün bulunmamakta olup, öncelikle bu hesapta izlenen kıymetlerin mahiyetinin belirlenmesi, diğer bir ifade ile parasal ya da parasal olmayan ayırımına tabi tutularak gerekli işlemin yapılması icap etmektedir.

**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, somut durumda, şirketinizce "256- Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabında takip edildiği belirtilen bahse konu kıymetlerin, enflasyon düzeltmesi uygulamasında parasal olmayan kıymet olarak kabul edilmesi ve ilgili mevzuat/düzenlemeler dahilinde düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.

**3. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2024 tarihli ve E-67854564-105[1741-9476]-294972 sayılı " 7440 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi kapsamında beyan edilerek 525 No.lu hesapta takip edilen tutarın enflasyon muhasebesi uygulaması sonrasında hangi hesapta izleneceği" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge formunuzun incelenmesinden; 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6 ncı maddesi kapsamında beyan edilerek 525 no.lu hesaba kayıt edilen tutarın, ortaklara dağıtılabileceğinden hareketle, enflasyon muhasebesi uygulaması sonrasında hangi hesapta izleneceği konusunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında, "*Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.*

*1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.*

*Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme*

**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/)

yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

...

2. Bu maddenin uygulanmasında

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),

...

ifade eder.",

- Geçici 33 üncü maddesinde, "...

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

...

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 2023 hesap dönemi ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların ve 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesine göre yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli ve ikinci mükerrer 32415 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, mezkur Tebliğin "Düzeltilme sonrası bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleri" başlıklı 16 ncı maddesinde,

" (1) Öz sermaye kalemlerinden;

...

**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/)

g) *Özel Fonlar (213 sayılı Kanununun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanununun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu; 5520 sayılı Kanununun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları; 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi)*

*bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.*

*..." şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.*

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, tekdüzen muhasebe sistemine (Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişine) ilişkin düzenlemeler/açıklamalar, 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yapılmış olup, söz konusu Tebliğin "V- Muhasebe Usul ve Esasları/Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" ekinde, "525" No.lu hesap için bir tanımlamaya/açıklamaya yer verilmemiştir.

Bununla birlikte; 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 6 ncı maddesinin (1) inci fıkrası uygulamasına ilişkin olarak Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)'in "İşletmede Mevcut Olduğu Hâlde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat Ve Demirbaşların Kayda Alınması"/"6- Beyan Edilen Kıymetlerin Kayıtlara İntikali" bölümünde, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce, söz konusu fıkra kapsamında aktiflerine intikal ettirdikleri emtia için pasifte açılması öngörülen karşılık hesabına ilişkin olarak yer verilen örneklerde "525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı (7440 sayılı Kanununun 6/1 md.)" kullanılmıştır.

Buna göre, 7440 sayılı Kanununun mezkûr fıkrası uygulamasına ilişkin olarak, bahse konu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak pasifte oluşturulması gereken karşılık

**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/)

hesabı olarak kullanılan "525" no.lu hesabın, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve düzeltilmiş bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alması gerekmektedir.

**4. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2024 tarihli ve E-67854564-105[1741-9425]-273165 sayılı " 7326 ve 7440 sayılı Kanunlar kapsamında 296 no.lu geçici hesapta izlenen tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı" konulu özelgesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 6 ncı maddesinin (3) üncü fıkrası ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6 ncı maddesinin (3) üncü fıkrasından yararlanılarak, kayıtlarınızda yer aldığı halde işletmede bulunmayan "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabınızda yer alan tutarların düzeltilmesi sonucu oluşan düzeltme farklarını bilançonuzun aktifinde yer alan "296-Geçici Hesap"ta izlediğinizi belirterek, bahsi geçen hesapta izlediğiniz bu tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutup tutmayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında *"A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.*

...

*2.Bu maddenin uygulanmasında;*

*a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,*

*b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),*

...

*İfade eder.",*

- Geçici 33 üncü maddesinde, "...

**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/)

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

...

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."*

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 2023 hesap dönemi ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların ve 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesine göre yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli ve ikinci mükerrer 32415 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, mezkur Tebliğin 9 uncu maddesinde, "(1) Satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişimler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarda yer alan kıymetler iki gruba ayrılır:

a) *Parasal Kıymetler: Ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler.*

b) *Parasal Olmayan Kıymetler: Parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifade ile ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler.*

...

*Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Zira bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstermektedir. Ancak bilançoda görünen parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından,*

**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/)



*bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.*

*(2) Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır..." şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.*

Bahse konu Genel Tebliğ ekinde yer alan ve parasal kıymetlerin sayıldığı listenin (EK 1) başlığına ilişkin dipnotta (6 No.lu dipnotta) , *"Listede yer alan iktisadi kıymetler, uygulayıcılar için kolaylık sağlamak üzere, "Tek Düzen Hesap Planı"nda izlendikleri hesap kodları ile gösterilmiştir. Bu listede yer almayan iktisadi kıymetler mahiyet itibarıyla listedeki kendilerine en yakın iktisadi kıymet gibi işleme tabi tutulurlar."* açıklaması mevcuttur. Söz konusu listede de "131 İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından olan alacakları" ve "231 Esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklardan olan alacaklar" iktisadi kıymetleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, tekdüzen muhasebe sistemine (Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişine) ilişkin düzenlemeler/açıklamalar, 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yapılmış olup, söz konusu Tebliğin "V- Muhasebe Usul ve Esasları/Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" ekinde, "296" No.lu hesap için bir tanımlamaya/açıklamaya yer verilmemiştir.

Bununla birlikte; 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (3) üncü fıkrası uygulamasına ilişkin olarak Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)'in "C- Kayıtlarda Yer Aldığı Hâlde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı / 3- Vergisel Yükümlülükler ve Muhasebe Kayıtları" bölümünde, 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (3) üncü fıkrası uygulamasına ilişkin olarak ise Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)'in "C- Kayıtlarda Yer Aldığı Hâlde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı / 3- Vergisel Yükümlülükler ve Muhasebe Kayıtları" bölümünde; *"Bu madde kapsamında*

**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/)

*beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerin, dileyen mükelleflerce "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı yerine bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesi mümkündür..." açıklamalarına yer verilmiş ve bu hususla ilgili verilen örneklerde "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı yerine "296 Geçici Hesap" ifadesi kullanılmıştır.*

Buna göre, 7326 ve 7440 sayılı Kanunların mezkûr fıkralarının uygulamasına ilişkin olarak, bahse konu Tebliğlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde oluşturulan "296 Geçici Hesap"ın, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uygulamasında "parasal kıymet" olarak kabul edilmesi ve 2023 hesap dönemi sonu ile izleyen dönem sonlarına ilişkin enflasyon düzeltmelerinde, düzeltmeye tabi tutulmaması 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/)