

## İÇİNDEKİLER

- 1 Avukatlara Ödenen Vekalet Ücreti ve Yargılama Giderinin Vergilendirilmesi
- 2 Bölgesel Yönetim Merkezinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Burada Çalışan Kişilere Uygulanan Ücret İstisnası Hk.
- 3 Sporcu Ücretlerinin Beyan Edilmesi Durumunda Gelir Vergisinin Kulüp Tarafından Ödenmesi
- 4 Taşınmaza Ait Açık Artırma İlanında Belirtilen KDV Oranının İhale Kesinleştikten Sonra Yürürlükte Olan KDV Oranından Farklı Olması Halinde Hangi Oranda İşlem Yapılacağı
- 5 Hurda Ve Külçe Demirden İmal Edilen Makine Parçası, Izgara, Buhar Kazanı vb. Ürünlerde KDV Tevkifatı
- 6 Finansman Gider Kısıtlaması Hk.
- 7 İpotekli Gayrimenkulün Devir İşlemleri
- 8 Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Kapsamında Açılan Hesaplara İlişkin Olarak Elde Edilen Kur Farkı Gelirlerinde Kurum Kazancı İstisnası.
- 9 Nakdi Sermaye Artırımı.
- 10 Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulanan Kazanç İçin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması
- 11 TKDK Katkı Ödemelerinin Ödenmiş Sermayeye Eklenip Eklenemeyeceği
- 12 Tür Değişikliği Yapan Şirketin Yabancı Paraların Türk Lirası Mevduat Ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnadan Yararlanma Tarihi
- 13 Belediye Tarafından Düzenlenen Alındı Belgesinin Fatura Gibi Tevsik Edici Belge Olarak Kullanılıp Kullanılmayacağı
- 14 Hisseli Araçlarda MTV Engelli İstisnası Uygulaması

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

### 1- Avukatlara Ödenen Vekalet Ücreti ve Yargılama Giderinin Vergilendirilmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Üniversite Döner Sermaye İşletmesi tarafından, aleyhe sonuçlanan davalara ilişkin olarak vekalet ücreti ve yargılama gideri ödemesi yapıldığı belirtilerek bu ödemelerin nasıl belgelendirilmesi gerektiği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen üçüncü fıkrasında, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükmüne yer verilmek suretiyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasındaki "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü uyarınca vergi sistemimiz mükelleflerin mal teslimi, hizmet ifası ve diğer muameleler sebebiyle bir vesika düzenlenmesini benimsemiştir. Buna göre, söz konusu işlemlerin mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Özelgeye göre, dava sonunda mahkeme ilamına göre veya icra takibi sonucu verilen kararla avukatlık tarifesine dayanılarak döner sermaye işletmesi tarafından ödenecek vekalet ücretinin; serbest meslek erbabı olan avukata doğrudan veya icra müdürlükleri aracılığıyla ödenmesi durumunda, avukat tarafından döner sermaye işletmesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi ve işletme tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, mahkeme kararında davayı kaybeden tarafından ödenmesine hükmedilen ve davanın kazanılması sonucunda müvekkile iade edilmek üzere avukat tarafından tahsil edilen yargılama giderlerinin Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre kazanç sayılmadığından, söz konusu ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek bulunmadığı da ifade edilmiştir.

29.08.2022 tarih ve 48816587-120[2019]-60836 sayılı özelge

## **2- Bölgesel Yönetim Merkezinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Burada Çalışan Kişilere Uygulanan Ücret İstisnası Hk.**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Bölgesel Yönetim Merkezi olarak kurulan İrtibat Bürosunun 07/11/2012 tarih 75289 sayılı yazılı izin ile kurulduğu, faaliyet süresinin 31/10/2025 tarihine kadar uzatıldığı, 7103 sayılı kanun ile bölgesel yönetim merkezlerinin kurumlar vergisi muafiyetlerinin 01/01/2022 tarihinde sona ermesi sebebiyle irtibat bürosuna kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilip ettirilemeyeceği ve büroda çalışan kişilere ödenen ücretlerde istisnanın uygulanıp uygulanamayacağı hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetler" başlıklı 4 üncü maddesinin (ö) bendinde, tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinin muafiyet şartlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Diğer taraftan, 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendi hükmü, 21/03/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 74 üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 7103 sayılı Kanunun 93 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendinin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 74 üncü madde hükmünün 1/1/2019 tarihinde (1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere) yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelere göre kurulan ve faaliyette bulunan İrtibat büroları, Türkiye'de ticari faaliyette bulunamamakta; ticari faaliyetler dışında, haberleşme, ağırlama, irtibat, araştırma ve bilgi toplama gibi amaçlarla yurt dışında yerleşik kurumlar tarafından kurulmaktadır. Kâr elde edip transfer edememekte ve bütün masraflarını yurt dışından getirecekleri dövizlerle karşılamak zorunda bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden bölgesel yönetim merkezi olarak kurulan irtibat bürosunun 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nde yer alan düzenlemelere göre bölgesel yönetim merkezi olarak faaliyette bulunması, ticari ve diğer gelir getirici faaliyetler ile izin konusu dışında bir faaliyette bulunmaması halinde kurumlar vergisi mükellefiyet tesisine gerek bulunmadığı, bu şartların sağlanmaması halinde ise, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (ö) bendinde yer alan Bölgesel Yönetim Merkezlerine ilişkin muafiyet 1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yöne-

tim merkezleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kaldırılmış olduğundan, irtibat bürosunun 01/01/2022 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden bölgesel yönetim merkezi olarak kurulan irtibat bürosunda istihdam edilen hizmet erbabına yapılacak ücret ödemelerinin, 293 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Ücret istisnalarına ilişkin düzenlemeler" başlıklı 3. bölümünde yer alan ve özelgede belirtilen şartların bir arada sağlanması kaydıyla, gelir vergisinden de istisna edilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

19/08/2022 tarih ve 62030549-125-928981 sayılı özelge

### 3- Sporcu Ücretlerinin Beyan Edilmesi Durumunda Gelir Vergisinin Kulüp Tarafından Ödenmesi

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Kulüp ile futbolcular arasında imzalanan sözleşmelerde belirlenmiş olan ücretlerin futbolculara "net" olarak ödeneceğine yönelik ibarelere yer verildiği, bu nedenle Kulüp tarafından söz konusu ücret ödemelerinin brüte iblağ edilmek suretiyle Gelir Vergisi Kanununun geçici 72 nci maddesi kapsamında gelir vergisi stopajına tabi tutulduğu ve futbolculara sözleşmede belirlenen net tutarların ödendiği, futbolcular tarafından yıl içinde elde edilen ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü dilimi aşması halinde söz konusu ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edildiği, ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden futbolcuların, sözleşmelerinde yer alan ücretlerin "net" olarak ödeneceğine ilişkin ibare uyarınca, yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergilerin de Kulüp tarafından ödenmesinin talep edildiği belirtilerek, yıllık beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerin Kulüp tarafından ödenip ödenmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesi hususunda 7194 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere ilişkin ayrıntılı açıklamalara 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Tebliğe göre, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanununun geçici 72 nci maddesi uyarınca, spor kulüpleri tarafından gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktadır. Ayrıca, 1/11/2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya 1/11/2019 tarihinden önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden futbolcular tarafından 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirleri toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 650.000 TL, 2022 yılı için 880.000 TL) aşması halinde, bu gelirlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Özelgeye göre, Kulüp tarafından futbolculara yapılan ücret ve ücret benzeri ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 72 nci maddesine göre gelir vergisi tevkifatının yapılması, tevkif edilen vergilerin muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle beyan edilerek ödenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Diğer taraftan, futbolcuların elde ettikleri ücretlerin ise Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 650.000 TL, 2022 yılı için 880.000 TL) aşması halinde, elde edilen bu ücret gelirlerinin futbolcular tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi

hesaplanan vergiden tevkif suretiyle kesilen verginin mahsup edilerek tahakkuk eden fark verginin ödenmesi gerektiği, beyannamenin verilmediği veya geç verildiği durumlarda vergi dairesince cezaların futbolcu adına kesildiği, tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmediği durumlarda da vergi sporcudan takip edileceği ifade edilmiştir.

19/08/2022 tarih ve 85550353-105[2022]-28193 sayılı özelge

---

#### **4- Taşınmaza Ait Açık Artırma İlanında Belirtilen KDV Oranının İhale Kesinleştikten Sonra Yürürlükte Olan KDV Oranından Farklı Olması Halinde Hangi Oranda İşlem Yapılacağı**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ..... ilçesi, ..... Mahallesi, .... ada, .... parselde kayıtlı arsa niteliğindeki taşınmazın ..... TL bedelle 30/3/2022 tarihinde mükellefe ihale edildiği, taşınmaza ait açık artırma ilanında katma değer vergisi (KDV) oranının %18 olarak belirlendiği, 6/4/2022 tarihinde ihalenin kesinleştiği belirtilerek, 29/3/2022 tarihli ve 31793 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile arsa ve arazi teslimlerinde uygulanan KDV oranının %18'den %8'e indirilmesi nedeniyle söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlük tarihi olan 1/4/2022 tarihinden sonra ihalesi kesinleşen arsanın mükellefe teslimininin %8 oranında KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

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 uygulanmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-6.1.) bölümünde; 3065 sayılı Kanununun (1/3-d) maddesine göre, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar da dahil olmak üzere, müzayede mahallerinde yapılan her türlü satışların KDV'ye tabi olduğu, müzayede mahallinde yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın, satışın yapıldığı tarihte vuku bulduğu açıklanmıştır.

29/3/2022 tarihli ve 31793 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla yapılan değişikliklerle, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 36 ncı sırası uyarınca arsa ve arazi teslimleri, 1/4/2022 tarihinden itibaren %8 KDV oranına tabidir.

Özelgeye göre, mükellefe ihale yoluyla yapılan arsa satışında KDV açısından vergiyi doğuran olayın satışın yapıldığı 30/3/2022 tarihinde meydana geldiği ve ihalenin kesinleşmemesinin vergiyi doğuran olaya etkisi bulunmadığı, bu kapsamda söz konusu arsa tesliminde %18 KDV oranı uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

07/06/2022 tarih ve E-26696128-130[10-2022/17]-37976 sayılı özelge

---

### 5- Demir-Çelik Ürünlerinin Tesliminde KDV Tevkifatı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; hurda ve külçe demirden döküm parçaları (makine parçası, ızgara, buhar kazanı vb. ürünler) imal edildiği belirtilerek bu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin; (I/C-2.1.3.1.) bölümünde ise, kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve (I/C-2.1.3.3.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak teslimler sayılmış olup Tebliğin 1/5/2022 tarihinden itibaren yapılacak teslimlerde uygulanmak üzere yürürlüğe giren "Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi" başlıklı (I/C2.1.3.3.8) bölümünde;

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 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 ise bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dâhil her safhasındaki teslimlerinde tevkifat uygulanır.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlere ilişkin düzenlenen faturada ise "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.

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 hükümlerine yer verilmiştir.

Özelgeye göre, Şirket tarafından hurda ve külçe demirden üretilen makine parçası, ızgara, buhar kazanı gibi döküm ürünlerin, mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirilmesi ve bu ürünlerin teslimlerinde KDV tevkifatının uygulanmaması gerektiği ifade edilmiştir.

20/07/2022 tarih ve E-63611781-130[9-2022/20]- 29701 sayılı özelge

## 6-Finansman Gider Kısıtlaması Hakkında

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin yassı çelik imalatı (Soğuk sac, boyalı sac, galvanizli sac, boyalı sac, tavllanmış ve temperlenmiş sac, kesme sac, levha sac, trapez sac, oluklu sac) ve satışı işiyle iştigal edildiği belirtilerek, emtianın maliyetine intikal ettirilen finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

5520 sayılı Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde ise, kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, konu ile ilgili olarak yayımlanan 25.05.2021 tarihli Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri 1)'inde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:18)'de finansman gider kısıtlaması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "11.Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı bölümüne eklenen "11.13. Finansman Gider Kısıtlaması" başlıklı alt bölümünde; "...,bu oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanlığı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Cumhurbaşkanlığı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır. Söz konusu gider kısıtlaması uygulamasında; ... Yatırım: İlgili duran varlık kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar yatırım projelerine ilişkin olarak "yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlenen tutarlar da dahil olmak üzere her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ifade etmektedir." hükümleri yer almaktadır.

Yine aynı Tebliğin "11.13.4. Gider kısıtlaması kapsamına giren yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları" başlıklı alt bölümünde;

Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.

Özelgeye göre, yassı çelik imalatı ve satışıyla iştigal eden işletmenin yabancı kaynaklarının öz kaynakları aşması durumunda, aşan kısma tekabül eden ve emtianın maliyetine eklenmiş olan finansman giderlerinin %10'unun finansman gider kısıtlamasına tabi olması ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

05/08/2022 tarih ve E-35672403-010.01[125.07.2021]-105997 sayılı özelge

### 7-İpotekli Gayrimenkulün Devri İşlemleri

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirkete ait ... adına ipotekli ... İlçesi ... ada ....parselde bulunan ... nolu bağımsız bölüm gayrimenkulün kredi borçlarına karşılık olarak ... tarihinde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile ... TL bedelle adı geçen ... vefa ve önalım hakkı tesis edilerek devir edildiği, daha sonra ... tarafından söz konusu gayrimenkulün ... adlı şahsa satışının yapıldığı belirtilerek, ...'ye yapılan devir işlemi nedeniyle kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden yapılacak işlemlerle ilgili olarak Bakanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin f bendinde, "Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı istisnadır" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.7.1." bölümünde ise "Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir hükümleri yer almaktadır. Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir. İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe



alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. İstisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır. Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.

Diğer taraftan; 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 735 ve 736 ncı maddelerinde ise, Sözleşmeden doğan önalım hakkına ilişkin madde hükmünde, Tapu kütüğüne şerh verilen sözleşmeden doğan önalım hakkı, şerhte belirtilen sürede ve belirtilen koşullara göre her malike karşı kullanılabilir. Kütükte koşullar belirtilmemişse taşınmazın üçüncü kişiye satışındaki koşullar esas alınır. Şerhin etkisi her durumda, şerhin verildiği tarihin üzerinden on yıl geçmekle sona erer. Yasal önalım hakkının kullanılmasına ve vazgeçmeye ilişkin hükümler sözleşmeden doğan önalım hakkında da uygulanır. Alım ve geri alım haklarına ilişkin madde hükmünde ise, Tapu kütüğüne şerh verilen alım ve geri alım hakları, şerh de belirtilen süre içinde her malike karşı kullanılabilir. Şerhin etkisi, her durumda, şerhin verildiği tarihin üzerinden on yıl geçmekle sona erer hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, söz konusu gayrimenkulün Şirket lehine vefa hakkı tesis edilmek suretiyle ...'ye devredilmesi durumunda devir işlemi tapuda yeni bir tescil gerektirmekte olup, lehe vefa hakkı tesis suretiyle yapılan bu devir işlemi ile gayrimenkul satışı gerçekleşmiş olmaktadır.

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-2/1 inci maddesinde, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

-17/4-r maddesinde ise, bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve tesliminin KDV'den istisna olduğu, hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde ise Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulamasında "Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve teslimi KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez. İstisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.

İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslim konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir. Öte

yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, söz konusu gayrimenkulün ...'ye devir tarihinin satış işleminin gerçekleştiği tarih olarak kabul edilerek, bu satıştan elde edilen kazanç dolayısıyla yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden istisna hükümlerinden yararlanması mümkündür.

26/08/2022 tarih ve 35831311-010.01[VUK]-19482 sayılı özelge

### **8-Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Kapsamında Açılan Hesaplara İlişkin Olarak Elde Edilen Kur Farkı Gelirlerinde Kurum Kazancı İstisnası**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; ... Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumun 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı paraların ... ile Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden 1 yıl vadeli olarak ... ve ... tarihlerinde kur korumalı hesaplar açıldığı, 29/01/2022 tarih ve 31734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7352 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun geçici 14 üncü maddesinde ilgili fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmına kurumlar vergisi istisnası getirildiği belirtilerek, söz konusu geçici maddenin yürürlük tarihinin 29/01/2022 olması nedeniyle Şirketin maddenin yürürlük tarihinden önce açılan hesaplar kapsamında, 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı para hesaplarına ilişkin 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ait kur farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 7352 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile eklenen geçici 14 üncü maddede; "14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

- a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,
- b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara ilişkin hükümler yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "40.3.1.1. Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna" başlıklı bölümünde, "31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi ve 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmünde öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüştüren kurumlar vergisi mükelleflerinin, söz konusu yabancı paralarının dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır hükümleri yer almaktadır.

Özelgeye göre, Şirketin 31/12/2021 tarihli bilançosunun "... Hesabında" yer alan yabancı paraların, 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında ... ve ... tarihlerinde açılmış bulunan 1 yıl vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmesi durumunda, söz konusu yabancı paraların 2021 yılı dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

31/08/2022 tarih ve E-13649056-125[2022-ÖZE-03]-74908 sayılı özelge

### 9- Nakdi Sermaye Artırımı

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; ... tarihinde tescil edilen karar ile ... TL tutarında sermaye artırımında bulunduğu, söz konusu sermaye artırımının tamamının şirket ortağı tarafından tescilden önce nakden ödendiği, .... TL'lik tutardan ... TL'nin şirketin bağlı ortaklığı olan .....'ye sermaye olarak konulduğunu, bu tutarın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi kapsamında indirim hesaplamasında dikkate alınmadığını ve şirketin bağlı ortaklığının ... tarihinde tescil edilen karar ile sermaye azaltımında bulunarak şirketin payına isabet eden kısmının ... tarihinde şirkete nakden geri ödendiği belirtilerek; bu tutarla ilgili nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminden yararlanıp yararlanılmayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (I) bendinde; 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 Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz. hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğin "10.6.4.2.3" bölümünde ise, "Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır." şeklinde belirtilmiştir.

Bu doğrultuda özelgeye göre; şirketin ... yılında ticaret siciline tescil edilen ... TL tutarındaki nakdi sermaye artırımının, şirketin bağlı ortaklığına sermaye olarak konulan kısmı için indirim oranının %0 olarak uygulanması gerektiği, bağlı ortaklığın sermaye azaltımına karar vermesi nedeniyle sermaye

azaltımı sonucu, ortaklık payına istinaden şirketin geri ödenen tutar için ödeme tarihi itibarıyla, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

05/08/2022 Tarih ve 62030549-125[10-2021/]-872665 sayılı Özelge

### **10- Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulanan Kazanç İçin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin yaptığı emniyet artırıcı geliştirmeler içeren diyaframlı su tankı buluşu için ... tarihinde Türk Patent ve Marka Kurumuna başvuruda bulunduğu, anılan Kurum tarafından ... tarihinde faydalı model belgesinin verildiği, söz konusu buluşun imali için "komple yeni yatırım" kapsamında mülga Ekonomi Bakanlığında yatırım teşvik belgesi alındığı, üretime yönelik bina ve makine yatırımının tamamlandığı ve söz konusu yatırımdan dolayı halen indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlandığı belirtilmiş ve buluşa ilişkin üretimden elde edilen kazanç için Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesinde belirtilen istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

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

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.14.5.5. İstisna uygulamalarında tercih" başlıklı bölümünde, "Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde hem de bu maddede yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına bu istisnalardan sadece biri uygulanabilecektir. Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için bu maddede yer alan istisnadan yararlanan mükellefler bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır. Öte yandan mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında veya 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kanunun 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir. Diğer taraftan, sınai mülkiyet haklarında uygulanan bu istisnadan yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak diğer istisna uygulamalarından yararlanamayacaklardır." açıklaması yer almıştır.

Bu doğrultuda özelgeye göre; Türk Patent ve Marka Kurumu tarafından verilen faydalı model belgeli buluştan elde edilen kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılması, söz konusu buluşa ilişkin olarak gerçekleştirilen yatırımlar için alınan yatırım teşvik belgesine istinaden, aynı Kanunun 32/A maddesi hükümlerinden de faydalanılmasına engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir.

02/08/2022 tarih ve 85373914-125[49.01.63]-91089 sayılı özelge

### **11- TKDK Katkı Ödemelerinin Ödenmiş Sermayeye Eklenip Eklenemeyeceği**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği esasları dahilinde, Tarım Kırsal Destekleme Kurumu (TKDK) ile ... başlangıç ve ... bitiş tarihli ... TL bedelli proje gerçekleştirildiği, proje kapsamında gerçekleştirilen mal ve hizmet alımlarının şirketin özkaynaklarından karşıladığı, proje safhaları itibarıyla gerçekleştirilen yatırımlarla ilgili olarak (TKDK) tarafından onaylanan ve şirkete ödenen katkı ödemelerini, şirketin muhasebe kayıtlarında Özel Fonlar hesabında tutulduğu, sonrasında söz konusu katkı ödemelerinin Ödenmiş sermaye hesabına aktararak, sermaye artışı yapıp yapılamayacağı ve sermaye artışı yapılacak ise hangi tarih itibarıyla yapılacağı hakkında tereddüt hasıl olması nedeniyle Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

6647 Sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan IPA II Çerçeve Anlaşması ve bu Anlaşmaya istinaden 13.02.2016 tarih ve 29623 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliğinin "4.5.3. İstisnanın Uygulanması" başlıklı bölümünde; "... Diğer taraftan, AB organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerin, özel bir fon hesabında tutulması ve bu fondan yapılan harcamaların gider ve maliyet olarak dikkate alınmaması şartıyla, söz konusu hibeler alındığı dönemde gelir olarak değerlendirilmeyecektir. Proje tamamlandığında ise varsa harcanmayan ve iade edilmeyen hibe tutarları gelir olarak dikkate alınacaktır. AB hibesinin harcamaların yapılmasından sonra verildiği durumlarda, söz konusu hibelerin özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabına alınan bu tutarın, söz konusu varlığın aktife kayıtlı maliyetinden veya ilgili gider hesabından düşülmesi mümkündür." açıklamaları yer almaktadır.

Bu doğrultuda özelgeye göre; Avrupa Topluluğu (AT) Sözleşmesi kapsamında proje karşılığı sağlanan hibelerin; özel bir fon hesabında tutulması ve bu fondan yapılan harcamaların da gider ve maliyet olarak dikkate alınmaması kaydıyla, kurum kazancına dahil edilmemesinin mümkün olduğu, proje tamamlandığında ise varsa harcanmayan ve iade edilmeyen hibe tutarlarının kurum kazancına dahil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, söz konusu hibenin, harcamaların yapılmasından sonra verildiği durumlarda, bu hibelerin özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabına alınan bu tutarın, söz konusu varlığın proje kapsamındaki maliyet veya ilgili gider hesabından düşülmesinin mümkün olduğu, varsa kalan tutarın kurum kazancına dahil edilmesi gerektiği görüş olarak verilmiştir.

31/08/2022 tarih ve 97338759-105-74777 sayılı özelge

### **12- Belediye Tarafından Düzenlenen Alındı Belgesinin Fatura Gibi Tevsik Edici Belge Olarak Kullanılıp Kullanılmayacağı**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Belediye ile bir kamu kurumu arasında reklam sözleşmesi imzalandığı ve bu sözleşme gereğince anılan kuruma ait reklam ve tanıtımların bir bedel karşılığında yapılacağı belirtilerek reklam bedelinin tahsil edilmesine ilişkin Belediye tarafından düzenlenen alındı belgesinin fatura olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin üçüncü fıkrası ile belediyelere ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmelerin, kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm çerçevesinde, Belediyenin devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetlerinin bulunması halinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacak ve bu iktisadi kamu kuruluşunun faaliyetleri kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Belediyenin kamu kurumu ile yaptığı sözleşme kapsamında belediye tarafından gerçekleştirilecek reklam ve tanıtımlar karşılığında, Belediye tarafında yapılan ödeme nedeniyle bir organizasyon dahilinde yürütülen ticari, sınai veya zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden, Belediyeye bağlı bir iktisadi kamu kuruluşu oluşmayacaktır. Ancak, söz konusu tesislerde piyasa ekonomisi içerisinde giriş ücreti, kullanım ücreti vb. adlar altında bedel mukabilinde ve devamlı olarak faaliyet yürütülüyor olması halinde Belediye bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacağından, söz konusu tesislerde yer alacak olan kamu kurumuna ait reklamlardan elde edilecek gelirlerinde bu iktisadi kamu kuruluşunun kazancına dahil edilip vergilendirilmesi gerekecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uygulamasında mükelleflerin düzenlenmesi/kullanılması zorunlu olan vesikalara ilişkin bilgiler, Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca, Kanunun "İspat edici kâğıtlar" başlıklı 227'nci maddesinde, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecbur olduğu hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise esas itibarıyla, aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılması uygun görülen belgeler ile tevsik edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Özelgeye göre, Belediye ile ayrı bir tüzel kişiliği ve bütçesi olan kamu kurumu arasında imzalanan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen reklama ilişkin olarak piyasa ekonomisi içerisinde giriş ücreti, kullanım ücreti vb. adlar altında bedel mukabilinde ve devamlı olarak faaliyet yürütülüyor olması halinde Belediye bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacağından, Belediye bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu tarafından reklam hizmetine ilişkin fatura düzenlenmesi gerekirken, Belediye ile ayrı bir tüzel kişiliği ve bütçesi olan kamu kurumu arasında imzalanan sözleşmenin olması ve sözleşme karşılığında reklam bedeli ödeneceği ve Belediye'ye sözleşme kapsamında ödenen reklam bedelinin de münhasıran sözleşme konusu işler için harcanacağına ilişkin hususların yer alması halinde bir organizasyon dahilinde yürütülen ticari, sınai veya zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden ve Belediye'ye bağlı bir iktisadi kamu kuruluşu oluşmayacağından Belediyenin söz konusu işlemler için fatura düzenleme yükümlülüğü bulunmadığı ifade edilmiştir.

13/08/2022 tarih ve 30549-125-902437 sayılı özelge

### **13- Tür Değişikliği Yapan Şirketin Yabancı Paraların Türk Lirası Mevduat Ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnadan Yararlanma Tarihi**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; mükellefin 02/11/2021 tarihinde nevi değişikliği yaparak limited şirketten anonim şirkete dönüştüğü, 7352 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 14 üncü madde kapsamında istisnaya konu edilecek kur farkı

kazancının tespitinde 1/10/2021-31/12/2021 döneminin mi yoksa nevi değişikliği sonrası 03/11/2021-31/12/2021 döneminin mi dikkate alınacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde, birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi şartlarının geçerli olduğu birleşmelerin devir hükmünde olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu maddede ayrıca kurumların sayılan şartlar dahilinde tür değiştirmelerinin de devir hükmünde olduğu ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14'üncü maddesinde de; Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığını, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda;

Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı ile 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançların kurumlar vergisinden istisna olacağı hükme bağlanmıştır.

Özelgeye göre, 02/11/2021 tarihinde ticaret siciline tescil edilerek nevi değişikliğine tabi tutulan ve 03/12/2021 tarihinde 01/01/2021-02/11/2021 kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesini veren limited şirketin, 02/11/2021 tarihinde infisah etmesi ve bu tarihten sonra hukuken varlığının söz konusu olmamasından ötürü Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14'üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır. Ancak, 02/11/2021 tarihinde anonim şirkete dönüşen söz konusu şirketin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı paraların, şartların sağlanması kaydıyla, dönem sonu (03/11/2021-31/12/2021 tarihleri arası döneme tekabül eden dönem) değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebileceği ifade edilmiştir.

03/08/2022 tarih ve 62030549-125-860038 sayılı özelge

#### **14- Hisseli Araçlarda MTV Engelli İstisnası Uygulaması**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; X Hastanesince mükellef adına düzenlenen 2 yıl süreli ve engel oranı % 90 olarak belirlenen Engelli Sağlık Kurulu Raporuna istinaden, % 50 hissesi mükellef adına % 50 hissesi ise başkası adına kayıt ve tescilli olan ..... plakalı taşıt için 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde düzenlenen malul ve engellilere ilişkin istisna uygulamasından faydalanılıp faydalanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.



197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinde, motorlu taşıtlar vergisinin mükellefinin, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler olduğu hükmü yer almaktadır. Anılan Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ise engellilik oranı % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna olduğu hükmolunmuştur.

21 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğinin "İstisnalar" başlıklı bölümünde, sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin bu durumlarını tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile ilgili vergi dairelerine belgelendirmeleri halinde, söz konusu malûl ve engellilerin kendi adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtlarının, motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmayacağı ifade edilmiştir. Bu istisnadan yararlanmak içinse, söz konusu malûl ve engellilere ait taşıtın özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartının aranmayacağı belirtilmiştir.

Özelgeye göre, yalnızca % 50 hissesi mükellef adına kayıt ve tescilli olan taşıtın sürekli olarak mükellefin istifadesine sunulamayacağından, söz konusu istisnanın malul ve engellilerin sosyal hayata katılımını arttırmak ve günlük yaşantısını kolaylaştırmak amacıyla düzenlenmesi nedeniyle sadece engellilerin ulaşım ihtiyacının karşılanmasında kullanılacak taşıtlar için uygulanması gerektiği dikkate alındığında, mükellefin 197 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

06/05/2022 tarih ve 90792880-170.03.02[2022/01]-206696 sayılı özelge