

Vergi Bülteni 2024/26

Yeni Gelir İdaresi Özelgeleri (2024.4)

21 Mayıs 2024

Özet

Vergi uygulamalarıyla ilgili olarak son dönemde verilen bazı özelgeler.

Kapsam

1. Kurumlar Vergisi Kanunu

Yurt dışında işyeri oluşturmadan yapılan montaj işinde çalışan personele yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden müstesna tutulabilir mi?

(24.04.2024 tarih ve 530082 sayılı özelge)

Satılan ürünlerin yanında sunulan montaj, bakım ve onarım hizmetlerinin esas itibarıyla satılan ürünlerin bir parçası olması, bu hizmetlerin sunumu için yurt dışında şube veya irtibat bürosu bulunmaması ve montaj hizmetinde çalışanlara ödenen ücretlerin yurt dışı şube kazancı niteliği taşıması halinde, satılan ürünlere ilişkin montaj hizmetlerini ifa eden personele ödenen ücretlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (19) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Uluslararası sefer yapan gemilere verilen liman ve terminal hizmetleri, ihracat kapsamında değerlendirilerek elde edilen kazanca indirimli oran uygulanabilir mi?

(24.04.2024 tarih ve 530235 sayılı özelge)

Münhasıran uluslararası sefer yapan gemilere verilen liman ve terminal hizmetleri Türkiye'de verildiğinden ve bu hizmetlerden Türkiye'de faydalandığından, bu faaliyetlerden elde edilen kazanca, kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

İhracat taahhütlü reeskont kredilerine ilişkin ihracatın gerçekleşmemesi nedeniyle ödenen ceza kurum kazancının tespitinde gider yazılabilir mi?

(30.04.2024 tarihli özelge)

Kullanılan reeskont kredilerine ilişkin taahhüt edilen ihracatın gerçekleşmemesi nedeniyle kredi talimatında (Sözleşmede) öngörüldüğü şekilde ödenen müeyyide/ceza tutarlarının, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği hesap döneminde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine istinaden kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Kargoda faturasıyla birlikte kaybolan malların bedeli gider olarak dikkate alınabilir mi?

(02.05.2024 tarih ve 187863 sayılı özelge)

Vergi hukukumuz açısından sermaye ve sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabii afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartlarına bağlanmış olup, işletme aktifine kayıtlı, kaybolan veya çalınan emtianın Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Vergi kanunlarında, kaybolan mal bedellerinin zarar olarak yazılacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu bağlamda, kargoda kaybolan mallar Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilen mahiyette bir genel gider olmadığından, bu kapsamda gider kaydedilmesine imkân bulunmadığı gibi maliyet unsuru olarak da dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, kargo ile gönderim sırasında malla birlikte kaybolan faturalara ilişkin olarak, ilgili kargo firmasından temin edilecek belgelerle durumun tevsik edilmesi üzerine, işletmede kalan nüshalar üzerine vakanın şerh düşülerek imzalanmak suretiyle iptali mümkün bulunmakta olup, söz konusu belgelerin (adına fatura düzenlenen kurum ya da kişilerden ilgili malların ve faturaların taraflarına intikal ettirilmediğine dair beyanlarını içeren ıslak imzalı yazı ve kayıp olan faturalara ilişkin bilgilerin ayrıntılı bir şekilde belirtildiği gazete ilanı ile birlikte) Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışından alınan reklam, danışmanlık ve komisyon hizmetlerinde vergilendirme nasıl olmalıdır?

(08.05.2024 tarih ve 513752 sayılı özelge)

Yurt dışındaki firmalardan alınan rebate (prim), reklam ve promosyon, danışmanlık ve komisyon hizmetinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Bu çerçevede;

- Yurt dışından alınan hizmetlere ilişkin şirket adına düzenlenen fatura tutarlarının kurum kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkündür.
- Söz konusu faaliyetler karşılığında yurt dışındaki firmalara yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.
- İnternet ortamında reklam hizmeti alınması durumunda, 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemeler üzerinden 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında %15 oranında

vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Deprem bölgesine bedelsiz hizmet verilerek yapılan bağışlar kurum kazancından indirilebilir mi?

(24.04.2024 tarih ve 530050 sayılı özelge)

Afet ve Acil Durum Yönetimi (AFAD) Başkanlığı koordinasyonunda yürütülen Kahramanmaraş ili merkezli olan deprem bölgesinde, arama kurtarma çalışmalarında kullanılmak üzere tırlar ve personelleriyle birlikte gönderilen kepçeler ile AFAD'ın kendisine veya AFAD'ın yönlendirdiği kamu kurum ve kuruluşlara verilen bedelsiz hizmetler kapsamında yapılan harcamaların, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, söz konusu hizmetler KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesi kapsamında KDV'den istisna olup, bu istisna kapsamında yapılan hizmetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

Mağaza içi mimari konsept tasarım hizmet bedeli nasıl giderleştirilmelidir?

(10.11.2023 tarih ve 23318 sayılı özelge)

Satış tutarını artırmak amacıyla mağazada yapılan konsept değişiklikleri için satın alınan mimari tasarım geliştirme danışmanlık hizmetinin, pazarlama harcaması olarak kabul edilmesi ve tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri çerçevesinde, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Peşin iskontolu faktoring işlemlerinde hesaplanan faiz tutarlarının hangi dönemde gelir kaydedilmesi gerekir?

(12.12.2023 tarih ve 25740 sayılı özelge)

Peşin iskontolu faktoring işlemlerine ilişkin elde edilen faiz ve komisyon tutarlarının, dönemsellik ilkesi gereğince faktoring işlem vadesi ile ilişkilendirilmek suretiyle, ilgili oldukları dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2. Gelir Vergisi Kanunu

Stajyer öğrencilere ödenen ücret safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir mi?

(24.04.2024 tarih ve 694 sayılı özelge)

Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu kapsamında mesleki eğitim gören öğrencilere yapılan ve asgari ücreti aşmayan ücret ödemeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisnadır.

Öte yandan, Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu kapsamında olmayan öğrenciler için yapılacak ücret ödemeleri ile mesleki eğitim gören öğrencilere, asgari ücretin üzerinde yapılacak ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 ve 104. maddelerine göre tevkifata tabi tutularak vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu ödemelere aynı Kanun'un 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkündür.

İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 53. maddesi gereği işsizlik sigortası fonundan devlet katkısı olarak sağlanan 2/3'lük tutarın kurum kazancına dahil edilmesi gerekmekte olup, stajyer öğrencilere yapılan ücret ödemelerinin de Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

3. Katma Değer Vergisi Kanunu

Kargoda kaybolan mallar nedeniyle yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilir mi?

(02.05.2024 tarih ve 187863 sayılı özelge)

Kargoya verilen ve kargo şirketi nezdinde kaybolan malzemelere ilişkin yapılan harcamaların kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) gider olarak değerlendirilmesi halinde, kaybolan ve teslimine konu edilemeyen malzemelere ilişkin KDV'nin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV tutarlarının, indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 no.lu KDV Beyannamesinin "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

4. Vergi Usul Kanunu

Yabancı para üzerinden alınan çekin, vadesinde tahsil edildiğinde oluşan kur farkı için fatura düzenlenmesi gerekir mi?

(08.05.2024 tarih ve 99508 sayılı özelge)

Vergi Usul Kanunu uygulamasında, yabancı para cinsinden alınan/verilen çekler hesaplarının, değerlendirme günlerinde, Kanun'un 280. maddesindeki esaslar doğrultusunda yabancı para değerlemesine tabi tutulması ve bu değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmekte olup, bir teslim veya hizmetin karşılığı olmayan bu değerlendirme işlemi sonucu oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, faturanın TL olarak düzenlenmesi, ödemenin döviz cinsinden çek ile yapıldığı durumda, döviz cinsinden çekin verildiği tarihten, ödemenin yapıldığı tarihe kadar satış işlemi yapan şirket lehine oluşan kur farkı için bu şirket tarafından alıcı durumunda olan şirket adına, aleyhte oluşan kur farkı için ise alıcı şirket tarafından satıcı adına fatura düzenlenmesi ve kur farkının hesaplanmasında kayıtlara ilgili alacağın kaydedildiği kur ile ödemenin yapıldığı günkü kur arasındaki farkın esas alınması gerekmektedir.

Mağazada kullanılan askıların amortismanı nasıl yapılmalıdır?

(10.11.2023 tarih ve 23318 sayılı özelge)

İşletmenin envanterine kayıtlı olma, kullanıma hazır halde bulunma, işletmede bir yıldan fazla kullanılma, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunma şartlarına/niteliklerine haiz iktisadi kıymetlerin yasal defter kayıtlarındaki değerlerinin amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmekte olup, bunların amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılması esas itibarıyla mümkün değildir. Ancak, söz konusu şartlara/niteliklere haiz olmakla birlikte değeri (Kanun'un 313. maddesinin üçüncü fıkrası uygulamasına ilişkin) ilgili dönemde geçerli haddin altında olan peştemallık, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların ise amortismanına tabi tutulmayarak ilgili dönemde doğrudan gider yazılması mümkün olup, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bahse konu haddin topluca dikkate alınması icap etmektedir.

Buna göre, mağazalarda demirbaş olarak kullanılmak üzere toptan alınan elbise askıları ile etiket çerçevelerinin ayrı ayrı gruplar halinde değerlendirilerek, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edecek şekilde toplam değerlerinin (2023 yılı için) 4.400 TL'yi aşması halinde amortismanına tabi

tutulması gerekir. Ancak, işletmede bir yıldan fazla kullanımı söz konusu olmayanların, amortismanla konu edilmeleri mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla, demirbaş olarak kaydedilmiş bulunan elbise askıları ve etiket çerçevelerinden, iktisap edildikleri dönem sonu itibarıyla kırılma nedeniyle kullanılamaz durumda oldukları tespit edilenlerin maliyet bedellerinin doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmakta, ancak müteakip hesap dönemlerinde kullanılmakta olanların amortismanla tabi tutulması gerekmektedir.

Aracılı ihracatta yurtdışındaki müşteriden alacağın tahsil edilememesi durumunda imalatçı firma tarafından şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir mi?

(29.03.2024 tarih ve 438223 sayılı özelge)

Aracı ihracatçı firma aracılığıyla yurtdışına yapılan satışlardan kaynaklı alacaklar için, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi kapsamında karşılık ayrılabilmesi, esas itibarıyla, şartların varlığına bağlı olarak yurt dışı satışı yapan alacaklı şirket konumundaki aracı ihracatçı firmaya ait bulunmakla birlikte, yurt dışı mukimi firma nezdinde alacağın tahsiline yönelik dava ve icra takibinin imalatçı şirket tarafından kendi adına yapılmasının mümkün olması ve yurt dışı mukimi firma nezdinde gerekli dava ve icra takibine başlanmasına bağlı olarak, söz konusu alacaklar dolayısıyla mezkûr madde kapsamında karşılık ayırabilecektir. Ancak bu durumda, söz konusu alacaklar dolayısıyla aracı ihracatçı firma tarafından da karşılık ayrılması mümkün değildir.

Yurt dışı mukimi firma nezdinde alacağın tahsiline yönelik dava ve icra takibinin imalatçı şirket tarafından kendi adına yapılmasının mümkün olmaması halinde, dış ticaret firması tarafından yurtdışına yapılan satışlardan kaynaklı alacaklar dolayısıyla imalatçı şirket tarafından karşılık ayrılabilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, bahse konu malların dış ticaret firmasına satışına ilişkin alacak tutarının ancak dış ticaret firmasından tahsil edilememesi halinde, bu alacaklar için dış ticaret firması nezdinde gerekli dava ve icra takibine başlanmasına bağlı olarak karşılık ayrılabilir.

Bunun yanı sıra, dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olmamaktadır.

5. Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan ürünün test ve prototip üretiminde Ar-Ge indirim tutarı nasıl hesaplanır?

(01.04.2024 tarih ve 22681 sayılı özelge)

Test üretiminde kullanılan ilk madde ve malzemelerin, Ar-Ge faaliyetinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler ile nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamında olduğundan, işletme içinde veya dışında nihai ürünün test edilmesine yönelik mevcut üretim hatlarına monte edilen ekipmanlar ile söz konusu ekipmanların kullanıldığı üretim hatlarına ilişkin amortismanların, Ar-Ge indirimine konu tutarın hesabında dikkate alınması mümkündür. Bu kapsamda, Ar-Ge merkezinin fiziki sınırları dışında bulunan fabrikada gerçekleştirilen test üretimlerinde kullanılan ilk madde ve malzemeye ilişkin giderlerin de Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ar-Ge faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan mevcut üretim hatlarına ilişkin olarak hesaplanan amortismanların, bu üretim hatlarının Ar-Ge faaliyetinde kullanıldığı gün sayısına

isabet eden kısmının Ar-Ge indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınması gerekir.

Ancak, hesap döneminin tamamında Ar-Ge projelerinde kullanılmayan üretim hatları ile Ar-Ge faaliyetinde kullanıldığı gün sayısı tespit edilemeyen üretim hatlarının amortismanlarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, 5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretlerin Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı içinde değerlendirileceği açıktır.

Ar-Ge merkezi personelinin test üretimi ve prototip ürün çalışmaları için merkez dışında geçirdiği zamana ilişkin ücretleri için teşvikten yararlanılabilir mi?

(01.04.2024 tarih ve 22681 sayılı özelge)

2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1. maddesi ile alınan karar kapsamında, Ar-Ge merkezinde çalışan Ar-Ge personelinin bu merkezde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki test üretimi veya prototip ürün çalışmalarının Ar-Ge merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlerde geçirilen sürelerle ilişkin ücretlerin gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Destek personeline yapılan ücret ödemelerinin ise bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ar-Ge merkezi personeli olmayıp test üretimi veya prototip ürün çalışmalarına katılan personelin gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması mümkün değildir.

Ar-Ge merkezi personelin sağlanan menfaatler için gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak mümkün müdür?

(01.04.2024 tarih ve 22681 sayılı özelge)

5746 sayılı Kanun kapsamında çalışan ve istisna şartlarını taşıyan Ar-Ge ve destek personeli adına yaptırılan özel sağlık sigortası için ödenen primlerin, çalışanlara sağlanan menfaat kapsamında ücret olarak değerlendirilerek aylık ücret bordrolarına dahil edilmesi, söz konusu prim tutarının ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak kaydıyla safi ücretin tespitinde indirim konusu yapılması, belirlenen safi ücret (gelir vergisi matrahı) üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 01.01.2022 tarihinden önce asgari geçim indirimi, bu tarihten sonra asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının, doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'inin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmesi gerekmektedir.

Çalışanlara işin gereği demirbaş olarak verilen ve çalışanın işten ayrılması halinde geri alınabilir nitelikte olan giyim eşyasının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün olup, bunun dışında çalışanlara giyim eşyası verilmesi veya nakden giyim yardımı yapılması durumunda, sağlanan bu menfaatlerin ücret olarak değerlendirilerek aylık ücret bordrolarına dahil edilmesi ve 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında esas alınacak ücretin hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

Ar-Ge faaliyeti nedeniyle indirimden yararlanılması, aynı adreste başka faaliyetler nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunun 10-1/(ğ) maddesinden yararlanılmasına engel teşkil eder mi?

(02.04.2024 tarih ve 457341 sayılı özelge)

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılması; Şirketin aynı şube adresinde ancak farklı fonksiyon ve personel ile ifa ettiği yurtdışı yazılım faaliyetlerinin hasılat, gider ve maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi, ortak giderlerin uygun şekilde ayrıştırılması, Ar-Ge faaliyetlerinden bağımsız olarak yazılım faaliyetlerinin yürütülmesi ve bu faaliyetler için yapılan harcamaların Ar-Ge indirimine konu edilmemesi şartıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükmünden yararlanmaya engel teşkil etmemektedir.

Yukarıda özetlenen özeldeler ile diğer çok sayıda özeldenin tam metnine www.gelirler.gov.tr internet adresinin mevzuat bölümünden ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla,

Recep Bıyık
Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı
E-posta: recep.biyik@pwc.com