

 Sayfayı yazdır

Yeni Yayınlanan Özelgeler 2018/1

Özelgenin tam metnine ulaşmak için üzerine tıklayabilirsiniz..

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

1 04.01.2018 50426076-125[32/A-2017/20-314]-782

2015 ve 2016 yıllarında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KAYSERİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 50426076-125[32/A-2017/20-314]-782

04.01.2018

Konu: 2015 ve 2016 yıllarında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması

İlgi: 23.01.2017 tarih ve 1594 kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, şirketinizin 10.07.2015 tarihli ve sayılı müracaatı üzerine Kayseri Organize Sanayi Bölgesinde yapacağı konulu tevsî yatırıma 15.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Karara istinaden, bölgesel destekleri ihtiva eden tarihli ve sayılı yatırım teşvik belgesi düzenlendiği, yatırımın başlama tarihinin 10.07.2015 ve bitiş tarihinin ise 10.07.2018 olduğu belirtilmiş olup, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda 2016/9139 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar ile yapılan düzenlemelerin 05.10.2016 tarihinde yürürlüğe girmesi sebebiyle söz konusu yatırım teşvik belgesinin yatırıma başlama tarihi olan 10.07.2015 tarihinden değişiklik kararının yürürlüğe girdiği tarih olan 05.10.2016 tarihine kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara, toplam yatırıma katkı tutarının %80'i oranında indirimli kurumlar vergisi uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde;

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

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.(6745 sayılı kanunun 66 ncı maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük: 07.09.2016)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. Bakanlar Kurulu;

...

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu(6745 sayılı kanunun 66 ncı maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 07.09.2016), bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya (6745 sayılı kanunun 66 ncı maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 07.09.2016)%100'e kadar artırmaya,

...

yetkilidir.

...

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki çerçevesinde belirlenen 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 tutulacaktır.

Öte yandan, 2016/9139 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararın 4 üncü maddesiyle 2012/3305 sayılı Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrası "Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir." şeklinde değiştirilmiştir.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2.5. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeniz kapsamında 10.07.2015 tarihinde başladığınız ve halen devam etmekte olan yatırımınıza ilişkin olarak, 2012/3305 sayılı Kararın 15 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen oranlara göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben,

gerçekleştirdiğiniz yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım dönemi içinde yer alan 2016 ve izleyen hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, yatırımınıza başladığınız 2015 hesap dönemi içinde diğer faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlara 2015/7496 sayılı Karar ile 2012/3305 sayılı Karara eklenen geçici 5 inci maddede yer alan oran dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

2 02.01.2018 17192610-125[ÖZG-17/14] - 46

Yatırım tamamlama vizesi gerçekleştirilen yatırımın kiraya verilmesi durumunda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı: 17192610-125[ÖZG-17/14] - 46

02.01.2018

Konu: Yatırım tamamlama vizesi gerçekleştirilen yatırımın kiraya verilmesi durumunda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

İlgi: 07.03.2017 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında yapacağınız okul yatırımının tamamlama vizesi gerçekleştirildikten sonra okulun şirketinizce işletilmeyip kiraya verileceği belirtilerek, bu durumda indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılmasının mümkün olup olmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde;

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

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya,

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

yetkilidir.

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, 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 tutulacaktır.

Özelge talep formunuz ekinde yer alan yatırım teşvik belgesinin incelenmesinden, yatırımınızın komple yeni yatırım olduğu, bölgesel öncelikli yatırım kapsamında değerlendirilmek suretiyle 5 inci bölge desteklerinden faydalandırıldığı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden düzenlendiği anlaşılmıştır.

Anılan Kararın "Vergi indirimi" başlıklı 15 inci maddesinde büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisinin, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar maddede belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanacağı belirtilmiş, 17 nci maddesinde, özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan ilk, orta ve lise eğitim yatırımları öncelikli yatırım konuları arasında sayılmış, Ek-2'de de eğitim hizmetleri (okul öncesi eğitim hizmetleri dahil yetişkinlerin eğitilmesi ve diğer eğitim faaliyetleri) bölgesel desteklerden faydalanabilecek sektörler arasında sayılmıştır.

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının "Devir, satış, ihraç ve kiralama" başlıklı 22 nci maddesinde de,

"(1) Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın devir, satış, ihraç veya kiralanması, söz konusu yatırım mallarının teminini müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde serbesttir.

(2) Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımını tamamlamış ancak tamamlama vizesi yapılmamış yatırımlarla ilgili makine ve teçhizatın, teminini müteakip beş yıl geçtikten sonra satışının yapılmış olması ve işletmenin asgari beş yıl süreyle faaliyette bulunmuş olması şartıyla, Bakanlıkça herhangi bir müeyyide uygulanmaksızın tamamlama vizesi yapılabilir.

(3) Tamamlama vizesi yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın yatırımın bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla veya bütünü ile birlikte;

a) Teşvik belgeli bir başka yatırım için devri,

b) Teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı,

c) İhracı,

ç) Kiralanması

Bakanlığın iznine tabidir."

hükümü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, yatırım teşvik belgesine konu olan okul yatırımınızın tamamlanmasını müteakip şirketiniz tarafından kiraya verilmesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi uyarınca indirimli kurumlar vergisi desteğinden yararlanılması açısından engel teşkil etmemekte olup, gerekli izinlerin alınması, Yatırım Teşvik Belgesinde "Vergi İndirimi" satırına yer verilmiş olması, sahip olunan yatırım teşvik belgesinin yararlanılacak destek unsurları yönünden geçerliliğini koruması ve genel esaslar çerçevesinde ilgili mevzuatta belirtilen koşulların aynen yerine getirilmesi kaydıyla, şirketiniz tarafından inşa edilen okulun kiraya verilmesinden elde edilecek kazancınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

3 29.12.2017 38418978-125[32A-15/4]-531740

Komple yeni yatırımda indirimli kurumlar vergisi hesaplanacak kazancın tespiti hk.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 38418978-125[32A-15/4]-531740

29.12.2017

Konu: Komple yeni yatırımda indirimli kurumlar vergisi hesaplanacak kazancın tespiti hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eki dilekçenizde, şirketinizin Sincan 1. Organize Sanayi Bölgesinde bulunan fabrikanızda üretimini yaptığı, üretim arttıkça fabrikanın yetersiz kaldığı ve yeni yatırıma ihtiyaç duyulduğu bu nedenle makine ve pompa imalatınızı ayırarak yeni kurulacak fabrikalara taşımak istediğiniz,

-Söz konusu ürünlerin imalatı çok iç içe olduğundan yeni yatırımın eski fabrikaya çok yakın bir yerde yapıldığı hali hazırda eski fabrikanızda kauçuk imalatı yapıldığı yeni yatırım kapsamında kurulan fabrikaların birinde makine diğerinde ise pompa imalatı yapıldığı, indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak üzere yeni yatırıma ilişkin olarak tarihinde 'Komple Yeni Yatırım' cinsli yatırım teşvik belgesini aldığınız,

-Yatırım döneminde 19.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı B.K.K.'da konuya ilişkin yapılan açıklamalar doğrultusunda bölgeler itibariyle belirlenen toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben belirlenmiş olan oranda diğer kazançlarınız için kurumlar vergisi indiriminden faydalandığı, şirketinizin 2015 yılı içinde kısmen yatırımını tamamladığı ve yeni yatırımlarda üretime başladığı,

-Ancak özelge talep formunuz ekinde verilen üretim sürecinde de görüleceği üzere ürünlerin son haline gelinceye kadar üç fabrikayı da dolaştığı, bir makineyi oluştururken hem yeni fabrikalarda hem de eski fabrikada imalatların bulunduğu, bu imalatlar ile makinenin tamamlandığı,

-Dolayısıyla bu makine için kesilen faturadaki kazancın ne kadarının yeni fabrikalara ne kadarının eski fabrikaya ait olduğunun belirlenemediği bu nedenle indirimli kurumlar vergisi müessesesinden yararlanılırken yatırıma ait kazancın tespiti konusunda tereddüde düşüldüğü, ayrıca konu hakkında Başkanlığımız görüşü alınana kadar geçici vergi dönemlerinde kurumlar vergisi indiriminden yararlanılmadığından daha sonra söz konusu geçici vergi beyanlarının düzeltilmesinin gerekip gerekmediği konularında tereddüt hasıl olduğu,

belirtilerek söz konusu hususlar hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde,

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

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. ..." hükmüne yer verilmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ile ilgili düzenlemelere 19.06.2012 tarihli ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile 20.06.2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde;

"...

c) İşletmeye geçiş tarihi: Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini,

...

d) Komple yeni yatırım: Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımları,

...

ifade eder."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının "Vergi indirimi" başlıklı 15 inci maddesinin altıncı fıkrasında, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamaların vergi indirimi desteğinden yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin uygulanması ile ilgili ayrıntılı açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2. İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, Ekonomi Bakanlığı tarafından 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş olan teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer kıymetlerle ilgili harcamaların indirimli kurumlar vergisinden yararlanılacak kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerekmektedir.

Özelge talep formunuz ekinde yer alan ve 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgesinin incelenmesinden, yapmış olduğunuz yatırımın komple yeni yatırım olduğu ve yatırımın konusunu da maden, taşocağı ve inşaat makineleri imalatı faaliyetlerinin oluşturduğu anlaşılmıştır.

Buna göre, eski fabrikada ve teşvik belgesine konu komple yeni yatırım kapsamındaki yeni fabrikalarda iç içe geçmiş şekilde üretilerek satışı yapılan ürünlerin satışından elde edilen kazancın, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirdiğiniz komple yeni yatırımınızdan kaynaklanan kısmı indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Üretimin bir kısmının eski fabrikanızda bir kısmının da yeni fabrikalarınızda gerçekleştirildiği dikkate alındığında, işin mahiyetine uygun bir dağıtım anahtarı kullanılarak üretilen bu ürünlerin satışından elde edilen kazancın yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımlarınıza isabet eden kısmının ayrıştırılması ve bu suretle tespit edilen yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

Öte yandan, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmış olması halinde, indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmak üzere ilgili dönemlere ilişkin geçici vergi beyannamelerinin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı: 64597866-125[30]-25571

29.12.2017

Konu: Yurt dışından ihraç edilecek kira sertifikaları nedeniyle sağlanan kaynak için kar payı (faiz) ödemelerinin KVK stopaj oranı.

İlgi:

a) 11/09/2017 tarihli özelge talep formunuz.

b) 29/09/2017 tarihli ek dilekçeniz.

c) 16/10/2017 tarihli ek dilekçeniz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde, bankanız tarafından yurt dışında kurulacak özel amaçlı bir kurum (...) aracılığıyla gerçekleştirilecek bir kira sertifikası ihraç işlemi sonucunda elde edilen fonun, mudaraba finansman yöntemi ile bankanıza aktarılmasıyla bankanızca bir fonlama işleminin gerçekleştirileceği ve kira sertifikası (sukuk) ihracının doğrudan bankanız tarafından değil yurt dışında kurulacak özel amaçlı kurum tarafından gerçekleştirilecek olması nedeniyle Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu'nun iznine tabi olmayacağı belirtilerek, yurt dışında kurulacak özel amaçlı kurum tarafından gerçekleştirilecek kira sertifikası (sukuk) ihracı neticesinde sağlanan fonun şirketinize kullandırılması sonucunda yapacağınız kar payı (faiz) ödemelerine ilişkin kurumlar vergisi stopaj oranı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin; ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmış olup söz konusu fıkranın (d) bendinde Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları sayılmıştır. Mezkur maddenin dördüncü fıkrasında ise maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesi hükümlerine göre dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından menkul sermaye iratlarının Türkiye'de elde edilmesi sermayenin Türkiye'de yatırılmış olmasına bağlı olup mezkur Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.) menkul sermaye iradıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların bu maddede yer alan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin sekizinci fıkrasında ise Bakanlar Kurulunun bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya bu maddede belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmış olup bu yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (a) alt bendiyle kesinti oranı, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar

payları dahil) %0; (b) alt bendiyle de bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri krediler ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemi ile temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1 olarak belirlenmiştir.

Konu ile ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "30.4.4. Menkul sermaye iratları" başlıklı bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri kâr payları hariç diğer menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Anılan Kanunun geçici 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında da Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

...

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde, 279 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0,
- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1,
- Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden %5,
- Diğerlerinden %10

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden yapılacak vergi kesintisi uygulamasında, bahse konu kredi temini işlemlerine yönelik sözleşmelerin Kararnamenin yürürlük tarihi olan 3/2/2009 tarihinden önce düzenlenmiş olması halinde ödenecek faiz tutarlarının, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınmak üzere vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, özel amaçlı kurumlar (...) aracılığıyla yurt dışında kira sertifikası ihracı suretiyle bankanıza sağlanacak olan kaynağın, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin sekizinci fıkrasında verilen yetki çerçevesinde yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (b) alt bendi uygulaması açısından, bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemi ile temin edilen kredi olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bankanız tarafından yurt dışında kurulacak özel amaçlı kurum (...) aracılığıyla, Sermaye Piyasası Kurulunun izin ve denetimine tabi olmadan, ihraç edilecek olan kira sertifikaları nedeniyle sağlanacak kaynak (fon) için yurt dışında mukim ...'ye yapacağınız alacak faizi mahiyetindeki ödemeler üzerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında %1 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, bahse konu özel amaçlı kurumun bulunduğu ülke ile ülkemiz arasında imzalanmış olan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunması durumunda öncelikli olarak söz konusu Anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

5 22.12.2017 93767041-125[4691-2014/4]-69388

Teknoparktaki mükellefin internette arkadaşlık ve alış-veriş sitesi oluşturması.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 93767041-125[4691-2014/4]-69388

22.12.2017

Konu: Teknoparktaki mükellefin internette arkadaşlık ve alış-veriş sitesi oluşturması.

İlgide kayıtlı özelge talebinizle; Gebze GOSB Teknoparkta yazılım işlerini yaptığınız, hazırladığınız yazılımla kullanıcıların sisteme ücretle abone olarak kendilerine ait bilgileri girerek kişiselleştirilmiş profil sayfası oluşturup tarafınızca geliştirilmiş olan "....." sayesinde kendilerine uygun arkadaş profilleriyle iletişim kurmalarının sağlandığı, tahsilatın mobil ödeme (üç cep telefonu operatörü ile ödeme kontrollü hatlarda kredisinden düşülerek, faturalı hatlarda faturaya yansıtılarak) veya kredi kartı vasıtasıyla haftalık ya da aylık olarak alındığı,

Cep telefonu operatörlerinin kullanıcılardan tahsil ettiği üyelik ücretlerini.....'ye gönderdiği, bu şirketin de komisyon düştükten sonraki payı hesabınıza gönderdiği,

Ayrıca, uluslararası bir sosyal ağ olan Facebook'un bir uygulaması şeklinde geliştirilen uygulamasına abone olan kullanıcılara astrolojik premium içeriklerin de sağlandığı, ödeme şekli olarak yukarıda belirtilen mobil ödeme sisteminin kullanıldığı,

Diğer yandan, "....."ın Türkiye'deki bir çok internet sitesi üzerinden alışveriş imkanı sağlayan e-ticaret sitelerinin tüm ürünlerini listelediği, bu ürünlerin fiyatlarının ve özelliklerinin karşılaştırıldığı, tüm internet üzerinden alışveriş yapan kullanıcılar için çok büyük kolaylık sağlayan ürün-fiyat karşılaştırma motoru olduğu, buradaki gelir modelinin ise ürünlerini

listelemek isteyen e-ticaret sitelerinin kredi kartı vasıtası ve banka transferi ile ödeme yapıp kredi aldığı ve bu sitelerin ürünlerinin uygunfiyat.com internet adresinde listelenmeye başladığı, siteyi ziyaret eden kullanıcıların bu e-ticaret sitelerinin ürünlerini tıklayarak ilgili e-ticaret sitesine yönlendirilen müşteri başına da satın almış olduğu kredisinden kredinin düşüldüğü belirtilerek, Teknopark Yönetim Kurulunda onay gören Şirketinizin Kurumlar Vergisi, KDV, Gelir Vergisi ve Damga Vergisinden istisna olup olmadığı hakkında bilgi istenildiği anlaşılmaktadır.

A) KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 12.03.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6170 sayılı Kanunla değışen “Tanımlar” başlıklı 3 üncü maddesinde;

“Bu Kanunun uygulanmasında;

...

c) Araştırma ve Geliştirme (AR-GE): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütölen yaratıcı çalışmaları,

...

İ) Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğör cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağılayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü ifade eder....”

hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde ise; “Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

-Bu Kanunda tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,

-Kazancın münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge’ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,

-Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılması

gerekmektedir.

Diğer yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı" başlıklı bölümünde;

"Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ancak, lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yine aynı Tebliğin "5.12.2.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti" başlıklı bölümünde;

"4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatтан bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, Şirketinizin Teknoloji Serbest Bölgesinde yapmış olduğu yazılımlar kapsamında oluşturduğu internet sitelerinde sunulan hizmetlerin pazarlanması sonucu elde edilen kazançların (lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı hariç) üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kısmı, istisna kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bu yazılımlarla internette oluşturduğunuz, uygulaması, arkadaşlık ve alış-veriş siteleri dolayısıyla elde ettiğiniz kazançların 4691 sayılı Kanun kapsamındaki istisna hükmünden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

B) KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

KDV Kanununun geçici 20/1 inci maddesi ile, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Uygulamanın usul ve esaslarının yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/G-2" bölümünde;

- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu,

- Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir.

Buna göre, şirketiniz tarafından Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki 4691 sayılı Kanun kapsamındaki yazılım faaliyetleriniz 31/12/2023 tarihine kadar KDV'den istisna olacaktır. Ancak, söz konusu yazılım dolayısıyla internette siteler oluşturarak pazarlanmasından elde edilen kazançların istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

C) DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, damga vergisine ilişkin görüş verilebilmesi somut olaya ilişkin kağıt örnekleri ile başvurulması halinde mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

6 02.01.2018 38418978-120[42-15/17]-815

Adi ortaklığı oluşturan ortaklardan birinin ortaklıktan ayrılması halinde devam eden ortak açısından yıllara sari inşaat işinin durumu

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı:38418978-120[42-15/17]-815

02.01.2018

Konu:Adi ortaklığı oluşturan ortaklardan birinin ortaklıktan ayrılması halinde devam eden ortak açısından yıllara sari inşaat işinin durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü 18. Bölge Müdürlüğü 183. Şube Müdürlüğü tarafından ihaleye çıkarılan "....." işinin yapılması amacıyla ile şirketiniz arasında 15.05.2014 tarihli sözleşme ile Adi ortaklık kurulduğu ve adi ortaklığınız ile İdare arasında imzalanan 21.05.2014 tarihli sözleşme ile söz konusu işin üstlenilerek 02.06.2014 tarihinde işe başladığınız ve sözleşmeye göre işin 26.08.2015 tarihinde bitmesi gerektiği ancak ortaklığınız tarafından yapılmakta olan işin 26.06.2015 tarihinde tüm hak ve vecibeleriyle birlikte şirketinize devredildiği belirtilerek söz konusu işin şirketiniz açısından yıllara sari inşaat işi kapsamında olup olmadığı ile tarafınıza yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden stopaj yapıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Adi ortaklıklar, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620-645 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 620 nci maddesinde adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Bununla birlikte, adi ortaklıklara stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmektedir. Adi ortaklıkların ortaya çıkan kar veya zararı, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri" başlıklı bölümünde de birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı açıklaması yer almıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir." hükmü yer almakta olup, bir işin 42 nci madde kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise; "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir." hükmüne yer verilmiştir.

Özelge talep formu ekinde yer alan belgelerin tetkikinden ile adi ortaklık kurularak Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü 18. Bölge Müdürlüğü 183. Şube Müdürlüğüne karşı üstlendiğiniz "....." işinin anılan Bölge Müdürlüğünün Olur'u ile şirketinize kül olarak tüm hak vecibeleriyle birlikte devredilmesinin uygun bulunduğu ve 26.06.2015 tarihli devir sözleşmesi ile adi ortaklık olarak yapılan ilk sözleşmeye atıfta bulunulduğu anlaşılmıştır.

Buna göre, ile şirketiniz arasında kurulan adi ortaklık tarafından söz konusu işin şirketinize devredildiği 26.06.2015 tarihinin adi ortaklık açısından işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi ve bu tarih itibarıyla kar veya zararın kati olarak tespit edilerek, ortaklar tarafından ortaklıktaki hisseleri oranında işin bittiği 2015 hesap dönemine ilişkin kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Bu işe ilişkin istihkaklardan devir tarihine kadar ortaklık adına yapılan kesintilerin ortaklık hisselerinize isabet eden kısmının, ilgili yıl beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği tabiidir.

Öte yandan, şirketiniz tarafından adi ortaklıktan devralınan söz konusu işin şirketiniz açısından yeni bir iş olarak dikkate alınacağı ve buna göre vergilendirileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

7 02.01.2018 39044742-KDV.29-235

Stoklardaki emtianın imha edilmesi.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı: 39044742-KDV.29-235

02.01.2018

Konu: Stoklardaki emtianın imha edilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinden;

-Şirketinizin hazır giyim ürünleri, aksesuarlar, ayakkabılar, el çantaları, bavul ve deri eşya vb. ve bunlara ilişkin sair aksesuarlar da dahil olmak üzere her çeşit ürünün ithalat, ihracat ve ticareti işi ile iştigal ettiği,

-Firmanıza ait ürünlerin bir kısmının aynı zamanda ilişkili olan yurt dışında mukim firmasından ithal edilerek Türkiye'de bulunan mağazalarınızda satışa sunulduğu,

-Stoklarınızda yer alan geçmiş sezonlara ait ürünlerin (bluz, ceket, pantolon, aksesuar vb.) demode olması ve marka değerini korumak adına satışının mümkün bulunmaması nedeniyle imha edilmesi veya kayıtlı değerlerinden daha düşük bedeller üzerinden ilgili şirkete iade edilmesi hususlarının vergi mevzuatı karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Takdir Komisyonlarının Görevleri" başlıklı 74 üncü maddesinin (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak takdir komisyonlarının görevleri arasında sayılmıştır.

Anılan Kanunun 274 üncü maddesinde ise emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellefin maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun 278 inci maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değeri olacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 267 nci maddesinde ise, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın emsal bedelinin, ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esas olmak üzere üç esasa göre tayin edileceği; ilk iki sıradaki usul ile belli edilemeyen emsal bedelin ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edileceği hüküm altına alınmıştır.

274 üncü maddede düzenlenen hükümde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli oluştuktan sonra fiyatların aşağıya doğru indiği (ekonomide depresyon halinin ortaya çıktığı) dönemlerde mükelleflerin gerçek olmayan kazançlar üzerinden vergi ödememeleri amaçlanmıştır.

Bu tür durumlarda mükellefin kendi maliyet bedelinin zaten bilindiği ve satış fiyatının üzerinde olduğu için emsal bedel tespit edilirken bu esasın dikkate alınması bir kısır döngüye yol açacağından, emsal bedelle değerlendirme yapacak mükellefin ya ortalama satış fiyatı ya da takdir komisyonu kararına göre emsal bedel tespit ettirmesi gerekir.

Mükelleflerin isteğine bağlı olan bu değerlendirme şeklinde kriter olan satış fiyatı mükellefin kendi satış fiyatı değil piyasada oluşan ortalama fiyattır. Aksi halde mükellefler, dönem sonlarında maliyetin altında az bir miktar satış yapmak suretiyle dönem kazançlarını düşük tespit edebilirlerdi. Bu nedenle, dönem sonu stoklarını emsal bedeli ile değerlemek isteyen mükellefin, emtiasının maliyet bedelinin piyasadaki o mala ilişkin genel fiyat düzeyinin altında kaldığını ispatlaması gerekir.

Emsal bedelle değerlendirilecek emtianın maliyetinin satış fiyatına göre düşüklük göstermesi, ekonomideki dalgalanmalar dışında işletmenin deneme üretimi veya ilk kez pazara sunduğu bir mal nedeniyle maliyetinin rakiplerinin satış fiyatının üstünde oluşmasından kaynaklanması halinde de mükellef dilerse emsal bedeli (maliyet bedeli esas dışında) ile stoklarını değerleyebilir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, değerlendirme gününde stoklarda bulunan emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin % 10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi halinde, dönem sonu stoklarını emsal bedeli ile değerlemek isteyen şirketinizin emtianın maliyet bedelinin piyasadaki o mala ilişkin genel fiyat düzeyinin altında kaldığını ispatlaması halinde konunun takdir komisyonunca değerlendirilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 278 inci madde hükmü yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi sebeplerle değeri düşen emtianın takdir komisyonunca tespit edilecek değerinin karşılık ayrılmak suretiyle kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasına ilişkin olup, geçmiş sezonlara ait ürünlerin demode olması ve marka değerini korumak adına satışının mümkün bulunmaması nedeniyle imha edilme işleminin anılan madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" 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.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği, ikinci fıkrasında ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği ve ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı ve ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı ve ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alındığı; üçüncü fıkrasında emsallere uygunluk ilkesinin ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm gereğince, şirketinizin ilişkili olduğu Fransa mukimi firma ile gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "4. Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde ise,

"...Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede; geçmiş sezonlara yönelik olarak stoklarınızda yer alan ve yurt içinde satışı mümkün olmayan ürünlerin Fransa'da mukim ilişkili firmaya satış işleminin karşılaştırılabilir koşullar altında değerlendirilerek, söz konusu işleme ilişkin bedellerin emsallere uygun olarak belirlenmesi ve emsal bedelin tespitinde 13 üncü maddede ve anılan Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılması gerekmektedir.

Söz konusu ürünlerin ilişkili kişiye satış bedelinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi durumunda, kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı tabiidir

Diğer taraftan, geçmiş sezonlara ait ürünlerin demode olması ve marka değerini korumak adına satışının mümkün bulunmaması nedeniyle imha edilme işleminin Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından imha edilen ürünlere ilişkin maliyet ve giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

III-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun,

11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu,

29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri,

30/c maddesinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin;

- (II/A-1.1.1) bölümünde,

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

...

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır."

- (III/C-2.4) bölümünde ise,

"Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara ilişkin yüklenilen KDV indirilemez.

Bu çerçevede, zayı olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

60 No.lu KDV Sirkülerinin "Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar" başlıklı (8.1.3.2.) ayrımında "Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,

- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir." şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, geçmiş sezonlara ait modası geçmiş olan ve sadece marka değerini korumak amacıyla satışı yapılamayan ürünlerin maliyet bedeli üzerinden belirli oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanan düşük bedelle markasının sahibi olan Fransa mukimi şirketine, KDV Kanununun 11/1-a maddesi ve ilgili Tebliğde belirtilen açıklamalara uygun olarak gönderilmesinin ihracat kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, bu kapsamda iade alınabilecek KDV tutarının ise ihracat bedelinin %18'ini aşmaması gerekmektedir.

Öte yandan, fiilen kullanıma uygun olmakla birlikte modası geçmiş olduğundan imha edilen mallar, KDV Kanununun 30/c maddesine göre zayı olan mal kapsamında değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

8 13.12.2017 38418978-125[6-17/27]-500553

Avans Tahsilatlarının Kurum Kazancına Dahil Edilip Edilmeyeceği

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı: 38418978-125[6-17/27]-500553

13.12.2017

Konu: Avans Tahsilatlarının Kurum Kazancına Dahil Edilip Edilmeyeceği

İlgi: 28/11/2017 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, faaliyeti ile iştigal ettiği, Savunma Sanayii Müsteşarlığı ile aranızda ... tarihinde "..... " kapsayan sözleşme imzalandığı, yapılan işlerin tesliminin sözleşmede belirlenen takvime uygun olarak gerçekleştirileceği, yine sözleşmenin "13.3 Ara Ödemeler" maddesine göre herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası olmadan, tasarım faaliyetine ilişkin aşamalara istinaden T0+16 ve T0+23 ay tahsilatlarının fatura düzenlenmek suretiyle avans olarak yapıldığı, ancak bu aşamada proje maliyet unsurlarının oluşmadığı belirtilerek, söz konusu avans tahsilatlarının kurum kazancı ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safı kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmış olup, aynı Kanunun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 40 ncı maddesinde de, safı kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 287 nci maddesinde gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirmek suretiyle değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesi, gelir veya giderin tahsil edildikleri ve ödendikleri döneme bakılmaksızın miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olmasını ifade eder. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise, her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

Özelge talebiniz ekinde yer alan sözleşmenin tetkikinden, sözleşme altında yapılacak teslimlerin teslimat takvimine göre belirlendiği, ara ödeme planına göre kurumunuza yapılacak avans ve teslimat ödemelerine ilişkin takvimin belirlendiği, yapılan ödemeler için fatura düzenlenmesi gerektiği, ara ödemelerde faturalarda belirtilen işin kabul edildiği anlamına gelmeyeceğinin ifade edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, şirketiniz ile Savunma Sanayii Müsteşarlığı arasında düzenlenen sözleşme kapsamında üstlenilen işlere ilişkin olarak herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın tahsil edilen avansların, Vergi Usul Kanununun 287 nci maddesi hükmü gereğince mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmesi suretiyle değerlendirilmesi ve sözleşmeye konu malın tesliminin veya hizmetin ifasının gerçekleştiği dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Malın tesliminden ve hizmetin ifasından önce avans olarak tahsil edilen tutarlara ilişkin olarak fatura düzenlenmiş olması kurum kazancının tespiti açısından bu durumu etkilemeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

9 08.12.2017 62030549-125[5-2016/372]-541480

Bahreyn'de alt taşeron olarak yapılan kaba inşaat işinden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 62030549-125[5-2016/372]-541480

08.12.2017

Konu: Bahreyn'de alt taşeron olarak yapılan kaba inşaat işinden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin 2016 yılında İstanbul merkezli olarak kurulduğu belirtilerek, Bahreyn'de alt taşeronu olarak imzalamış olduğunuz sözleşme gereğince Türkiye'den personel götürmek suretiyle ... inşaatın gerçekleştirileceği belirtilerek, söz konusu inşaat işine ilişkin olarak elde edilen kazancın, yurt dışı inşaat taahhüt işi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

Inşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanması için yeterlidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Tebliğin "33.3. Mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin sınırı" başlıklı bölümünde ise yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu açıklamalara göre, alt taşeron olarak Bahreyn'de yapılan işinin yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılması halinde bu işle ilgili olarak Şirketinizce elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI AÇISINDAN:

02.09.2007 tarihinden itibaren yürürlükte olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Bahreyn Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" hükümleri 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin, inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile ilgili iş yerinin oluşmasını düzenleyen 3 üncü fıkrasının hükmü şu şekildedir:

"3. 9 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi bir işyeri oluşturur."

Buna göre, Türkiye-Bahreyn Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda inşaat işleri bakımından iş yerinin oluşması dokuz aylık süre koşuluna bağlanmış olup, bahsi geçen şirketin Bahreyn'de bir iş yeri bulunmasa dahi taşeron firma olarak yapılmış olduğu faaliyetlerin icrasının belirtilen süreyi aşması halinde Bahreyn'de bir iş yerinin varlığından söz edilmesi mümkün olacaktır.

Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla orada ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, Bahreyn'de bir iş yerinin bulunması ya da şirketin üstlendiği faaliyetlerin dokuz ayı aşması neticesinde burada bir iş yerinin oluşması halinde vergileme, Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin 7 nci maddesi kapsamında bu iş yerine atfedilebilir kazançlarla sınırlı olmak üzere Bahreyn'nin de vergi alma hakkı olacaktır.

Ancak, yukarıda yer verilen hükümler çerçevesinde şirket tarafından üstlenilen söz konusu inşaat işinin süresinin dokuz ayı aşmaması halinde, Bahreyn'de bir iş yeri oluşmayacak ve bu faaliyetler çerçevesinde elde edilecek kazançlar, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yalnızca Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi bu şirketin Bahreyn'de ki faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri üzerinden Bahreyn'de vergi ödemesi durumunda, bu şekilde ödenecek vergiler söz konusu Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde, Türkiye'de ödenecek vergiden Bahreyn'de ödenen verginin eşit tutarı kadarının mahsup edilmesi suretiyle çifte vergilendirme önlenilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için ilgili şirket adına Türkiye'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini gösteren, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan alınacak mukimlik belgesinin Bahreyn yetkili makamlarına ibraz edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

GELİR VERGİSİ KANUNU

1 23.11.2017 62030549-120[31-2017/256]-488576 Net ücret alan çalışanlarda engelli indiriminin uygulanması hk.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı: 62030549-120[31-2017/256]-488576

23.11.2017

Konu: Net ücret alan çalışanlarda engelli indiriminin uygulanması hk.

İlgi: 28/03/2017 tarih ve 370875 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, firmanız tarafından sendikayla yapılan toplu sözleşme kapsamında net ücret üzerinden anlaşma sağlandığı, firmanızda, Gelir Vergisi Kanununa göre engelli indiriminden faydalanan işçilerinizin bulunduğu, net ücret anlaşması yapıldığından işçilerin maaşlarına asgari geçim indirimi dışında herhangi bir vergi avantajı veya dezavantajının yansıtılmadığı, ancak sendikaların vergi indirimlerinin işçilerin net maaşlarına ilave edilmesi gerektiği yönünde görüşleri olduğu belirtilerek, konu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 31 inci maddesinde; çalışma gücü kayıp oranı asgari %40 ve üzerinde olanların ücret ve/veya kazançlarına engelli derecelerine göre kanunen belirlenen miktarda engellilik indiriminin uygulanacağı açıklanmaktadır.

Aynı Kanunun 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 menfaatler olarak tanımlanmış olup 63 üncü maddesinde, ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından söz konusu maddedeki bentlerde belirtilen indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinde, yapmış oldukları ödemelerden vergi tevkifatı yapacaklar sayılmış olup, aynı maddenin birinci bendinde ise, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden, 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 32 nci maddesinde, "Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, (6645 Sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük;01.05.2015)üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkra göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

...

Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır.

..." hükmü yer almaktadır .

Konu ile ilgili olarak 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması" başlıklı 5'inci bölümünde; "Net ücret üzerinden anlaşmak suretiyle çalışanlar da asgari geçim indiriminden yararlanacak olup, hesaplanan vergiden mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarları net ücretleri ile birlikte ücretliye ödenecektir." denilmiş ve net ücret üzerinden anlaşmak suretiyle çalışanların asgari geçim indiriminden faydalanması durumu örnekle açıklanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde, "Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere; mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütealik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz." hükmü yer almaktadır.

Vergi esas itibariyle ücretliden aranmakta ve özel anlaşmalar vergi idaresini bağlamamaktadır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde ise bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanmaktadır.

Dolayısıyla, çalışanlara ücretlerinin net olarak ödenmesinin kararlaştırılması durumunda, net ödenen ücretlerin brüte dönüştürülmesi ve tevkif edilecek vergilerin bu tutar üzerinden genel esaslara göre hesaplanması gerekir. Asgari geçim indirimi uygulaması sonucu sağlanan vergi avantajı çalışana ait olup kurumca yüklenilen vergi miktarında bir değişikliğe neden olmadığı için ücretlinin net maaşına yansıtılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; engelli olarak çalışan işçiler için düzenlenen maaş bordrolarında engelli indirimine ilişkin tutarın, öncelikle gelir vergisi matrahı toplamından mahsup edilmesi, engelli indiriminin mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da aylık asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilmesi gerekmektedir. Ancak, mahsup edilecek tutar, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı ile ücretlinin maaşı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarlarını aşamayacaktır.

Buna göre, toplu iş sözleşmesi kapsamında çalışanlarınıza net ücret üzerinden ödeme yapılması durumunda, engelli çalışanlarınızın ücretlerinde engellilik indiriminden oluşan vergi avantajı, engelli çalışanlara yansıtılacaktır. Dolayısıyla engellilik indirimi nedeniyle sağlanan vergisel avantaj çalışanın eline geçen net ücret tutarını artıracaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

2 24.11.2017 38418978-120[40-17/5]-469312

Mahkeme kararına istinaden ödenen faiz, mahkeme harçları, vekalet ücreti ve yargılama giderlerinin ücret matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hk.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 38418978-120[40-17/5]-469312

24.11.2017

Konu: Mahkeme kararına istinaden ödenen faiz, mahkeme harçları, vekalet ücreti ve yargılama giderlerinin ücret matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hk.

İlgi:10.03.2017 evrak kayıt tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, ... Malmüdürlüğünde müdür yardımcısı olarak görev yaptığınızı, fazla çalışmadan dolayı tarafınıza ödenmeyen ücretler için açtığınız davanın aleyhinize sonuçlanması üzerine, mahkeme kararına istinaden faiz, mahkeme harçları, vekalet ücretleri ile yargılama giderleri ödeyeceğiniz belirtilerek, söz konusu ödemelerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi matrahınızın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

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

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

63 üncü maddesinde "Ücretin gerçek safi değeri iş veren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 ncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,

2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

3. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).

4. Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.),"

hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinde yer alan safi ücretin tespitinde dikkate alınan indirimler arasında, mahkeme kararına istinaden ödenen faiz, mahkeme harçları, vekalet ücretleri ile yargılama giderleri yer almadığından söz konusu giderlerin, ücret matrahınızın tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

3 27.11.2017 27575268-105[229-2016-357]-471915

Web tasarım, program yazılımı ve android uygulamaları, mobil uygulamalar, sanal ve artırılmış gerçeklik uygulamaları çalışmalarından elde edilen kazancın vergilendirilmesi hk.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı: 27575268-105[229-2016-357]-471915

27.11.2017

Konu: Web tasarım, program yazılımı ve android uygulamaları, mobil uygulamalar, sanal ve artırılmış gerçeklik uygulamaları çalışmalarından elde edilen kazancın vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... adresinde web tasarım, program yazılımı ve android uygulamaları, mobil uygulamalar, sanal ve artırılmış gerçeklik uygulamalarına yönelik yazılım ve hizmet işi ile iştigal etmek üzere 08/08/2016 tarihinde işyeri açarak işletme hesabı esasına göre defter tasdik ettirdiğiniz belirtilerek, bahse konu faaliyetleriniz nedeniyle elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak mı, ticari kazanç olarak mı vergilendirileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiştir.

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

Aynı Kanunun 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." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapacak olanlar belirtilerek, hangi ödemelerden tevkifat yapılacağı bentler halinde sayılmış olup, (2) numaralı bent uyarınca, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğer işlerde ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilgisayar program yazılımı çalışmalarından elde edilen kazancın, yapılan faaliyetin ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hakim olmaksızın şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanarak kendi nam ve hesabınıza yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancına ilişkin genel hükümlere göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, adınıza ödeme yapanların Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlar kapsamında olması durumunda, anılan maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendini (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, web tasarım çalışmaları ile var olan programları kullanmak ve bilgisayar programlarını müşterilerin kullanabileceği duruma getirme şeklinde yapılan android uygulamaları, mobil uygulamalar sanal ve artırılmış gerçeklik uygulamalarına yönelik yazılım çalışmalarından elde ettiğiniz kazancın ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetlerden doğan kazancın da Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesi gereğince, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi olduğundan, ticaret erbabınca Kanunun 229 uncu maddesine göre satılan emtia veya yapılan iş karşılığında, müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere müşteriye ticari bir vesika olarak fatura düzenlenmesi, 177 nci maddede 6 bent halinde sayılan şartlardan birinin taşınması halinde bilanço esasına göre, aksi takdirde işletme hesabı esasına göre defter tutulması gerekmektedir.

Buna göre, web tasarım çalışmaları ile var olan programları kullanmak ve bilgisayar programlarını müşterilerin kullanabileceği duruma getirme şeklinde yapılan android uygulamaları, mobil uygulamalar sanal ve artırılmış gerçeklik uygulamalarına yönelik yazılım çalışmalarından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiğinden, söz konusu faaliyetleriniz nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177 nci maddede 6 bent halinde sayılan şartlardan birini taşımanız halinde bilanço esasına göre, aksi takdirde işletme hesabı esasına göre defter tasdik ettirerek, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 62030549-120[4-2017/393]-590096

22.12.2017

Konu: Yurt dışında mukim Türk vatandaşının Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazancının vergilendirilmesi

İlgi: 11/05/2017 tarih ve 561277 sayılı özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; serbest meslek erbabı olarak avukatlık yaptığınızı ve ... Vergi Dairesi Müdürlüğünde gelir vergisi mükellefiyetinizin bulunduğunu, ancak 02/05/2017 tarihinde ikametgahınızı İngiltere'ye taşımanız nedeniyle Türkiye'deki iş yerinizdeki faaliyetiniz dolayısıyla mükellefiyetinizin dar mükellefiyet şeklinde mi yoksa tam mükellefiyet şeklinde mi devam edeceği hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup konu hakkındaki Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinde; "Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1.Türkiye 'de yerleşmiş olanlar;

2.Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı, 6 ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği, 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, dar mükellefiyete tabi kimseler için serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmesinin,serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde mümkün olduğu, anılan maddenin son fıkrasında ise, değerlendirmeden maksadın, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olduğu belirtilmiştir.

Adı geçen Kanunun 65 inci maddesinde ise, "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..."hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinde, vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar ile vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlar sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (2-b) alt bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış, tevkifat oranı (03/02/2009 tarihli ve 2009114593 sayılı BKK ile 03/02/2009 tarihinden geçerli olmak üzere) %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, hükümleri 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "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'nın "İkamet" başlıklı 4 üncü maddesinin ilk iki fıkrasında,

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

2. Bu Maddenin 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

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

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

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

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

düzenlemesi, "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinde ise,

"1. Bir Akit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Kişi bu diğer Devlette bu faaliyetleri icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip ise veya

b) Kişi bu diğer Devlette, söz konusu faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde 183 gün veya daha fazla kalırsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

...

3. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini ve özel mesleki bilgi ve maharet gerektiren diğer faaliyetleri kapsamına alır."

düzenlemesi yer almaktadır.

Anlaşmanın 4 üncü madde hükümlerine göre, bir gerçek kişinin mukimliğinin belirlenmesinde öncelikle her ülkenin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmakta olup, bir kişi iç mevzuatımız gereğince 1 inci fıkrada belirtilen kriterler nedeniyle mukim kabul ediliyor ise bu kişi Anlaşma yönünden de Türkiye mukimi olarak kabul edilmektedir. Kişinin her iki ülkede de mukim kabul edilmesi durumunda ise, 4 üncü maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterlere göre mukimliği tespit edilmektedir.

Buna göre, Türkiye mukimi addedilmeniz halinde, Anlaşmanın 14 üncü madde hükümleri uyarınca, Türkiye'de icra edilen bağımsız nitelikteki avukatlık faaliyetiniz dolayısıyla elde ettiğiniz geliriniz, yalnızca Türkiye'de vergilendirilecektir.

İngiltere'de mukim olduğunuzun kabul edilmesi halinde ise, özelge talep formunuzda yer alan bilgilere göre Türkiye'de avukatlık faaliyetini icra etmek için sürekli kullanabileceğiniz sabit bir yere sahip olduğunuz anlaşıldığından, Türkiye'deki bu sabit yere atfedilebilen geliriniz, Türkiye'de, iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecektir. Böyle bir durumda söz konusu gelir üzerinden mukimi kabul edildiğiniz İngiltere'nin de vergi alma hakkı olacağından ortaya çıkan çifte vergilendirme, İngiltere'de, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca mahsup yöntemi ile önlenecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı: 38418978-120[61-17/17]-469405

24.11.2017

Konu: Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanıp yararlanamayacağınız hk.

İlgi: 07.06.2017 evrak kayıt tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Üniversitenizin 09/07/1997 tarih ve 4282 sayılı Kanunla 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu'na ilave edilen Ek 43 üncü madde ile kurulduğu belirtilerek, 687 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 3 üncü maddesiyle 25/8/1999 tarih ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa eklenen geçici 18 inci madde uygulamasına yönelik olarak ilave istihdam teşvikinden yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

687 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 3 üncü maddesiyle 25/8/1999 tarih ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa eklenen geçici 18 inci maddede, "31/12/2017 tarihine kadar işe alınan her bir sigortalı için geçerli olmak üzere, 1/2/2017 tarihinden itibaren özel sektör işverenlerince Kuruma kayıtlı işsizler arasından işe alınanların; işe alındıkları tarihten önceki üç aya ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalılar dışında olmaları ve 2016 yılının Aralık ayına ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerindeki sigortalı sayısına ilave olmaları kaydıyla işe alındıkları tarihten itibaren 31/12/2017 tarihine kadar uygulanmak üzere, ücretlerinin 2017 yılında uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamaz.

Bu madde kapsamında yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgari ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı beyan edilmez ve ödenmez.

Bu madde hükümleri; kamu idarelerine ait işyerleri, 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri ile 2886 sayılı Kanuna, 4734 sayılı Kanuna ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerleri, sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile mahsup şeklini ve dönemini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 297 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında;

"...

(3) Aşağıda yazılı sigortalılardan dolayı, söz konusu madde ile getirilen gelir vergisi stopajı teşviki uygulanmaz.

a) Kamu idarelerine ait işyerlerinde çalışanlar,

b) 21/4/2005 tarihli ve 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerlerinde çalışanlar,

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, 4282 sayılı Kanunla 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanununa ilave edilen Ek 43 üncü madde ile kurulan üniversitenizin, diğer kamu kurumu vasfını taşıdığı ve 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluş olarak sayılması nedeniyle , 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 18 inci maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.
(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.
(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

VERGİ USUL KANUNU

1 26.09.2017 64597866-105-17833

Akıllı telefon özelliğine sahip cep telefonlarının amortisman oranı

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı: 64597866-105-17833

26.09.2017

Konu: Akıllı telefon özelliğine sahip cep telefonlarının amortisman oranı

İlgi: 07/08/2017 tarih 44183 kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinden, şirketinizin akaryakıt ve madeni yağ ticareti ile iştigal ettiği ve şirket aktifinizde yer alan akıllı telefon özelliğine sahip cep telefonları için dikkate alınacak faydalı ömür süresi ve amortisman oranı hususunda Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği,

- 315 inci maddesinde, mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı

hükme bağlanmıştır.

Bunun yanı sıra, mezkur Kanunun 315 inci maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" belirlenerek; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman Listesi) ile açıklanmıştır.

Bahse konu Genel Tebliğin (2.) bölümünde, Tebliğe ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamaların yapılarak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarının tespit edildiği, listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarının belirlendiği, mükelleflerin uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacakları, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edecekleri açıklanmıştır.

Ayrıca, mezkûr listede, "3.3 Cep telefonu ve cep telefonu araç kiti" bölümü kapsamındaki kıymetler için faydalı ömür 3 yıl, amortisman oranı %33,33 olarak öngörülmüştür.

Buna göre şirketiniz aktifinde kayıtlı akıllı telefon özelliğine sahip cep telefonlarının mezkûr listenin (3.3) bölümü kapsamında 3 yılda ve %33,33 amortisman oranına göre itfa edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

2 19.10.2017 27575268-105[274-2017-447]-398258

Maliyet hesaplama yönteminde değişiklik yapılması hk.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı: 27575268-105[274-2017-447]-398258

19.10.2017

Konu: Maliyet hesaplama yönteminde değişiklik yapılması hk.

İlgi :09/08/2017 tarihli ve 975492 sayılı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... hükümlerine tabi bir kamu iktisadi teşebbüsü iken ... Kararları ile özelleştirme programına alındığınız, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun kapsamında faaliyet gösterdiğiniz ve sermayenin tamamı kamuya ait kurumlar vergisi mükellefi olduğunuz, faaliyetiniz kapsamında ... imal edildiği, bu imalatı gerçekleştirirken esas üretim maliyeti hesaplama yöntemi olarak dönem ağırlıklı ortalama mamul maliyeti yönteminin kullanıldığı, 1/1/2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ilk giren ilk çıkar (FIFO) maliyet yöntemine geçiş yapılmak suretiyle maliyet hesaplama yöntemi değişikliği yapılmasının planlandığı belirtilerek, maliyet hesabı yöntemi olarak kullanılmakta olan dönem ağırlıklı ortalama maliyet yönteminden FIFO maliyet yöntemine 1/1/2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçişin mümkün olup olmayacağı ve bu durumun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine aykırılık teşkil edip etmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.",

- 274 üncü maddesinde, "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275'inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.",

- 275 inci maddesinde, "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu bağlamda, mezkûr Kanunda satın alınan veya imal edilen emtianın, maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüş olup, bu kapsamda mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini Kanunun 275 inci maddesinde öngörülen unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilmektedirler.

Buna göre, ilgide kayıtlı başvurunuzda belirtilen ... imalatına ilişkin değerlemeye konu emtianın maliyet bedeli hesabında, kullanılmakta olan ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi yerine, 1/1/2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ilk giren ilk çıkar (FIFO) yönteminin kullanılmaya başlanması mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

3 26.10.2017 64597866-105[258]-20314

Swap işlemlerinde değerlendirme.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı: 64597866-105[258]-20314

26.10.2017

Konu: Swap işlemlerinde değerlendirme.

İlgi :13/03/2017 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, şirketinizin 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında bölgesel teşviklerden yararlandığı ve yatırımlarını yurt dışından döviz cinsinden uzun vadeli kredilerle finanse ettiği, bahse konu döviz kredilerinin kullanımı ile eş zamanlı olarak kredinin kullanıldığı banka ya da başka bir banka ile kredi tutarı, vadesi ve ödemeleri birebir uyumlu olacak şekilde kur ve faiz riskinden korunmak için hem ana para hem de faiz ödemelerine ilişkin çapraz swap sözleşmesi yapıldığı, kredi kullanım tarihinde yapılan çapraz swap sözleşmesi ile kur ve faizlerde yaşanacak dalgalanmalardan şirketinizin korunduğundan bahisle;

1- Döviz cinsinden kullanılan ve aynı anda çapraz swap sözleşmesi ile TL'ye sabitlenen kredilerin TL olarak mı, yoksa döviz kredisi olarak mı değerlemeye tabi tutulacağı,

2- Döviz cinsinden kullanılan ve aynı anda çapraz swap sözleşmesi ile TL'ye sabitlenen yatırım kredilerinin döviz kredisi olarak dikkate alınması durumunda;

- Yatırım döneminde swap sözleşmesinden kaynaklanan gelir ve giderin, yatırım maliyeti ile mi ilişkilendirileceği, yoksa doğrudan kurum kazancının tespitinde mi dikkate alınacağı,

- Yatırım döneminden sonra swap sözleşmesinden kaynaklanan gelir ve giderin, yatırım maliyeti ile mi ilişkilendirileceği, yoksa doğrudan kurum kazancının tespitinde mi dikkate alınacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

Diğer taraftan, özelge talep formu eklerinizin incelenmesinden, kullanılan kredi vadesi ile SWAP işleminin vadesinin aynı olduğu, vade tarihinde fiziki teslim sonucunda SWAP kurumundan elde edilen döviz ile kredi kurumuna aktarılacak tutarın birbiri ile eş olduğu, bu çerçevede şirketinizin SWAP kurumuna başlangıçta ödeyeceği miktarın 25 milyon USD olacağı, SWAP kurumunun şirketinize ödeyeceği tutarın ise 73,925 milyon TL olacağı, SWAP sözleşmesinin Final Exchange bölümünde ise, şirketinizin buna karşılık olarak 16 eşit taksitte 4.620.312,50 TL ödeyeceği ve SWAP kurumunun da 16 eşit taksitte 1.562.500 USD ödeyeceğinin kararlaştırılmış olduğu, bu bakımdan şirketiniz üzerinde 73,925 milyon TL kredi ana parası üzerinden %12,7 oranında faiz yükü bulunduğu anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddelerine ilişkin hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, türev ürünlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 5 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "6.1.2 Swap İşlemleri" başlıklı bölümünde swap, "iki tarafın belirli bir zaman dilimi içinde farklı faiz ödemelerini ve/veya farklı para birimlerini karşılıklı olarak değiştirdikleri bir takas sözleşmesi" şeklinde tanımlanmıştır.

Anılan Tebliğin;

- (6.1.2.1) bölümünde, para swapı işlemi, " tarafların önceden anlaştıkları oran ve koşullarda belirli miktardaki para birimlerini değiştirmek suretiyle gerçekleştirdikleri bir işlem" şeklinde tanımlanmasının yanı sıra, para swapı işleminde elde etmenin, sözleşmenin vadesinde gerçekleştiği, vadeye kadar dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi ve kurum kazancına dahil edilecek kâr veya zararın vade sonunda tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, "...: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.",

- 258 inci maddesinde, "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.",

- 262 nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.",

- 285 inci maddesinde, "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca;

- 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanı tabi tutulması; döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi, aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,

- 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "III. Kur Farkları" bölümünde, yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanı tabi tutulması; lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanı tabi tutulması, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilmesi

gerektiği yönünde açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, özelge talebine konu swap işlemi (çapraz swap) her iki (para ve faiz) swap türünü aynı anda içeren bir swap işlemi olup, alınan döviz kredisi aynı anda swap işlemi ile Türk Lirasına dönüştürülmekte, bu sayede şirketiniz döviz kuru ve faiz oranlarında meydana gelecek değişikliklerden korunmakta, yatırımlarınız tamamıyla Türk Lirası kredi ile finanse edilmekte ve efektif yükünüz swap sözleşmesi ile sabitlenen Türk Lirası anapara ve kredi faizlerinden ibaret hale gelmektedir. Bu bakımdan söz konusu swap sözleşmesi ile Türk Lirasına sabitlenen kredilerin Türk Lirası kredi olarak değerlemeye tabi tutulması, bu kredilerin döviz değerlemesine tabi tutulmaması gerekmektedir.

Diğer taraftan, yatırım harcamaları için temin edilen uzun vadeli döviz kredisinin, yapılan swap sözleşmesiyle Türk Lirasına sabitlenmiş olması nedeniyle, sadece kredi faiz ödemelerinin iktisadi kıymetlerin aktive alındıkları dönemin sonuna kadar olan kısmının maliyet bedeline intikal ettirilmesi icap etmektedir. Aktifleştirme döneminden sonra ortaya çıkan kredi faizlerinin ise seçimlik olarak gider yazılması veya söz konusu yatırımın maliyetine ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

4 18.08.2017 11395140-105[Mük.257-2015/VUK1-19457]-256526 İhraç kayıtlı e-faturada KDV'nin hesaplanmaması.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 11395140-105[Mük.257-2015/VUK1-19457]-256526

18.08.2017

Konu: İhraç kayıtlı e-faturada KDV'nin hesaplanmaması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 30.09.2015 tarihinde e-fatura sisteminde oluşturulan ihraç kayıtlı faturada, KDV hesaplanmadığı ve fatura üzerinde gösterilmediği, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden KDV tahsil edilmemiştir ibaresi yazıldığı halde sehven KDV bildirilmediği ve 7 günlük itiraz ve düzeltme süresinden sonra bu hatanın fark edildiğini, ayrıca düzeltme işlemi yapılmadığından, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde muhasebe defter kayıtlarının nasıl yapılacağı söz konusu faturanın ihraç kayıtlı fatura olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve KDV Kanunun 11/1-c maddesi hükümlerine göre beyan edilerek iade talebine konu edilip edilemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-8.) bölümünde, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, imalatçılar tarafından ihraç kaydıyla yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturalarda, "3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresinin yazılacağı, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesi hükmünün uygulanmayacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak;

a) Muhasebenin Temel Kavramları,

b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

c) Mali Tablolar İlkeleri,

d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,

e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi, konularında düzenlemeler yapan 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 01/01/1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anılan Tebliğin, "Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde "1-DÖNEN VARLIKLAR/ 19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR" başlığı altında;

"192. DİĞER KDV

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisinin, ertelenenin bir yıl içinde olması halinde kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

İşleyişi :

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen katma değer vergisi pasifteki ilgili hesabın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir."

denilmekte ve aynı Tebliğin "3-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR / 39.DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR" başlığı altında;

"392. DİĞER KDV

Bu hesap; teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen Katma Değer Vergisi ve ihraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek Katma Değer Vergisi gibi ihtiyaca göre bölümlenir.

İşleyişi :

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen katma değer vergisi, aktifteki ilgili hesabın borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonunda aktifteki ilgili hesabın alacağı karşılığı bu hesaba borç kaydedilmek suretiyle işlem görür.

Yatırım teşvik belgelerinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde ertelenen katma değer vergisi bu hesaba borç, ödenmek üzere pasifteki tahakkuk hesabına alacak kaydedilir.

Vergi dairesince tecil olunan katma değer vergisi "391. Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı" nın borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonucunda borçlusunun alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

İhracatın gerçekleşmemesi halinde ise, tecil olunan katma değer vergisi "391. Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı"nın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

denilerek söz konusu hesapların işleyişi açıklanmaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 242 nci maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan ve faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esasların açıklandığı 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "elektronik belge" şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü, "elektronik fatura" ise bu Tebliğde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulmuş fatura olarak tanımlanmıştır. Aynı Tebliğin "3-Genel Olarak e-Fatura" başlıklı bölümünde e-faturanın yeni bir belge türü olmadığı, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu belirtildikten sonra "5- e-Fatura Düzenlenmesi ve İletilmesi" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafında mükelleflerin e-Fatura düzenlerken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorunda oldukları açıklaması yapılmıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,düzenlenen e-fatura ile fiili ihracatın süresinde gerçekleşmiş olması, söz konusu işleme ilişkin KDV'nin, Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesindeki hükümler dikkate alınarak kayıtlarınıza intikal ettirilmesi, usulüne uygun olarak ihraç kayıtlı teslim kapsamında ilgili dönem KDV beyannamesinde beyan edilip tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmesi, ihracatçının ise bu teslimleri ihraç kayıtlı teslim olarak kayıt sürelerini de dikkate alarak kayıtlarına intikal ettirmiş olması kaydıyla söz konusu işlemin ihraç kayıtlı teslim kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Ayrıca , tecil veya iade edilebilir KDV'nin "192. Diğer KDV Hesabı" nın borcuna, tecil edilecek KDV veya iade edilecek KDV'nin de "392. Diğer KDV Hesabı" nın alacağına kayıt edilmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

5 03.05.2017 67854564-105[1741][5484]-16344

E-arşiv uygulamasına dahil firma tarafından internet üzerinden satılan ürünlerin kargo aracılığı ile sevkinde fatura oluşturma ve kağıt ortamda gönderme

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 67854564-105[1741][5484]-16344

03.05.2017

Konu: E-arşiv uygulamasına dahil firma tarafından internet üzerinden satılan ürünlerin kargo aracılığı ile sevkinde fatura oluşturma ve kağıt ortamda gönderme

İlgi: 12.12.2016 tarih ve 123061 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin e-Arşiv Uygulamasına dahil olduğu, şirketinizce internet üzerinden vergi mükellefi olmayanlara satışı yapılan ürünlerin müşterilere sevkiyatının kargo firmaları aracılığıyla yapıldığı, bu kargo firmalarına ürünler depodan teslim edilirken e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen e-Arşiv Faturası kağıt çıktısının, mevcut haliyle ikişer nüsha olarak A4 kağıdı şeklinde verildiği, aynı zamanda faturaların dijital ortamda müşterilerin e-posta adreslerine de gönderildiği belirtilerek, mal teslimi sırasında kargo firmalarına ikişer nüsha olarak verilen söz konusu faturaların kağıt çıktılarının, tek nüsha olarak verilip verilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin '3-e-Arşiv Uygulaması İzni' başlıklı bölümünde;

"Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura, kağıt ortamında en az iki nüsha olarak düzenlenerek ilk nüshası (aslı) müşteriye verilen, ikinci nüshası ise yine kağıt ortamında aynı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre mükelleflerce saklanan bir belgedir.

Bu tebliğ kapsamında elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kağıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir. Bu Tebliğ kapsamında Başkanlıktan e-Arşiv izni alan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturayı elektronik ortamda muhafaza ederler.

... c) Vergi mükellefi olmayanlara ise e-Arşiv Uygulaması kapsamında fatura oluşturmaya, müşterilerinin talebi doğrultusunda elektronik ortamda iletmeye veya kağıt ortamında göndermeye, oluşturulan faturaların ikinci nüshasını elektronik ortamda muhafaza etmeye ve istenildiğinde ibraz etmeye zorunludurlar"

Anılan Tebliğin 7.1 bölümünde;

"e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen faturanın kağıt ortamında teslim edilmesi esastır. Ancak e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen faturalar, alıcısının talebi doğrultusunda ve www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan e-Fatura format ve standardının kullanılması ve de söz konusu faturanın basılabilir görüntüsünün eklenmesi koşuluyla e-Fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere elektronik ortamda da iletebilecektir.

Öte yandan, alıcısına malın yanında kağıt olarak verilen fatura, irsaliyeli fatura yerine kullanılabilir. Ancak bu imkandan yararlanabilmek için faturanın, malın teslimi anında düzenlenmesi ve "İrsaliye yerine geçer" ifadesinin yazılması zorunludur."

7.2. bölümünde de;

"...Vergi mükellefi olmayan alıcı tarafından elektronik ortamda teslimi istenen fatura internet dâhil olmak üzere her türlü elektronik araç ve ortamlar vasıtasıyla iletebilir.

Vergi mükellefi olmayanlara yapılan satışlarda fatura, malın teslimi ya da hizmetin ifası anında elektronik ortamda iletiliyorsa müşteriye bu faturanın kâğıt çıktısı verilir. Bu durumda çıktının satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması zorunludur. Bu imkandan yararlanmak için faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur..."

Mezkur tebliğin '10- İnternet Üzerinden Mal ve Hizmet Satışında Düzenlenecek Faturalar' başlıklı bölümünde ise;

"e-Arşiv izni olup internet üzerinden vergi mükellefi olmayanlara mal ve hizmet satışı yapanlar, yaptıkları satışlara ilişkin faturaları bu Tebliğin 7.2 bölümünde yer alan açıklamalara uygun olarak elektronik ortamda iletmek zorundadır. Söz konusu satışlarda Tebliğin 7.2 bölümünde açıklanan kâğıt çıktının sevk edilen malın yanında bulunması gerekmektedir.

e-Arşiv Uygulaması kapsamında internet üzerinden mal ve hizmet satışında düzenlenecek faturalarda;

1. Satış işleminin yapıldığı web adresi,
2. Ödeme şekli,
3. Ödeme tarihi,
4. Gönderiyi taşıyanın adı soyadı/unvanı ve VKN/TCKN bilgisi,
5. Satışa konu malın gönderildiği veya hizmetin ifa edildiği tarih,
6. İade bölümünde; malı iade edenin adı soyadı, adresi, imzası, iade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutar bilgilerinin bulunması zorunlu olup fatura üzerinde ayrıca "Bu satış internet üzerinden yapılmıştır." ifadesine yer verilir." şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; internet satışı dolayısıyla vergi mükellefi olmayanlara düzenlenecek e-Arşiv Faturanın elektronik ortamda iletilmesi zorunluluğu bulunmakta olup ayrıca bu faturanın kâğıt çıktısının sevk edilen malın yanında bulundurulması gerekmektedir.

Bu durumda, internetten yapılan satışlarda, e-Arşiv Faturanın alıcısına elektronik ortamda ilettiğiniz belge faturanın aslı olup şirketinizce internet üzerinden satışı yapılarak alıcısına teslim edilmek üzere kargo firmalarına teslim edilen ürünle beraber verdiğiniz e-Arşiv Fatura çıktısı ise sevk irsaliyesi hükmündedir.

Dolayısıyla internet üzerinden yaptığınız satışlar kapsamında e-Arşiv Faturasını alıcısına elektronik ortamda iletiyor olmanız ve satışını gerçekleştirdiğiniz ürünlerin yanında kargo firmalarına teslim ettiğiniz e-Arşiv Fatura çıktısının sevk irsaliyesi hükmünde olması nedeniyle, kargo firmalarına verilen e-Arşiv Fatura çıktısının bir nüsha olmasında bir sakınca bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

6 16.01.2017 11395140-105[mük.257-2016/VUK-1-19889]-13502

E-faturada "İrsaliye yerine geçer" ifadesinin nasıl kullanılabileceği hk.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

16.01.2017

Konu: E-faturada "İrsaliye yerine geçer" ifadesinin nasıl kullanılabileceği hk.

İlgide kayıtlı yazınızda e-Fatura kullanıcısı olduğunuzu, kargo ile göndermek istediğiniz ürünlerinizi üzerinde "İrsaliye Yerine Geçer" ibareli e-Faturanın kağıt çıktısının firma yetkilisi tarafından imzalanarak kargo aracılığıyla teslim etmek istediğiniz belirtilerek;

- Ürünlerinizin kargoya teslimini yapmanız halinde 433 Sıra No'lu tebliğde aranılan "elektronik faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi gerekir" şartının gerçekleşmiş olup olmayacağı,

- Depo yoğunluğunuz ya da müşteri talebi nedeniyle, faturadaki düzenleme tarihinden sonra ürün gönderiminin gerçekleştiği durumda söz konusu uygulamadan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkilere istinaden, yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslara 397, 416, 421, 424 ve 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 58 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde yer verilmiştir.

Mezkur Kanun uyarınca kâğıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân tanıyan e-Arşiv Uygulamasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 433 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin; "15- 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Getirilen e-Fatura Uygulamasına Kayıtlı Mükellefler Arasında Yapılan Satışlar" başlığı altında ; "e-Fatura Uygulamasına kayıtlı kullanıcılara üzenlenecek elektronik faturada, düzenleme tarihi yanında düzenleme zamanının da saat ve dakika olarak gösterilmesi halinde elektronik faturanın kâğıt çıktısı irsaliye yerine geçer. Söz konusu kâğıt çıktıya "İrsaliye yerine geçer." ifadesinin yazılması ve kâğıt çıktının satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması zorunludur. Ancak bu imkândan yararlanabilmek için elektronik faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi gerekir.

Hizmet ifasına konu e-faturanın satış anında düzenlenmesi halinde, söz konusu kâğıt çıktının talep eden müşteriye verilmesi zorunludur." ifadelerine yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin 16. Bölümünde ise;

" a) 14/12/2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişen 5/3/2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin üçüncü bölümünün son paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 1/4/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur. Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde kâğıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir."

b) 14/12/2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3.1.3 bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 1/4/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde; firmanız ile e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflerin aralarında yapmış oldukları mal ve hizmet alım satımları nedeniyle düzenlemek zorunda oldukları elektronik faturalarda, düzenleme tarihi yanında düzenleme zamanının da saat ve dakika olarak gösterilmesi suretiyle elektronik faturanın alınacak kâğıt çıktısı üzerine "İrsaliye yerine geçer." ifadesinin yazılması ve satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması halinde herhangi bir izne gerek bulunmadan irsaliye olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak bu uygulama e-Faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi durumunda söz konusu olabilecek olup fatura düzenleme tarihinden sonra malın tesliminin gerçekleştirildiği durumda mezkur uygulamadan yararlanma imkanı bulunmamaktadır. Malın teslimi anında fatura düzenlenmeyen hallerde 213 sayılı Kanunun 230/5 'inci fıkra hükmüne göre sevk irsaliyesi düzenleyip sevk irsaliyesine ait tarih ve numara bilgilerini oluşturacağınız e-Faturada belirtmeniz gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

7 02.01.2017 61504625-105-1

Kısmi bölünme halinde e-Fatura, e-Defter ve e-Arşiv uygulamaları

T.C.

KÜTAHYA VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı: 61504625-105-1

02.01.2017

Konu: Kısmi bölünme halinde e-Fatura, e-Defter ve e-Arşiv uygulamaları

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinden; bölünen kurumunuzun, kısmi bölünmeden önce e-Fatura, e-Defter ve e-Arşiv Fatura uygulamalarına tabi olduğu belirtilerek, 02.05.2016 tarihinde tescil işlemleri tamamlanan şirketinizin, (devralan kurum) kısmi bölünme sonrası e-Fatura, e-Defter ve e-Arşiv Fatura uygulamalarına ne zaman geçmesi gerektiği, geçiş tarihine kadar kâğıt ortamında tutulan defterin kapanışının ne zaman yapılacağı, e-Defter uygulamasına ay ortasında geçiş yapılması halinde ilgili ayın belli bir dönemi için kâğıt defter kalan dönemi için ise e-Defter mi düzenlenmesi gerekeceği, e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına geçiş için farklı tarihler belirlenip belirlenemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun mükerrer 242 nci maddesi ile Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiş olup, 416 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesi kapsamında fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere elektronik fatura uygulamasından yararlanma hakkı tanınmıştır.

421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir.

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura uygulaması haricinde "e-Arşiv Uygulaması"na yönelik olarak 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmış olup, 443 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile güncellenen söz konusu Tebliğde; e-Arşiv Fatura uygulamasına kayıtlı bulunan satıcılar tarafından sunulan mal veya hizmetler karşılığında düzenlenen faturaların, alıcının e-Fatura sistemine kayıtlı olmayan mükellef veya nihai tüketici durumunda olması halinde dahi elektronik ortamda (e-arşiv uygulaması aracılığı ile) e-Arşiv faturası olarak düzenlenebilmesine ve alıcılarının talebi doğrultusunda kâğıt veya elektronik ortamda alıcılarına iletilebilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Mezkûr Tebliğin, "10- İnternet Üzerinden Mal ve Hizmet Satışında Düzenlenecek Faturalar" başlıklı bölümünde;

"... İnternet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükellefler, en geç 1/1/2016 tarihine kadar e-Arşiv Uygulamasına geçmek zorundadır. Kapsama giren mükelleflerin belirlenen tarihten önce e-fatura ve e-arşiv başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlamaları gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde değişiklik yapan 464 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "5. İnternet Satışı Nedeniyle e-Arşiv Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilenler" başlıklı bölümünde ise;

"... İnternet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2015 ve müteakip hesap dönemlerinde brüt satış hasılatları 5 Milyon TL ve üzerinde olan mükelleflere e-Arşiv Uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu mükellefler, 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde ilgili hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Arşiv Uygulamasına geçmek zorundadırlar." açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan, 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerden www.edeafter.gov.tr internet adresinde format ve standardı yayımlanan defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek elektronik defter kullanımına izin verilmiştir.

Anılan Tebliğin, 2 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile değiştirilen "3.3.4." üncü maddesinde;

"... Hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde de elektronik defter tutmaya başlanabilir. Ancak hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde elektronik defter tutmaya başlayanlar, başladıkları tarihi izleyen bir aylık süre içerisinde eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır." açıklaması yer almaktadır.

20/06/2015 tarih ve 29392 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-Fatura ve e-Defter uygulamalarının kapsamı genişletilmiştir. Mezkur Tebliğin "2. Elektronik Defter ve Elektronik Fatura Kullanma Zorunluluğu Getirilen Mükellefler" başlıklı bölümünde;

"421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak aşağıda sayılan mükelleflere elektronik defter tutma ve e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.

a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.

c) Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.

(a) bendindeki şartı, 2014 hesap döneminde sağlayan mükellefler 1/1/2016 tarihinden itibaren, 2015 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren, (b) ve (c) bentlerinde sayılanlardan bu Tebliğin yayım tarihinden önce lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler 1/1/2016 tarihinden itibaren, bu Tebliğin yayım tarihinden sonra lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler ise, lisans aldıkları ya da mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçmek zorundadır. Bununla birlikte, lisans ya da mükellefiyet tesis tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler bir sonraki hesap döneminin başından itibaren elektronik defter tutabilecekler ve e-Fatura uygulamasına geçebileceklerdir.

...

Bu Tebliğ kapsamında elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükellefler; tam bölünme, birleşme (devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme) veya tür (nev'i) değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nev'i) değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler de e-Fatura uygulamasına geçmek ve elektronik defter tutmak zorundadır. Bu durumda uygulamalara geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçemez." açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre;

Anılan Tebliğlere göre e-Fatura, e-Defter ve e-Arşiv Fatura uygulamalarına tabi olan bölünen kurumun, kısmi bölünme sonrasında da e-Defter tutma, e-Fatura ve e-Arşiv faturası düzenleme zorunluluğu devam etmektedir.

Devralan kurumun (şirketinizin) ise hâlihazırda e-Fatura, e-Arşiv Fatura ve e-Defter uygulamalarına geçme zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla şirketinizce, mezkûr Tebliğlere göre zorunluluk kapsamına girilinceye kadar; kâğıt fatura düzenlemesi ve söz konusu defterlerin kâğıt ortamında tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ancak;

- 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği üzere devralan kurumun, 2016 veya müteakip hesap dönemlerinde brüt satış hasılatının 10 Milyon TL ve üzeri olması halinde ilgili hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçmesi gerekmektedir.

- Devralan kurumun, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans alan mükelleflerden veya Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükelleflerden olması halinde; lisans alınan ya da mükellefiyet tesis ettirilen tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçmesi gerekmektedir.

- Devralan kurumun, internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapması ve 2016 veya müteakip hesap dönemlerinde brüt satış hasılatının 5 Milyon TL ve üzerinde olması halinde ilgili hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren e-Arşiv uygulamasına geçmesi gerekmektedir.

Öte yandan;

- Devralan kurumun, hesap dönemi içerisinde e-Defter tutmaya başlaması halinde başlama tarihini izleyen bir aylık süre içerisinde eski defterlere kapanış tasdikinin yaptırılması gerekmektedir.

- Mezkûr Tebliğlere göre zorunluluk kapsamında e-Defter uygulamasına geçecek mükellefler için ay ortasında geçiş öngörülmemekle birlikte devralan kurumun, ihtiyari olarak e-Defter uygulamasına geçmesi halinde ay ortasında geçiş mümkün olup, ilgili ayın geçiş yapılan tarihe kadar ki dönemi için kağıt defter kalan dönemi için ise e-Defter düzenlenmesi gerekmektedir.

- Devralan kurumun, e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre zorunlu olarak değil ihtiyari olarak geçmesi halinde söz konusu uygulamalara geçiş için farklı tarihler belirlenmesi mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

8 30.12.2016 11395140-105[Mük.242-2015/VUK-1-19090]-270229

e-defter uygulamasında birden fazla faturanın aynı yevmiye maddesine kaydedilip edilemeyeceği

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 11395140-105[Mük.242-2015/VUK-1-19090]-270229

30.12.2016

Konu: e-defter uygulamasında birden fazla faturanın aynı yevmiye maddesine kaydedilip edilemeyeceği

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eki dilekçenizde, e-Fatura ve e-Defter uygulamasına tabi olan şirketinizin 30 yıl süreyle EPDK'dan aldığı ... sayılı dağıtım lisansına istinaden ... alanında yaklaşık 20.000 aboneye doğal gaz dağıtım faaliyetinde bulunduğu, e-Defter uygulamasında her bir belge için ayrı yevmiye kaydı oluşturulmasının öngörüldüğü, şirketinizin uygulama olarak 15-20 ya da daha fazla fatura başlangıç ve bitiş numarasına göre belge numarasını baz alarak

kayıt yaptığı, şirketinizde günlük ortalama 1.000 adet fatura kesildiği bir o kadar da tahsilat yapıldığı, bu nedenle söz konusu işlemlerin tek tek muhasebe kayıtlarına aktarılmasının zaman kaybına ve kontrol güçlüğüne yol açtığı, uygulamada her satış faturasının tek tek mi kaydedilmesi gerektiği yoksa her bir belge türüne bir fiş numarası mı verileceği, şayet her belge tek tek kayıt edilecek ise kayıtlarınızı geriye dönük düzeltmeniz gerekeceği, şirketinizin mevcut durumunun dikkate alınarak e-defter uygulamasında her bir belge için ayrı bir yevmiye maddesi yerine tek bir fiş ile konsolide olarak günlük satışlarınızın ve tahsilatlarınızın tek bir yevmiye fişi olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172 nci maddesinde, defter tutma mecburiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişiler sayılmış olup Kanunun 174 üncü maddesinde, defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı, kayıtların her hesap döneminde kapatılacağı ve ertesi dönem başında yeniden açılacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu hükmüne yer verilmiştir. Anılan Kanunun 183 üncü maddesinde ise yevmiye defterinin, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defter olduğu, yevmiye defterinin ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun mükerrer 242 nci maddesi ile Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiş, 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de bazı mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir. 20/06/2015 tarih ve 29392 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile söz konusu uygulamaların kapsamı genişletilmiştir.

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura uygulaması haricinde "e-Arşiv Uygulaması"na yönelik olarak 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmış olup, 443 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile güncellenen söz konusu Tebliğde; e-Arşiv fatura uygulamasına kayıtlı bulunan satıcılar tarafından sunulan mal veya hizmetler karşılığında düzenlenen faturaların, alıcının e-Fatura sistemine kayıtlı olmayan mükellef veya nihai tüketici durumunda olması halinde dahi elektronik ortamda (e-arşiv uygulaması aracılığı ile) e-Arşiv faturası olarak düzenlenebilmesine ve alıcılarının talebi doğrultusunda kağıt veya elektronik ortamda alıcılarına iletilebilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Anılan Tebliğ ile Vergi Usul Kanunu uyarınca kâğıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan faturanın, elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân tanıyan e-Arşiv uygulaması mükelleflerin kullanımına açılmıştır.

Öte yandan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun "Defter Tutma Mükellefiyeti" başlıklı 64 üncü maddesinde; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defterinin elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükme bağlanmış olup, bu kapsamda yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerden www.edefer.gov.tr internet adresinde format ve standardı yayımlanan defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek elektronik defter kullanımına izin verilmiştir.

Diğer taraftan, elektronik defter uygulamasına ilişkin olarak www.edefer.gov.tr de yayımlanan "e-Defter Uygulama Kılavuzu V 1.4" ün "18. Belge Tipi (documentType)" bölümünde;

"... Yapılacak olan muhasebe kayıtlarında kaynak belgeye ait detay bilgileri, e-Defter uygulamasında istenilmektedir.

Ayrıca 19 Aralık 2012 tarih ve 28502 Sayılı Resmi gazetede yayımlanan 'Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'de yevmiye maddelerinin en az aşağıdaki bilgileri içermesi şarttır:

- Madde sıra numarası,
- Tarih,
- Borçlu hesap,

- ç) Alacaklı hesap,
d) Tutar,
e) Her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları.

Dolayısıyla elektronik defter uygulamasında her bir belgeye ait bilgilerin, tek bir yevmiye kaydında gösterilmesi esastır. e-Defter uygulamasında kullanılan standartların gereği olarak belge bilgisine ilişkin detaylar (belge tipi, numarası ve tarihi) elektronik defterlerde gösterilmelidir." açıklamaları yer almaktadır.

"18. Belge Tipi (documentType)" bölümünün "Fatura kaydına istinaden açıklama" kısmında ise;

"Bilindiği üzere e-Defter uygulamasında faturaların, '18. Belge Tipi' başlığında açıklandığı gibi her bir fatura ayrı bir yevmiye maddesinde olacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak e-Arşiv kullanıcısı olmak şartıyla abonelik esasına göre çalışan firmalar ve kargo şirketleri ile yazılı talep üzerine Başkanlıkça uygun görülen sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler e-defter uygulaması ile ilgili belirlenmiş olan diğer düzenlemelere uymak koşulu ile birden fazla faturayı kapsayacak şekilde yevmiye kaydı düzenleyebileceklerdir. Bu şekilde yapılan kayıta belge tipi 'other', belge açıklaması 'e-Arşiv fatura icmali' olacaktır ve bu icmalin numarası ve tarih bilgisinin de yevmiye maddesinde gösterilmesi zorunludur. Ayrıca, bu icmalin e-arşiv raporu formatında ve aynı içerikte olması ayrıca mali mühür ya da elektronik imza ile imzalanarak elektronik ortamda muhafaza edilmesi zorunludur.

Bununla birlikte, muhasebe kaydına konu edilecek faturaların aynı mahiyette olacak şekilde gruplandırılması (Örneğin Mal ve Hizmet Satış Faturaları, Mal ve Hizmet Alış Faturaları, Genel Gider Faturaları, vb şekilde gruplandırılması) en fazla 10'ar günlük muhasebe kayıt periyodunun dikkate alınması, en fazla 50 adet faturaya yer verilmesi ve her bir faturanın ait olduğu hesabın altında ayrı ayrı gözükecek şekilde belgenin türü, tarihi ve numarasına yer verilmesi kaydıyla, bir yevmiye maddesi içinde kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre;

e-Defter uygulamasında, her bir faturanın ayrı bir yevmiye maddesinde olacak şekilde kaydedilmesi esas olmakla birlikte; faturaların, mezkur Kılavuzda belirtildiği şekilde gruplandırılarak (alış faturaları, satış faturaları, genel gider faturaları vb.) en fazla 10'ar günlük muhasebe kayıt periyodunun dikkate alınması, en fazla 50 adet faturaya yer verilmesi ve her bir faturanın ait olduğu hesabın altında ayrı ayrı gözükecek şekilde belgenin türü, tarihi ve numarasına yer verilmesi kaydıyla, bir yevmiye maddesi içinde kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, e-Fatura kullanıcısı olan şirketinizin, aynı zamanda e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olması ve abonelik esasına göre fatura düzenlemesi halinde; anılan Kılavuzda belirtildiği şekilde "e-Arşiv Fatura İcmali" düzenlenmek ve yevmiye maddesine bu icmali other belgesi ve e-Arşiv İcmali açıklamasıyla ilişkilendirmek suretiyle, birden fazla faturanın aynı yevmiye maddesine kaydedilmesi de mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

26.12.2016

Konu: E-arşiv faturası kullanıcısının internet üzerinden satışını yaptığı ürünün müşteri tarafından iadesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; internet üzerinden kapıdan ödeme şeklinde yapılan ürün satışlarında müşteri ürünü almadığı zaman malın kargodan firmanıza gelmesinin 10-15 günü bulduğu belirtilerek bu durumda e-Arşiv Faturasına ne şekilde işlem yapılarak teslim alınmayan ürünü stoklarınıza alabileceğiniz hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi Kanununun,

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

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

29/3 üncü maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

30/c maddesinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği,

34/1 inci maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin, a1ış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği,

35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzelterekleri, ancak, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 8/2 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun kapsamında ödenen KDV'nin iadesi konusunda KDV Genel Uygulama Tebliğinin (B/11.1) bölümünde açıklama yapılmıştır.

Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edilir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alırlar. Gider makbuzunda iade edilen malın KDV'si satış bedelinden ayrı gösterilir ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 219 uncu maddesinde ise; "Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. şöyle ki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir." hükmü mevcuttur.

Öte yandan, mezkur Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Mükelleflerin yukarıda belirtilen muhasebe kayıtlarını; muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe politikalarının açıklanması ve mali tablolar ilkelerine, tekdüzen hesap planı ve işleyişine ilişkin yapılan düzenlemelere ve kayıtların kanuni sürelerinde yapılması hususunda mevzuat hükümlerine uygun olarak yapmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan 433 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu' nun 433 üncü maddesinin "10- İnternet Üzerinden Mal ve Hizmet Satışında Düzenlenecek Faturalar" başlıklı bölümünde;

"e-Arşiv izni olup internet üzerinden vergi mükellefi olmayanlara mal ve hizmet satışı yapanlar, yaptıkları satışlara ilişkin faturaları bu Tebliğin 7.2 bölümünde yer alan açıklamalara uygun olarak elektronik ortamda iletmek zorundadır. Söz konusu satışlarda Tebliğin 7.2 bölümünde açıklanan kâğıt çıktının sevk edilen malın yanında bulunması gerekmektedir.

e-Arşiv Uygulaması kapsamında internet üzerinden mal ve hizmet satışında düzenlenecek faturalarda;

1. Satış işleminin yapıldığı web adresi,

2.Ödeme şekli,

3.Ödeme tarihi,

4.Gönderiyi taşıyanın adı soyadı/unvanı ve VKN/TCKN bilgisi,

5.Satışa konu malın gönderildiği veya hizmetin ifa edildiği tarih,

6.İade bölümünde; malı iade edenin adı soyadı, adresi, imzası, iade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutar

bilgilerinin bulunması zorunlu olup fatura üzerinde ayrıca "Bu satış internet üzerinden yapılmıştır." ifadesine yer verilir.

e-Arşiv izni olup 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı kullanıcılara internet üzerinden mal satışı yapanlar, düzenleyecekleri elektronik faturada, 6 ncı madde hariç yukarıda yazılı bilgilere yer verecek olup ayrıca bu Tebliğin 15 nci bölümünde açıklanan kâğıt çıktığı sevk edilen malın yanında bulundurlar.

Müşteri malı iade etmek isterse elektronik ortamda kendisine iletilen faturanın kâğıt çıktısını alır ve iadeye ilişkin bölümü doldurarak mal ile birlikte malı satana geri gönderir...." denilmektedir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre; e-Arşiv izni olan firmanızın internet üzerinden vergi mükellefi olmayanlara yapacağı mal ve hizmet satışlarına ilişkin olarak anılan Tebliğde belirtildiği üzere iade bölümünün yer aldığı e-Arşiv Faturası düzenlenerek kâğıt çıktısının ürün ile birlikte alıcısına gönderilmesi, müşterinin malı iade etmek istemesi durumunda ise elektronik ortamda kendisine iletilen faturanın kâğıt çıktısını iadeye ilişkin bölümü doldurarak mal ile birlikte firmanıza geri göndermesi gerekmektedir.

Ancak, müşterinin belgeyi kaybetmesi veya ürünün müşteriye teslim edilememesi durumunda kargo şirketinin tuttuğu kayıtlar ile düzenlediği taşıma irsaliyesinin bir örneği ile birlikte ürünü geri taşıma hizmeti nedeniyle tarafınıza kargo şirketince düzenlenen faturanın tevsik edici belge olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan firmanıza yapılan iade işlemine ilişkin muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar doğrultusunda kanuni sürelerinde yapılması gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

10 21.12.2016

11395140-105[Mük.257-2015/VUK-1-19596]-257510

İnternette hediye amaçlı alınan ürünün gönderiminin e-arşiv fatura yerine sevk irsaliyesi ile belgelendirilmesi

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 11395140-105[Mük.257-2015/VUK-1-19596]-257510

21.12.2016

Konu: İnternette hediye amaçlı alınan ürünün gönderiminin e-arşiv fatura yerine sevk irsaliyesi ile belgelendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, internette ve mağazalarında ev tekstili ve kozmetik ürünlerinin satışı faaliyetinde bulunan şirketinizin, 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında 01/01/2016 tarihi itibarıyla e-Arşiv Fatura Uygulamasını kullanmaya başlayacağı, söz konusu Tebliğe göre internet satışlarında mal ile birlikte e-Arşiv Faturasının da gönderilmesi gerektiği, internette hediye edilmek üzere satın alınan ürünlere ilişkin olarak; hediye edilecek kişiye gönderilmesi sırasında ürünün faturasının da ürün ile birlikte gönderilecek olması dolayısıyla malın fiyatının hediye edilen kişi tarafından bilinmesinin, toplumdaki hediye kültürü ile örtüşmeyeceğinden bahisle e-Arşiv Faturasının ödemeyi yapan kişi adına düzenlenmesinin, hediye olarak gönderilen ürün ile birlikte e-Arşiv Faturası yerine irsaliye düzenlenmesinin mümkün olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 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."

230 uncu maddesinin 5 inci bendinde; "... Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır."

231 inci maddesinin beş numaralı bendinde ise; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun mükerrer 242 nci maddesinin 2 nci fıkrasının 5 nci paragrafı uyarınca; Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiş ve aynı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığına tanınan bu yetkiler çerçevesinde yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan "fatura"nın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslara yönelik olarak 397, 416, 421, 424, 433, 443, 447 ve 448 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlemeler yapılmıştır.

397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-fatura uygulamasına başvuran ve sisteme kayıtlı kullanıcı olarak tanımlanan mükelleflerin birbirlerine sattıkları mal veya hizmetler için e-fatura düzenlenebilmesi ve bu faturaların alıcılara elektronik ortamda iletebilmesi olanağı getirilmiştir.

433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Mezkur Kanun uyarınca kâğıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân tanıyan e-Arşiv Fatura Uygulaması mükelleflerin kullanımına açılmıştır.

Anılan Tebliğin "Belgelerin Elektronik Ortamda Oluşturulması" başlıklı 6 ncı bölümünde;

"... e-Arşiv Uygulaması kapsamında düzenlenen belgeler, bu Tebliğ ile getirilen düzenlemeler dışında başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere, diğer vergi kanunları ve ilgili düzenlemelerde yer alan sürelerle ve belirlenen usul ve esaslara uygun biçimde oluşturulmak zorundadır." açıklamasına yer verilmiştir.

e-Arşiv Fatura Uygulamasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde değişiklik yapan 443 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "2." Bölümünde;

"e-Arşiv Uygulamasından yararlanma izni verilen mükellefler; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 397) ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükelleflerine e-Arşiv Uygulaması kapsamında fatura oluşturmaya, kâğıt ortamında göndermeye ve oluşturulan faturaların ikinci nüshasını elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz etmeye zorunludurlar. Bununla birlikte söz konusu mükellefler, e-Arşiv Uygulaması kapsamında oluşturdukları faturaları alıcısının talebi doğrultusunda ve www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan e-fatura format ve standardını kullanmak ve de söz konusu faturanın basılabilir görüntüsünü de eklemek şartıyla, müşterilerine elektronik ortamda da iletebilirler. Bu durumda e-Arşiv Faturasının ayrıca kağıda basılmasına gerek bulunmamaktadır."

Anılan Tebliğin "7." Bölümünde;

"... Öte yandan, alıcısına malın yanında kâğıt olarak verilen fatura, irsaliyeli fatura yerine kullanılabilir. Ancak bu imkândan yararlanabilmek için faturanın, malın teslimi anında düzenlenmesi ve 'İrsaliye yerine geçer' ifadesinin yazılması zorunludur." açıklaması yer almaktadır.

Söz konusu Tebliğin '10- İnternet Üzerinden Mal ve Hizmet Satışında Düzenlenecek Faturalar ' başlıklı bölümünde ise;

"e-Arşiv izni olup internet üzerinden vergi mükellefi olmayanlara mal ve hizmet satışı yapanlar, yaptıkları satışlara ilişkin faturaları bu Tebliğin 7.2 bölümünde yer alan açıklamalara uygun olarak elektronik ortamda iletmek zorundadır. Söz konusu satışlarda Tebliğin 7.2 bölümünde açıklanan kâğıt çıktının sevk edilen malın yanında bulunması gerekmektedir."

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

İnternet satışları kapsamında "vergi mükellefi olmayanlara" düzenlenecek e-Arşiv Faturalarının elektronik ortamda iletilmesi zorunluluğu bulunmakta olup, söz konusu faturaların irsaliye yerine geçme özelliği bulunan kâğıt çıktısı malın sevk sırasında malın yanında bulundurulması gerekmektedir. Fakat malın sevk sırasında ayrıca bir irsaliye belgesi düzenlenmesi halinde e-Arşiv Faturasının irsaliye yerine geçen kâğıt çıktısının malın yanında ayrıca bulundurulmasına gerek bulunmamaktadır. Bu durumda sevk irsaliyesine ait tarih ve sayı bilgilerinin müşteriye iletilen e-Arşiv Faturada belirtilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

11 20.12.2016

11395140-105[MÜK257-2015/VUK1-19462]-256830

Brüt satış hasılatlarının değerlendirilmesinde demirbaş ve araç satışlarının dikkate alınıp alınmayacağı

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 11395140-105[MÜK257-2015/VUK1-19462]-256830

20.12.2016

Konu: Brüt satış hasılatlarının değerlendirilmesinde demirbaş ve araç satışlarının dikkate alınıp alınmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 milyon TL. ve üzeri olan mükelleflere e-defter ve e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirildiği, kurumlar vergisi beyannamesinde doldurulan gelir tablosunda demirbaş satışlarının brüt satışlar içine dahil edilmez iken KDV beyannamesinde demirbaş satışlarının kümülatif toplam içine dahil edildiği belirtilerek demirbaş ve araç satışları bedellerinin toplamının brüt satış hasılatına dahil edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 'nci maddesinin birinci fıkrasının 3'üncü bendinde Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Bakanlığımıza verilen yetkiye istinaden yayımlanan 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiş olup, anılan Tebliğin 4 üncü bölümünün 416 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değiştirilmesi neticesinde ise mezkur Kanunun 232' nci maddesi kapsamında fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere (gerçek ve tüzel kişilere) belirli usul ve esaslar çerçevesinde elektronik fatura uygulamasından yararlanma hakkı tanınmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ile kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi amaçlanmıştır.

Bu kapsamda anılan tebliğin "3. Elektronik Defter ve Elektronik Fatura Zorunluluğu" başlıklı bölümünün "3.1 Kapsama Giren Mükellefler" başlıklı bölümünde "Yukarıda yer verilen yetkilere istinaden Bakanlığımızca aşağıda sayılan mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir.

a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olan mükelleflerin,

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olan mükelleflerin,

2013 takvim yılında e-fatura uygulamasına ve 2014 takvim yılı içerisinde de e-defter uygulamasına geçme zorunluluklarının bulunduğu belirtilmiştir.

Yine 20.06.2015 tarihinde yayımlanan 454 sıra numaralı Vergi Usul Kanunun Genel Tebliğinin " 2. Elektronik Defter ve Elektronik Fatura Kullanma Zorunluluğu Getirilen Mükellefler" başlıklı bölümünde ;

"421 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak aşağıda sayılan mükelleflere elektronik defter tutma ve e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.

1.a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.

2.b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3.c) Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.

(a) bendindeki şartı, 2014 hesap döneminde sağlayan mükellefler 1/1/2016 tarihinden itibaren, 2015 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren, (b) ve (c) bentlerinde sayılanlardan bu Tebliğin yayım tarihinden önce lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler 1/1/2016 tarihinden itibaren, bu Tebliğin yayım tarihinden sonra lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler ise, lisans aldıkları ya da mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçmek zorundadır. Bununla birlikte, lisans ya da mükellefiyet tesis tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler bir sonraki hesap döneminin başından itibaren elektronik defter tutabilecekler ve e-Fatura uygulamasına geçebileceklerdir." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile mükelleflerin, muhasebe sistemlerinde uymakla yükümlü bulundukları kurallar belirlenmiştir.

Söz konusu Tebliğin "V- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" başlıklı bölümünde

"67- Olağandışı Gelir ve Kârlar: İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı hesap grubudur."

"679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar; Yukarıdaki hesap kalemleri dışında kalan ve arızı bir karakter taşıyan duran varlık satışlarından doğan karlar gibi gelir ve karların yer aldığı hesap kalemidir."

"68- Olağandışı Gider ve Zararlar: İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur."

"689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar; Yukarıda tanımlanan hesaplar kapsamı dışında kalan diğer olağandışı gider ve zararlardan oluşur."

ifadelerine yer verilmiştir.

Buna göre, işletmenin duran varlıklar grubunda yer alan varlıkların satışından;

- Kâr elde edilmesi halinde, elde edilen kâr tutarının 679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabın alacağına,

- Zarar oluşması halinde, zarar edilen tutarın 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabının borcuna kayıt edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan duran varlığın satılması halinde satış bedelinin hiç bir şekilde "60- Brüt Satışlar" hesap grubu içerisinde yer alan hesaplara kaydedilmemesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar ile özelge talep formunuzda bahsedilen hususlar birlikte değerlendirildiğinde; demirbaş ve araç satış bedeli 454 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2/(a) bendinde belirlenen brüt satış hasılatı rakamının hesabına dahil edilmeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

12 02.09.2016 11395140-105[MÜK257-2015/VUK1/18958]-130934

Masraf fişlerinin e-defter uygulamasında nasıl kaydedileceği hk.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 11395140-105[MÜK257-2015/VUK1/18958]-130934

02.09.2016

Konu: Masraf fişlerinin e-defter uygulamasında nasıl kaydedileceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin elektronik fatura ve elektronik defter kullanıcısı olduğu, turizm işi ile iştigal ettiği, verilen turizm hizmetlerinin rehberler aracılığıyla yapıldığı, rehberlerin bu hizmetleri gerçekleştirirken çeşitli masraflar yaptığı, yapılan bu masrafların masraf listesi ekine tek tek yazılarak muhasebe departmanına sunulduğu ve hesapların bu şekilde kapatıldığı, elektronik defter kullanıcısı olarak yapılan masraflar için masraf listesi ekindeki fişleri tek tek yazma zorunluluğunuzun olup olmadığı ile verilen masraf listesini bir belge olarak değerlendirerek fişlerin toplamını bir kalemde kayıtlarınıza alıp alamayacağınız hususlarında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172 nci maddesinde, defter tutma mecburiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişiler sayılmış olup Kanunun 174 üncü maddesinde, defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı, kayıtların her hesap döneminde kapatılacağı ve ertesi dönem başında yeniden açılacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu hükmüne yer verilmiştir. Anılan Kanunun 183 üncü maddesinde ise yevmiye defterinin, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defter olduğu, yevmiye defterinin ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olacağı hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun mükerrer 242 nci maddesi ile Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerden www.edeFTER.gov.tr internet adresinde format ve standardı yayımlanan defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek elektronik defter kullanımına izin verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 421 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiş olup, 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik defter tutma ve e-fatura uygulamasının kapsamı genişletilmiştir.

Diğer taraftan, e-Defter Uygulamasına ilişkin olarak www.edeFTER.gov.tr de yayımlanan "e-Defter Uygulama Kılavuzu V 1.4" ün "18. Belge Tipi (documentType)" bölümünde;

"... Yapılacak olan muhasebe kayıtlarında kaynak belgeye ait detay bilgileri, e-Defter uygulamasında istenilmektedir.

Ayrıca 19 Aralık 2012 tarih ve 28502 Sayılı Resmi gazetede yayımlanan 'Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'de Yevmiye maddelerinin en az aşağıdaki bilgileri içermesi şarttır:

- a) Madde sıra numarası,
- b) Tarih,
- c) Borçlu hesap,
- ç) Alacaklı hesap,
- d) Tutar,
- e) Her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları."

Dolayısıyla elektronik defter uygulamasında her bir belgeye ait bilgilerin, tek bir yevmiye kaydında gösterilmesi esastır. e-Defter uygulamasında kullanılan standartların gereği olarak belge bilgisine ilişkin detaylar (belge tipi, numarası ve tarihi) elektronik defterlerde gösterilmelidir." açıklamaları yer almaktadır.

"18. Belge Tipi (documentType)" bölümünün "Masraf listesine istinaden açıklama" kısmında;

"Gün içinde işletmenin ya da personelin yapmış olduğu giderlere ilişkin alınmış belgeler teknik kılavuzlarda sayılan belgelerden (çek, fatura, müşteri sipariş belgesi, satıcı sipariş belgesi, senet, navlun, makbuz) biriye belge tipi mutlaka kılavuzda belirtildiği gibi olmalıdır. Örneğin, personelin yapmış olduğu giderler arasında belge olarak fatura varsa, bu fatura ayrı bir yevmiye kaydında belge türü "invoice" yani fatura olarak fatura belge tarih-numarası da yazılmak şartıyla kaydedilmelidir.

Eğer yapılan giderle ilgili belge tipi, yukarıda sayılan yedi belge tipinden biri değilse bir masraf formu oluşturulup e-defter uygulamasında belge tipi "other" ve belge açıklaması "masraf formu" olarak kaydı yapılır. Ayrıca bu masraf formunun numarası ve tarihinin de girilmesi zorunludur. Bu masraf formlarında matbu bir numara ve tarih olmadığı için, oluşturulacak her bir form için müteselsil bir numara ve formun oluşturulduğu günün tarihi üzerine yazılmalıdır. Bu masraf formunda yapılan giderlere ait belgelerin detayları yer almak zorundadır. Ayrıca bu masraf formu firma kaşesi ve imzasıyla matbu olarak ya da elektronik imza/mali mühür ile elektronik ortamda muhafaza edilmek zorundadır. Elektronik ortamda tutulacak belgelerin görüntülenebilir ve doğrulanabilir şekilde muhafaza ve ibraz edilmesinden, diğer matbu belgelerde olduğu gibi, mükellef sorumludur." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; gün içinde işletmenizin veya personelin yapmış olduğu giderlere ilişkin alınan belgelerin, mezkur Kılavuzda sayılan belge türlerinden (çek, fatura, müşteri sipariş belgesi, satıcı sipariş belgesi, senet, navlun, makbuz) olmaması halinde Klavuzda belirtildiği şekilde bir masraf formu oluşturulup e-defter uygulamasında belge tipi "other" ve belge açıklaması "masraf formu" olarak kaydının yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

13 14.12.2016 31977385-105[MÜK.242-2014/8]-98

Mali mühürün çalınması halinde e-fatura uygulaması

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ADANA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 31977385-105[MÜK.242-2014/8]-98

14.12.2016

Konu: Mali mühürün çalınması halinde e-fatura uygulaması

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, yurt içi ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinden dolayı ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, e-fatura sistemine kayıtlı bulunduğunuzu, 20/05/2014 tarihinde iş merkezimize hırsız girdiğini, muhasebe servisinde bulunan bilgisayarlar üzerinde takılı bulunan mali mühür flash diskinin bu bilgisayarlar ile birlikte çalındığını, güvenlik güçleri tarafından gerekli tutanakların tutulduğunu ve ayrıca vergi dairesine durumun bildirildiğini, GİB ile yaptığınız görüşmeler neticesinde tarafınıza geçici şifre verildiğini, bu şifre ile sadece tarafınıza gönderilen e-faturaları görebildiğinizi, mali mühür olmadan e-fatura düzenleyemediğinizi, TUBİTAK'tan mali mühür talebinde bulunduğunuzu ve belirli bir süre sonra mali mühürünüzün geldiğini, ticari hayatınız devam ederken bu süre içinde e-fatura düzenleme imkanınız olmadığı için kağıt ortamında fatura düzenleyerek vergisel yükümlülüklerinizi yerine getirdiğinizi, ancak faturalar sistemde görünmediğinden KDV iadesi alan bazı müşterilerinize iade işleminin yapılamadığını belirterek, kağıt ortamında kesilen faturaların tekrar aynı tarih ve aynı tutar üzerinden sistemden kesilip kesilemeyeceği, geriye dönük e-fatura düzenlenmesi halinde tarafınıza özel usulsüzlük cezası uygulanıp uygulanmayacağı, kağıt ortamında kesilen faturaların iptal edilip edilmeyeceği, mali mühürün çalınmasının, kaybolmasının mücbir sebep sayılıp sayılmayacağı ve kendi iradeniz dışında gerçekleşen söz konusu olaylarda hangi yolun izleneceği konularında Başkanlığımızdan görüş talep etmektesiniz.

Bilindiği üzere 416, 421, 424, 447,448,454 ve 461 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

Söz konusu 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

- 3 üncü bölümünde elektronik faturanın (e-fatura) yeni bir belge olmadığı, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu,

- 5 inci bölümünde faturaların elektronik belge olarak oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format ve standartların www.efatura.gov.tr internet adresinde duyurulduğu,

Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-Fatura Uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belgenin, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmadığı,

- Mükelleflerin e-fatura düzenlerken, Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorunda olduğu,

- 7 nci bölümünde e-fatura uygulamasından yararlanan mükellefler ile diğer kurum, kuruluş ve işletmelerin e-faturalarını kendi mali mühür ve sertifikaları ile onaylamaları veya nitelikli elektronik sertifikaları ile imzalamalarının esas olduğu,

- 9 uncu bölümde ise Tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda öngörülen cezaların uygulanacağı,

e-Fatura düzenleme yetkisi bulunan mükelleflerin gerek kendi sistemlerinde gerekse e-Fatura Uygulamasında meydana gelebilecek arıza ve kesinti durumlarında fatura düzenleyebilmek için yeteri kadar basılı kağıt fatura bulundurmalarının zorunlu olduğu düzenlemelerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun " Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinde;

"1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme

kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde;

Mali mührün çalındığının ve başka bir mali mühre sahip olunmadığının, ispat veya tevsik edilmesi şartlarıyla, söz konusu olayın anılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesi kapsamında mücbir sebep sayılması yerine 397 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğe göre "mükellefin kendi sistemlerinde meydana gelebilecek arıza ve kesinti durumları" içerisinde mütalaa edilmesi mümkün bulunmakta olup bu durumda yeni mali mühür temin edilene kadar kağıt fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan belirtilen şartlarla mali mühür temin edilinceye kadarki süreçte kesilen kağıt faturalar vergi mevzâtı açısından hukuken geçerli fatura olarak kabul edilmekte ve yerine elektronik faturanın düzenlenmesi gerekmemektedir. Belirtilen şartlar altında düzenlenmiş ve hukuken geçerliliği bulunan kağıt faturaların KDV indiriminde kullanılabileceği de tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

14 01.11.2017 67854564-105[1741-5595]-107381

Otel işletmeciliği yapan şirketin merkez ve şubesi arasında fatura düzenlenmesinin mümkün olup olmadığı.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 67854564-105[1741-5595]-107381

01.11.2017

Konu: Otel işletmeciliği yapan şirketin merkez ve şubesi arasında fatura düzenlenmesinin mümkün olup olmadığı.

İlgi :06.04.2017 tarihli özelge talep formunuz

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, aynı il sınırları içerisinde merkez ve şube olarak 2 otelinizin bulunduğu, şubenizin müstakil sermayesi ve ayrı muhasebesinin bulunmadığı, muhasebe sisteminde merkez ve şubenin gelir ve giderlerinin ayrı alt kodlar ile takip edildiği, konaklama-organizasyon konulu sözleşmelerin merkez ve şube olarak ayrı ayrı yapıldığı, verilen hizmetin faturasının sözleşmeyi yapan şube veya merkez tarafından düzenlendiği, ancak bazı zamanlar yeterli oda bulunmadığında şube otelinizden merkeze veya merkez otelinizden şubeye müşteri transferinin yapıldığı, bu durumda hizmet alan müşteriye faturanın sözleşmeyi yapan şube veya merkez tarafından düzenlendiği belirtilerek müşteri transferlerine istinaden merkezden şubeye veya şubeden merkeze konaklama-organizasyon faturası düzenlenmesinin mümkün bulunup bulunmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu,

- 229 uncu maddesinde, faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı,

- 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde olduğu; yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (1.1.2017'dan itibaren) 900,-TL'yi geçmesi veya bedeli (1.1.2017'den itibaren) 900,-TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ilgide kayıtlı başvurunuzda belirtilen müşteri transferine bağlı olarak, verilen konaklama - organizasyon hizmetlerine ilişkin olarak merkezden şubeye veya şubeden merkeze fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

15 13.11.2017 11395140-105[VUK1-20175]-452322

Nihai tüketiciye yapılan satışlara ilişkin bileti ve yolcu taşıma faturada T.C. Kimlik Numarası bulunup bulunmayacağı

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı: 11395140-105[VUK1-20175]-452322

13.11.2017

Konu: Nihai tüketiciye yapılan satışlara ilişkin bileti ve yolcu taşıma faturada T.C. Kimlik Numarası bulunup bulunmayacağı

İlgi : 08/08/2016 tarih ve 518652 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; seyahat acentesi faaliyeti (hava yolu, deniz yolu, kara yolu ulaşımı bilet rezervasyon işlemleri ile bilet satışı, seyahat, tur, ulaşım ve konaklama hizmetlerinin toptan ve perakende satışı vb) işi ile iştigal ettiğiniz, ayrıca çeşitli eğlence merkezlerinin biletlerinin çağrı merkezi ve internet ortamında sanal POS ile satışını yaptığınız ancak müşterilerinizin T.C. Kimlik Numarası (TCKN) ve adres bilgilerini vermekten kaçındığı belirtilerek nihai tüketicilere yapmış olduğunuz satışlara ilişkin düzenlenecek faturalarda TCKN ve adres bilgilerine yer verilmeyip sadece nihai tüketicinin adı-soyadı ve satışı yapılan ürüne ait detaylı bilgilerin bulunmasının yeterli olup olmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 230 uncu maddesinde, "Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
2. Faturayı düzenleyeninin 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...",

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, "Bu Kanunun 232 nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2 nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) Fatura düzenleyeninin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır."

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

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

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

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (1.1.2017'den itibaren 900,-TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (1.1.2017'den itibaren 900,-TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."

- 233 üncü maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları;
3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Perakende satış fişi; makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 157 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, münhasıran nihai tüketiciye yapılan satışlar için düzenlenecek faturalarda; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası ve malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarıyla ilgili olarak sadece müşterinin adı ve soyadının bulunması, satılan malların ayrı ayrı miktar, cins ve nevi itibarıyla ayrıntılı olarak yazılmasının güçlük arz ettiği durumlarda gruplandırılmak suretiyle belirtilmesi veya satılan malların ayrı gruplar itibarıyla tutarlarının yazılması halinde diğer bilgilerin noksansız yer alması ve yazılı fatura nizamına uyulması şartıyla faturanın geçerliliği için yeterli sayılmaktadır.

Bunun yanı sıra, gerek yurt dışı gerekse de yurt içi uçuşlara ilişkin IATA kuralları çerçevesinde satış işlemlerine ait kayıtların dayanağı olarak tanzim edilen yolcu taşıma biletlerine ilişkin esaslar 462 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlenmiş olup, söz konusu Tebliğin;

- 8 inci maddesinde, "e-Bilet düzenleme izni alan hava yolu firmalarının düzenleyecekleri e-Biletlerde, en az aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur.

1. Hava yolu firmasının unvanı,
2. Yolcunun adı-soyadı,
3. Belge numarası,
4. Düzenlenme tarihi,
5. Yapılan hizmetin nevi ve tutarı,
6. Ödeme türü (Nakit/Kredi kartı/Banka kartı/Havale/Promosyon ve benzeri)

Mükellefler bilet üzerinde zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.",

- 9 uncu maddesinin 2 no.lu bölümünde, "e-Biletin Türkiye'de mükellefiyeti bulunan acenteler tarafından düzenlenmesi durumunda söz konusu acenteler, e-Bilet üzerinde yolcu bilgilerine ilave olarak kendilerine ait mükellefiyet bilgilerine ya da IATA nezdinde kendileri için oluşturulmuş bilgilere yer vererek yolcuya e-Bilet muhteviyatını da içeren bir fatura düzenleyeceklerdir. Bu fatura üzerinde yolcu bilgilerine ilaveten yolcu tarafından talep edilmesi halinde hesabına yolculuk yapılan mükellef bilgilerine de yer verilecektir."

- 13 üncü maddesinin (h) ayrımında ise, "h) Bu Tebliğin 8 inci maddesindeki şartları taşıyan biletler tutarına bakılmaksızın fatura yerine geçen belge olarak kabul edilecektir."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, 3 Seri No.lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliğinin (1.1) bölümünde, "Bugüne kadar vergi kimlik numarası almış olan Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişilerin vergi kimlik numaraları ile Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaralarının eşleştirilmesi sonucunda, vergi dairesi kayıtlarında Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişilerin vergi kimlik numaraları on bir haneli rakamdan oluşan Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasına dönüştürülmüş olup, 1/7/2006 tarihinden itibaren vergi dairelerince fiilen Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası kullanılmaya başlanılmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişiler için vergi kimlik numarası olarak Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasının kullanılmaya başlanıldığı tarihten itibaren belgelerde vergi kimlik numarası satırına on bir haneli Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası yazılacaktır." açıklamaları yapılmıştır.

Buna göre, 213 sayılı Kanun uygulamasında yolcu taşıma biletlerinde ve nihai tüketiciler adına düzenlenen faturalarda, müşterinin VKN/TCKN ile adres bilgilerine yer verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Benzer şekilde, IATA kuralları çerçevesinde düzenlenecek elektronik yolcu biletlerinde de 462 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelerin sonucu olarak, yolcunun TCKN ve adres bilgilerinin yazılması mecburi değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

16 23.11.2017 62030549-125[6-2012/283]-488418

Bankalarda açtırılan kıymetli maden mevduat hesaplarının değerlemesi

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 62030549-125[6-2012/283]-488418

23.11.2017

Konu: Bankalarda açtırılan kıymetli maden mevduat hesaplarının değerlemesi

İlgi : a) 01/06/2012 tarihli dilekçe ve eki özelge talep formunuz.

b) 20/07/2012 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçelerin incelenmesinden; altın, gümüş ve platin gibi değerli madenler üzerinden bankalarda açtırmış olduğunuz mevduat hesaplarının değerlemeye tabii tutulup tutulmayacağı, değerlendirme yapılması halinde ortaya çıkan değer artış ve azalışlarının kurum kazancının tespitinde gelir ya da gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmaktadır.

A- GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında, bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan maddede yer alan bazı tevkifat oranlarının belirlenmesine ilişkin, 1/1/2013 tarihli ve 28515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 3 üncü maddesiyle, 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (d) bendinde, "d) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7) ve (12) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından,

1) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden ve katılım bankalarının döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından;

i) Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda %18,

ii) 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda %15,

iii) 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda %13,

2) Mevduat faizlerinden;

i) Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda %15,

ii) 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda %12,

iii) 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda %10

3) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından;

i) Vadesiz, ihbarlı ve özel cari hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda %15,

ii) 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda %12,

iii) 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda %10." hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, kıymetli madenin değerinin düşüş ya da yükselişine endeksli mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri için 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılmış olan düzenlemeler çerçevesinde vadelere göre değişen oranlarda tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, vadesiz ve/veya vadeli kıymetli maden depo hesaplarına bu maden cinsinden tahakkuk ettirilen faizlerle ilgili olarak 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında herhangi bir düzenleme yapılmamış olup, vadesiz ve/veya vadeli kıymetli maden depo hesaplarından elde edilen ve ilgili kıymetli maden üzerinden tahakkuk ettirilen faiz gelirleri üzerinden geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrasına göre %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

B- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN;

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "Değerlemenin Tarifi" başlıklı 258 inci maddesine göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.

Ayrıca, mezkur Kanunun;

- 265 inci maddesinde, "Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.",

- 281 inci maddesinde, "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır..."

hükümlerine yer verilmiştir.

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

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

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

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

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

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

düzenlemelerine yer verilmiştir.

Bu itibarla, kıymetli maden mevduat hesapları işletme açısından bir alacak niteliği taşıdığından değerlendirme ölçüsü olarak alacaklar için belirlenen ölçünün kullanılması ve anılan Kanunun 281 inci maddesi uyarınca değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu değerlendirme yapılırken

- Bahsi geçen Tebliğin 10 uncu maddesine göre, bankalar altın alış ve satış fiyatlarını serbestçe belirleyebildikleri için, altının İstanbul Altın Borsasındaki değerinin değil, mevduat hesabının açıldığı banka tarafından tespit edilmiş olan fiyatının esas alınması,

-Bankada açılan kıymetli maden mevduat hesabı, mevduat sözleşmesine dayanan bir alacak niteliği taşıdığından daha önce de belirtildiği üzere 213 sayılı Kanunun 281 inci maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirilmesi, geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonundaki dönem için altın olarak hesaplanan faizin de mukayyet değere eklenmesi,

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

gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

17 28.11.2017 39044742-130[Özelge]-499874

Kira alacağı karşılığı bankadan demirbaş devir alınmasında belge düzeni ve dekontta gösterilen KDV tutarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı: 39044742-130[Özelge]-499874

28.11.2017

Konu: Kira alacağı karşılığı bankadan demirbaş devir alınmasında belge düzeni ve dekontta gösterilen KDV tutarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı

İlgi: 06/02/2017 tarih ve 151782 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Bankasının kira alacağınızın bir kısmı karşılığında Şirketinize devredeceği demirbaşlar için düzenleyeceği "fiyatlarımıza KDV dahildir" ibaresi bulunan dekonttaki katma değer vergisi (KDV) tutarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI

Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde; "Bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü mevcut olup, 229-242 nci maddelerinde ise belgelendirmeye ait hükümlere yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasıyla Maliye Bakanlığı, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkili kılınmıştır.

Bu kapsamda, söz konusu yetkiye istinaden yayımlanan 243 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "A- Bankalar Tarafından Düzenlenecek Belgeler" bölümünde, "Bankalar, yaptıkları hizmet ve satış işlemlerine ilişkin kayıtlarının dayanağı olan fatura yerine, aşağıda açıklanan şartlara uygun olarak belge düzenlemek zorundadırlar.

1- Bankalar, döviz alım-satım işlemleri ile menkul kıymetler borsasında aracı kurum sıfatıyla müşterileri adına yaptıkları menkul kıymet alım satımları hariç olmak üzere, yaptıkları bütün hizmetler veya satışlar dolayısıyla lehlerine tahakkuk edecek tutarları aşağıdaki şartlara uygun olarak düzenleyecekleri dekontlarla belgeleyeceklerdir.

..." düzenlemesine yer verilmiştir.

Buna göre, ... Bankası A.Ş. tarafından kira alacağınıza karşılık şirketinize yapılan demirbaş devir işlemi için, fatura yerine geçmek üzere, bahse konu Genel Tebliğin (A) bölümü çerçevesinde, dekont düzenlenmesi gerekmektedir.

B- 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinde, banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

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

- (17/4-e) maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemleri ve sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu,
- (29/1-a) maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergilerini indirebilecekleri,
- 53 üncü maddesinde de, bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabirinin Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade ettiği

hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ... Bankası A.Ş. tarafından kira alacağınıza karşılık şirketinize yapmış olduğu demirbaş devir işlemi BSMV kapsamına girdiğinden Katma Değer Vergisi Kanununun (17/4-e) maddesi gereğince KDV'den istisnadır.

Bu nedenle, anılan banka tarafından devredilen demirbaşlar için KDV hesaplanması söz konusu olmayıp, şirketiniz tarafından bu işlemlere ilişkin "fiyatlarımıza KDV dahildir" ibaresi bulunan dekontta yer alan KDV'nin indirimi mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

1 30.11.2017 61504625-5334-86

Hazinece karşılanan sigorta prim teşvikinin muhasebe kayıtları

T.C.

KÜTAHYA VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

KÜTAHYA

Sayı : 61504625-5334-86

Tarih: 30.11.2017

Konu :Eğitim Öğr. Hizm.Ltd. Şti.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ile 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 5. maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile belirtilen Hazinece karşılanan sigorta prim teşvikinin muhasebe kayıtlarına intikal ettirilirken gelire dahil edilmesi yöntemini mi, yoksa netleştirme yöntemini kullanarak işçi maliyetlerinden çıkartılması yönteminin mi kullanılması hususunda görüş bildirilmesi istenilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, bu kazancın tespitinde de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin (2) numaralı bendinde ise hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27 nci maddede yazılı giyim giderlerinin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 2 nci maddesi ile 4857 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde yapılan değişiklikle işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazinece Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammının, işverenden tahsil edileceği, Hazinece karşılanan prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 5763 sayılı Kanun hükümlerine istinaden işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden ve Hazinece karşılanan tutarın, kurum kazancının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Diğer taraftan, 29.05.2013 tarihli ve 28661 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5. maddesi ile; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81. maddesine eklenen (i) bendi ile;

On ve üzerinde sigortalı çalıştıran işyerlerine uygulanmak üzere, birinci fıkranın (ı) bendinde belirtilen ve hazinece karşılanan puana, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden altı puana kadar ilave puan eklemeye, sosyo-ekonomik gelişmişlik endeksini dikkate almak suretiyle ilave puan uygulanacak illeri ve uygulama süresini belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir."

ifadesi yer almaktadır.

Ayrıca 5510 sayılı Kanunun 81.maddesine 6486 sayılı Kanun ile eklenen ikinci fıkra hükmünün Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden, 14.07.2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 30.05.2013 tarihli ve 2013/4966 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla da anılan fıkra da öngörülen işveren hissesi sigorta primi teşviki kapsamına giren yerler uygulama süresiyle malullük, yaşlılık ve ölüm sigorta primlerinde beş (5) puanlık prim indirimine ilave olarak, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden uygulanacak olan işveren hissesi sigorta primi teşvikine ilişkin prim oranı (6 puan) belirlenmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan, tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre 6486 sayılı Kanunda belirtilen şartların oluşması kaydıyla;

"361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri" hesabı işletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence-sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

Diğer taraftan, " 602 Diğer Gelirler" hesabında ise; İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri izlenmektedir.

"770 Genel Yönetim Giderleri" hesabında ise bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerin giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "771 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; Şirketinizin faaliyet kodlarında ve özelge talep formunda belirtilen işlemlerinizde çalışan personeller için Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen ve Hazinece karşılanan sigorta prim desteğinin muhasebe kaydının;

----- /-----

770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	xxx
136 Diğer Alacaklar Hesabı	xxx
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	xxx
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	xxx
335 Personele Borçlar Hesabı	xxx

-----/-----

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	xxx
-------------------------------------	-----

136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı xxx

-----/-----

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı xxx

602 Diğer Gelirler Hesabı xxx - ----

-----/-----

şeklinde yapılması gerekmektedir.

Buna göre, özel okul faaliyetinden dolayı Şirketinizce çalıştırılan personele ilişkin 5510 sayılı Kanuna göre Hazinece karşılanan sigorta prim teşviklerinin kurum kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alınması ve söz konusu tutarların "602- Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Bilgilerinize rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

2 23.10.2017 64597866-135[7/A]-19858

İhraç Malı Taşıyan Araçlara ÖTV ve KDV'den İstisna Yakıt Teslimi

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-135[7/A]-19858

Tarih: 23.10.2017

Konu : İhraç Malı Taşıyan Araçlara ÖTV ve KDV'den İstisna Yakıt Teslimi

İlgi : a) 09.01.2017 tarihli özelge talep formunuz.

b) 24.01.2017 kayıt tarihli ek özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınızda, ihracat firmalarının kış şartları nedeniyle belli ısılarda (örneğin +18 derece) ihraç etmeleri gereken ihraç ürünlerini aynı zamanda ısıtıcı olarak çalışan frigorifik araçlarla yurt dışına çıkarmak zorunda olmaları nedeniyle bahse konu araçlar için ÖTV ve KDV'den istisna yakıt teslimi talebinde bulunulduğu belirtilerek, şirketiniz tarafından yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan ısıtıcı üniteli araçların standart yakıt depolarının yanında ısıtıcı depolarına da ÖTV ve KDV'den istisna yakıt teslimi yapıp yapılmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

27/4/2006 tarihli ve 5493 sayılı Kanunla 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununa eklenen 7/A ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununa eklenen 14/3 üncü maddeleri ile ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı Listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.13 ve 2710.19.45.00.12 G.T.İ.P numaralı malların (motorinlerin); 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslimi ÖTV ve KDV'den istisna edilmiş ve bu maddelerde düzenlenen istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bahis konusu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise, 5/3/2015 tarihli ve 29286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklanmıştır.

Söz konusu Tebliğlerde yer alan açıklamalar uyarınca, istisna kapsamında motorin teslim edilecek araçlar Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan ve Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilen ve taşınan eşyanın durumuna göre C1, C2, L2 ve M3 yetki belgelerini haiz bir işletmeye kayıtlı taşıyıcılarının (C1, C2, L2 ve M3

belgelerini haiz bir işletmeye kayıtlı olma şartı yalnızca Türk plakalı araçlar için geçerlidir.); kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklarıdır.

Buna göre, ÖTV Kanununun 7/A ve KDV Kanununun 14/3 üncü maddelerinde yer alan istisna; kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla bu araçların soğutucu (frigorifik) ünitelerinin depolarına da teslim edilen akaryakıt için uygulanacaktır. Dolayısıyla ihraç ürünü taşıyan çekici ve soğutucu ünitelerine sahip yarı römorkların soğutucu ünitesinin; soğutma-ısıtma olarak teknik özelliğinin bir arada bulunması ve ihraç ürününün ortam ısısına göre eksi veya artı olarak ayarlanması halinde şirketiniz tarafından çekici ve soğutucu ünitelerine sahip yarı römorkların frigorifik depolarına ÖTV ve KDV'den istisna motorin teslim edilmesi mümkündür.

Ancak, ihraç malı taşımaya karşın sadece ısıtma sistemi olarak teknik özelliği bulunan çekici ve ısıtıcı ünitelerine sahip yarı römorkların standart yakıt depoları dışındaki ısıtıcı ünitelerine ait depolarına ÖTV ve KDV'den istisna motorin teslimi yapılması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir. (***)

Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap

ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

3 23.10.2017 39044742-130[Özelge]-383486

İnşaat-taahhüt işi ile birlikte teslim edilecek beyaz eşyanın KDV oranı

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

Sayı: 39044742-130[Özelge]-383486

23.10.2017

Konu: İnşaat-taahhüt işi ile birlikte teslim edilecek beyaz eşyanın KDV oranı

İlgi: 19/07/2017 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, inşaat şirketiyle 107 m² büyüklüğündeki konutu kaba inşaat olarak teslim almak üzere sözleşme yaptığınız, bir süre sonra aynı inşaat şirketiyle ince işlerin (yer, parke ve fayans döşemeleri, sıva, boya, badana işleri, mutfak, banyo dolapları, klima, buzdolabı, fırın, bulaşık makinesi, mikrodalga fırın) yapılması konusunda ikinci bir sözleşme daha yaptığınız belirtilerek, söz konusu sözleşmeler kapsamında yapılan işler için uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı sorulmaktadır.

KDV oranları, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 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 alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Buna göre;

•Sözleşme uyarınca inşaat taahhüt işi kapsamında ifa edilen mutfak ve banyo dolapları; yer, parke ve fayans döşemeleri; sıva, boya, badana işleri ile

•Klima, buzdolabı, fırın, bulaşık makinesi ve mikrodalga fırın teslimi

genel oranda (% 18) KDV'ye tabidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

DAMGA VERGİSİ KANUNU

1 15.08.2017 90792880-155.01.01.01[2016/4517]-298472

Yüksek ve orta-yüksek teknoloji sanayi ürünlerinin üretimi ile düzenlenen sözleşmelerin damga vergisine tabi olup olmadığı

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü

Sayı: 90792880-155.01.01.01[2016/4517]-298472

Tarih: 15.08.2017

Konu : Yüksek ve orta-yüksek teknoloji sanayi ürünlerinin üretimi ile düzenlenen sözleşmelerin damga vergisine tabi olup olmadığı

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, şirketiniz ile ... A.Ş. arasında ... Programı kapsamında düzenlenen " ... Alt Yüklenicilik Sözleşmesi"nin 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 29 uncu maddesi ile Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloya eklenen (44) numaralı fıkra kapsamında damga vergisinden muaf olup olmadığı hususunda görüş istenildiği anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 9 uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu; Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "1-Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "V- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" başlıklı bölümünün 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla eklenen (44) numaralı fıkrasında, Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlarla belirlenen yüksek ve orta yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçileri arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden ... A.Ş. ile şirketiniz arasında düzenlenen sözleşmenin ... Tedariki Alt Yüklenicilik sözleşmesi olduğu, ürün imalatçısının ... tedarikçi firmanın ise ... olduğu anlaşılmıştır.

Buna göre, söz konusu hüküm ile imalatçılar ile tedarikçiler arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kağıtlara istisna tanındığından firmanız ile ... A.Ş. arasında düzenlenen ... Tedariki Alt Yüklenicilik Sözleşmesinin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

2 11.10.2017 97895701-155[1.2015/33]-351410

Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Yapım Ek Sözleşmesinin damga vergisi ve harç matrahı

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 97895701-155[1.2015/33]-351410

Tarih: 11.10.2017

Konu : Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Yapım Ek Sözleşmesinin damga vergisi ve harç matrahı

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, noterliğinizde düzenlenen "Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Yapım Ek Sözleşmesi" başlıklı kağıdın damga vergisinin hangi matrah üzerinden hesaplanacağı hakkında görüş sorulduğu anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabi olduğu; 2 nci maddesinde, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olduğu; 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında; bir kağıtta toplanan akit ve işlemlerin birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olmaları halinde damga vergisinin en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacağı; 10 uncu maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olduğu, belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükümlerine yer verilmiştir.

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I-Akitlerle ilgili kağıtlar başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

35 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin (4) numaralı maddesinde, vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanacağı belirtilmiştir.

492 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, noter işlemlerinden bu kanuna bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olanların noter harçlarına tabi olduğu; 41 inci maddesinde, noter harçlarının (2) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer veya ağırlık ölçüsüne göre nispi, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınacağı; 42 nci maddesinin ikinci fıkrasında, menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesinin mecburi olduğu; 46 ncı maddesinde de birbiriyle ilgili işlerin bir arada bulunması halinde en yüksek harç alınmasını gerektiren iş üzerinden bir harç alınacağı hükme bağlanmıştır.

İlgide kayıtlı özelge talep formu eki sözleşmelerin incelenmesinden; 26 Aralık 2014 tarih ve 22455 yevmiye no ile noterde düzenlenen sözleşmenin 3.1 maddesinde, ... Noterliğinin ... yevmiye sayısı ile ... tarihinde Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi (Ana Sözleşme) imzalandığı, ana sözleşmede 4 dairenin yapılmasının planlandığı, bu defa 9 adet bağımsız bölümün yapılacağı konusunda anlaşıldığı; 3.2 maddesinde yapılacak 9 bağımsız bölümün 5 adedinin yükleniciye, 4 adedinin malike ait olduğu, ana sözleşmede belirlenmiş olan % 55'lik payın malike, % 45'lik payın yükleniciye ait olacaktır hükmünün geçerliliğini yitirdiği, bu kez tarafların bağımsız bölüm paylaşımında mutabakata vardıkları; 3.7 maddesinde, bazı yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde 1.000.000 USD tazminat ödemesine yer verildiği, 3.13 maddesinde de alıcının sahibi bulunduğu ... ili, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... Mevkiinde Kain ve Tapunun ... pafta, ... ada ve ... parselinde kayıtlı bulunan ... metrekarelik taşınmaz üzerine birinci derece ve birinci sırada her türlü takyidattan arındırılmış ve süresiz olarak 2.500.000 USD'nin o günkü kur karşılığının borç ipoteği konulmasını tarafların kabul edeceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, taraflar arasında düzenlenen söz konusu ek protokol ile daha önce ... tarihinde düzenlenen "Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi"nde belirtilen daire adetleri, yüklenici ve malikin yükümlülükleri, paylaşım oranlarının değiştiği, dükkan teslimlerinin öngörüldüğü dikkate alındığında, söz konusu ek protokol

yeni bir sözleşme hükmündedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, gayrimenkul satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesinin düzenleyici hükümleri doğrultusunda bir değer gösterilmesi ve gösterilecek bu değer ile sözleşmenin 3.13 fıkrasında yer alan 2.500.000 USD borç ipoteğinin birbiriyle ilgili iş olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu değerlerin kıyaslanarak 492 sayılı Kanunun 46 ncı maddesi ile 488 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince en yüksek damga vergisi ve harç alınmasını gerektiren işlem üzerinden 492 sayılı Kanuna bağlı (2) sayılı tarifenin I-1 inci maddesi ve 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrası uyarınca göre nispi damga vergisi ve harç alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

3 20.10.2017 45404237-155[16-47]-108046

Mal tedarik sözleşmesinde damga vergisi

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

Sayı : 45404237-155[16-47]-108046

Tarih: 20.10.2017

Konu: Mal tedarik sözleşmesinde damga vergisi [16-47]

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, firmanız ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'nın bir kuruluşu olan ... arasında mal tedarik sözleşmesi imzalandığı, malın cinsinin roketlerde kullanılan bir çeşit işlemci kartından ibaret olduğu ve Almanya'dan ithal edileceği belirtilerek, adı geçen şirket ile aranızda düzenlenen sözleşmenin damga vergisine tabi olup olmadığı konusunda bilgi istenildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu; 9 uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükümleri yer almaktadır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I- Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi oranda damga vergisine tabi olduğu, Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "V-Kurumlarla ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün 19 numaralı fıkrasında ise, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kâğıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun 19 uncu fıkrası uyarınca, Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiş olup, söz konusu vakıflar tarafından kurulan şirketlerin işlemlerinde düzenlenen kâğıtlara tanınan bir istisna bulunmadığından adı geçen şirket ile aranızda düzenlenen mal tedarik sözleşmesinin, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I-A/1 fıkrası uyarınca ihtiva ettiği tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU

1 27.10.2017 93767041-135[15/1-2016/14]-42331

Sehven fazla ödenen ÖTV'nin iadesi

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

27.10.2017

Konu: Sehven fazla ödenen ÖTV'nin iadesi

İlgide kayıtlı özelge talebiniz ve eklerinin incelenmesinden, 22/4/2016 tarihinde'ya ilk iktisap kapsamında satışı yapılan ve adı geçen tarafından kayıt ve tescil edilmiş taşıta ilişkin olarak KDV dahil iskontolu tutar üzerinden 51.660,87 TL olarak düzenlenmesi gerekirken sehven 57.000,00 TL olarak düzenlediğinizi ifade ettiğiniz satış faturasına istinaden Firmanıza 3.298,24 TL fazla ödenen ÖTV farkının iadesinin yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesinin talep edildiği anlaşılmıştır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun;

- 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında, (II) sayılı listedeki mallar için verginin matrahının, bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği;

- 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, (II) sayılı listedeki mallardan alınacak verginin, mükellefin bu malı alış bedeli ile her halükarda bu malların imalatçısının satış bedeli veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağı, verginin, mükellefin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimlerin alış bedelinden de indirilebileceği, ancak bu indirimler sonrası kalan tutarın, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamayacağı

hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca mezkûr Kanunun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin; iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması, yersiz veya fazla ödenen verginin alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları, belgeler ile beyannamede gösterilmesi şartıyla, bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilecekleri, bu vergiden mahsup edebilecekleri veya iade talebinde bulunabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili açıklamaların yapıldığı Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (IV/F/1) bölümünde de belirtildiği üzere, Kanunun (15/1) maddesi hükmü gereğince yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlarla ilgili borçlandığı veya ödediği vergiler için düzeltme yapmaları, ÖTV'den mahsup edebilmeleri veya iade talebinde bulunmaları mümkün olup, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşıtlar için dönem şartı aranmamaktadır. Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için, yersiz veya fazla ödenen verginin alıcıya iade edilmesi ve bunun defter kayıtları, belgeler ve beyannamede gösterilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda düzeltme işlemi, fazla veya yersiz ödenen ÖTV'nin, en erken bu durumun ortaya çıktığı döneme ait beyannamenin "İndirimler" bölümüne dâhil edilmesi suretiyle yapılmaktadır. Bunun mümkün olmaması ya da fazla veya yersiz ödenen ÖTV'nin bu şekilde telafi edilememesi halinde ise 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde standart iade talep dilekçesi ile nakden ya da bu dönemdeki veya gelecek dönemlerdeki vergi (ÖTV dâhil) borçlarına mahsuben iade talep edilmesi mümkündür.

Anılan Tebliğde ayrıca, fazla veya yersiz beyan edilip ödenen ÖTV'ye dayanak belgelerin firma yetkilisince onaylı bir örneği ile birlikte, ÖTV'nin alıcıdan tahsil edilmediğine, tahsil edilmişse iade edildiğine dair alıcının kimlik, adres ve telefon bilgilerinin yer aldığı alıcı tarafından da imzalanmış olan tutanağın da vergi dairesine verileceği, talep edilen iadenin, iadeye konu verginin beyan edilip ödendiğinin ilgili dönem ÖTV beyannamesi ve vergi dairesi kayıtlarından tespit edilmesine bağlı olarak yerine getirileceği belirtilmiştir.

Bunun yanı sıra, düzeltme ve iade talebine ilişkin tevsik edici belgelerin tamamının sunulmuş olması kaydıyla, taşıtın kayıt ve tescil edilmiş olup olmadığına bakılmaksızın Tebliğin söz konusu bölümü kapsamında işlem yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, diğer şartların yerine getirilmiş olması kaydıyla, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki malların kayıt ve tescil edilmiş olması, malların iade edilmesinden farklı olarak, fazla ve yersiz vergi ödenmesi halinde düzeltme işleminin yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Buna göre, özelge talep formunuzda belirtilen nedenler dolayısıyla ilk iktisabında satış bedelinin sehven fazla gösterildiğini ifade ettiğiniz taşıtla ilgili olarak, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda ve değişikliğin mahiyetine uygun şekilde, Kanunun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında düzeltme işlemi yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu

düzeltilme işlemi sonrasında esas alınacak ÖTV matrahının, Kanunun (12/1) maddesinde belirtilen tutardan daha düşük olamayacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Ozelge

Tarih :

Numara :

Kısa Açıklama: