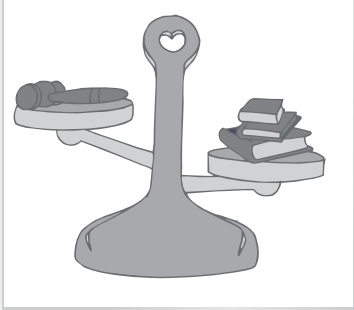


# ÖZELGELER



ÖZELGELER



## Özelgeler

T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı  
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-MUK-1

15.03.2010/9024

Konu : Fevkalade Amortisman Uygulanabilmesi Talebi.

.....

**İlgi :** ...../01/2010 tarih ve ..... sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde belirtilen konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş talep edilmesi neticesinde anılan Başkanlıktan alınan 23/02/2010 tarih 14133 sayılı yazıda;

“İlgide kayıtlı yazınız ve ekinin incelenmesinden, mükellefiniz olan ..... A.Ş.’nin, denizi doldurarak oluşturduğu dolgu sahasını (iskele ve yanaşma platformları ile ardiyeleme alanlarını..... Genel Müdürlüğünden 43 yıl boyunca kiraladığı, şirketin faaliyeti kapsamında inşa ettiği dolgu sahasının kira süresinin bitmesine 34 yıl kaldığı, söz konusu sahanın şirket tapulu malı ile bütünleşik olduğu, dolgu sahasında ve kendi tapulu alanlarında verilen hizmetler için düz bir zemin gerekmesi nedeniyle sahaların bir bölümünün asfaltlanıp diğer bölümlerinin betonlandığı, yapılan bu harcamalarının tümünün özel maliyet olarak aktifleştirildiği ve kira süresine eşit olarak amortisman ayrıldığı, ancak söz konusu alanlarda çalışan makineler ile konteynerlerin ağırlığı nedeniyle betonlanan veya asfaltlanan alanların 8 yıla kadar dayanabildiğinden bahisle betonlanan veya asfaltlanan alanlar için fev-

kalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanıp uygulanamayacağı yönünde tereddüde düşüldüğü belirtilerek Başkanlığımızdan görüş istenildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

— 272. maddesinde, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği, gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği ve kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu,

— 313. 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 edilmesi amortisman mevzuunu teşkil edeceği ve ilgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanların, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamayacağı,

— 317. maddesinde, amortisman tabi olup, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden veya yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen veya cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerle

haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanacağı,

— 327. maddesinde, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, anılan şirketin kiraladığı alan üzerine yaptığı dolgu sahası için yaptığı harcamaların, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilerek kira süresi boyunca eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, anılan Kanunun 313. maddesi gereği, özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi olan kıymetlerden, sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler için genel hükümler çerçevesinde amortisman ayrılması mümkün olup, bunun dışındakiler için genel hükümler çerçevesinde amortisman ayrılmasına imkan bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, sözleşme süresinin sonuna doğru iktisap edilen kıymetlere, söz konusu kıymetlerin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Söz konusu dolgu sahasına mütemmim cüz ( yol) olarak yapılan betonlama ve asfaltlama işleminin kira süresince yenilenmesi halinde bu mütemmim cüz olan yol genel hükümler çerçevesinde amortisman tabi olabilecektir. Bu nedenle, söz konusu sözleşme süresi içinde yenilenecek olan mütemmim cüz yol için anılan işletme, 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliğinin 2.1. bölümünde yollar ( beton ve asfalt yol, parke yol, adi şose ve adi kaldırım ve bunlara benzeyen yollar) için belirlenen 8 yıl ve % 12,5 olan faydalı ömür üzerinden amortisman ayrabilecektir. Ancak, söz konusu iktisa-

di kıymetin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 317. maddesi hükmüne göre bir iktisadi kıymet üzerinden fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ayrılabilmesi için bu kıymetin aktifte kayıtlı olması gerekir. Anılan olayda, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ayrılması istenilen iktisadi kıymet kira ile tutulmuş olan yer olduğundan, bu hükmün uygulanması mümkün değildir.” denilmektedir.

Bilgi edinilmesi ve gereğini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

Sayı :B.07.1.GİB.04.99.16.01/01-VUK-230-2010-MUK-4  
12.01.2010/1238

**Konu** : Müşteriye verilen servis fişi bilgilerinin sistem içine aktarılması suretiyle şirket merkezinde otomatik olarak fatura düzenlenip düzenlenemeyeceği.

.....

**İlgi:** ...../01/2010 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; firmanızca üretilen beyaz eşyalara onarım hizmetleri verilmesi sırasında yapılan mal ve hizmet teslimlerinde teknik elemanlarınız tarafından fatura tanzim edilmesi durumunda; sahada bulunan yüz yirmi teknisyeninizin her birinde ayrı fatura koçanı olması sebebiyle düzenlenen faturaların tarih ve numara sırasında düzensizlik olduğu bununla birlikte, alet çantaları ile birlikte fatura koçanlarının çalınması bazen de park sorunu dolayısı ile hizmetin çabuklaştırılması sebebiyle fatura şekil şartlarında eksiklikler oluştuğu belirtilerek,

Bahsi geçen bu sorunların aşılabilmesi için ‘pda’ ile düzenlenen servis fişi bilgilerinin sistem içine aktarılarak şirket merkezinde otomatik fatura basımının sağlanarak yasal süresi, içersinde müşteriye gönderilmesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 230/5’inci maddesinde; “Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim

edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıta bulundurulması şarttır.)

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.”hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 173 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin C/1-a bölümünde; “Alıcıların kimler olacağı ve ne miktarda mal alacakları belli olmayan ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere, satıcı tarafından kendi nakil vasıtası ile mal gönderilmesi halinde; nakil vasıtasına yüklenen tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve düzenlenen sevk irsaliyesinin müşterinin adı ve adresi bölümüne "Muhtelif Müşteriler" ibaresi ile nakil vasıtasının plaka numarası ve sürücünün veya araçta bulunan satışa yetkili kimse- nin adının yazılması mümkündür. Bu tür sevk irsaliyesi ile alıcılara gönderilen ve alıcının talep ettiği miktarda teslim edilen malların faturaları malın teslimi anında düzenlenecek ve bu faturalara sevk irsaliyesinin numarası kayıt edilecektir. Ayrıca, her satış için sevk irsaliyesi düzenlenmeyecek, ancak, faturaya işyerinde teslim edildiğine ilişkin şerh verilecektir.

Bu şekilde düzenlenmiş sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallar için yedi günlük süre beklenilmeksizin faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur. Perakende satışlarda ise perakende satış fişinin malın teslimi anında düzenleneceği esasen tabiidir.

Bir işyeri ve deposu bulunmadan pazar takibi veya köy-köy kendi namına taşıtıyla emtia satan kimselerin yukarıda belirtildiği şekilde sevk irsaliyesi düzenlemeleri ve taşıtlarında bulundurmaları, malın teslimi anında ise fatura veya perakende satış fişi düzenlemeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan, faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi şartıyla önceden tek bir sevk irsaliyesi düzenlenebilmesi imkanı tanınan mükelleflerin, faturayı anında düzenlemeyip daha sonra on günlük (5035 sayılı Kanunun 48/1-b maddesiyle değişen ibare yedi gün) süre içinde düzenlemek istemeleri halinde belirtilen kolaylıktan yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. Bu takdirde genel esaslara göre malın sevki anında her alıcı için ayrı birer sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir.” denilmektedir.

Tebliğden de anlaşılacağı üzere, alıcıların kimler olacağı ve ne miktarda mal alacakları belli olmayan ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere nakil vasıtasına yüklenen tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve düzenlenen sevk irsaliyesinin müşterinin adı ve adresi bölümüne “Muhtelif Müşteriler” ibaresi ile nakil vasıtasının plaka numarası ve sürücünün veya araçta bulunan satışa yetkili kimsenin adının yazılması durumunda sevk edilen mallar için 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 231’inci maddesinde belirtilen 7 günlük süre beklenilmeksizin malın teslimi anında faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak, satılan emtiaya ait faturaların merkezde bilgisayarla düzenleniyor olması şartıyla her bir alıcı için malın teslimi anında yeni bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi, bu irsaliye üzerine “Muhtelif Müşteriler” ibaresi yazılarak düzenlenen sevk irsaliyesinin tarih, seri ve sıra numarasının yazılması şeklinde belge düzeni temin edilmesi suretiyle teslim edilen mallara ilişkin faturaların 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen azami 7 günlük süre içinde düzenlenmesi mümkündür. Düzenlenecek faturada ise her iki sevk irsaliyesinin de tarih, seri ve sıra numaraları ile teslim edilen malların fiili sevk tarihinin yazılması gerekeceği hususu tabiidir.

Buna göre, firmanızca verilen onarım hizmetleri sırasında malzeme kullanılması durumunda, müşteri adına sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve bu irsaliye üzerine daha önce ‘Muhtelif Müşteriler’ ibaresi yazılarak düzenlemiş olduğunuz sevk irsaliyesinin tarih, seri ve sıra numarasının belirtilmesi şartı ile 7 günlük yasal süre içerisinde merkezde bilgisayarla fatura düzenleyip müş-

teriye göndermeniz mümkün bulunmaktadır. Ayrıca yukarıda belirtildiği üzere düzenlenen bu faturaya her iki sevk irsaliyesinin de tarih, seri ve sıra numaraları ile teslim edilen malların fiili sevk tarihinin yazılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, firmanızca verilen onarım hizmeti sırasında müşteriye herhangi bir mal teslimi olmadan sadece işçilik hizmeti verilmesi durumunda ise hizmet teslimi anında sevk irsaliyesi düzenlemesine gerek bulunmamakla birlikte servis fişi düzenlenmesi ve düzenlenen bu servis fişinin bir örneğinin de faturaya iliştilmesi koşulu ile söz konusu faturanın 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen azami 7 günlük süre içinde yine merkezde bilgisayarla düzenlenerek müşteriye gönderileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Sayı** :B.07.1.GİB.04.99.16.01/01/2010-VUK-313/MUK-2  
12.01.2010/1205

**Konu** :Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında gümrükten çekilecek makine ve ekipmanlara ilişkin amortismanın ne zaman ayrılacağı

.....

**İlgi:** a- .....tarih ve ..... sayılı dilekçeniz.

b.....01.2010 tarih ve ..... sayılı dilekçeniz.

İlgi kayıtlı dilekçelerinizde; Şirketinizin 31/12/..... tarihi itibarıyla Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında gümrükten çekmiş olduğu makine ve ekipmanların montajının bir aydan uzun süreceğini bu nedenle makine ve ekipmanlara ilişkin amortismanın gümrükten çekildiği yılda mı yoksa fiili kullanımının başlayacağı yılda mı olacağı konusunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Amortisman mevzuu” başlıklı 313 üncü maddesinde; “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. “ hükmüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanununun 320 nci maddesinde; “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.” hükümleri yer almıştır.

Bu hükme göre, “amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin aktife girmesi”, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır olması olarak değerlendirilmesi gerekir.

“Kullanılmaya hazır halde bulunma” kavramı ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının, yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade etmektedir.

Bu itibarla, şirketinizin Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında 31/12/..... tarihi itibarıyla gümrükten çekeceği makine ve ekipmanlara ilişkin amortismanı, makine ve ekipmanları işletmenizde kullanıma hazır hale getirdiğiniz yıldan itibaren ayırmanız gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Sayı** : B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK.677 27/01/2010-3090

**Konu** : Serbest Bölgede üretim yapan şirketlerin istihdam ettikleri personele ödenen ücretlerin GV istisnası.

.....

**İlgi:** ... tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Başkanlığımızın ..... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, Serbest Bölgede üretim yapan mükelleflerin bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödenen ücretlerin gelir vergisi istisnası uygulamasında fason olarak üretilen ürünlerin istisna şartlarının sağlanmasında dikkate alınıp alınmayacağı ve serbest bölgede imal edilerek ihraç edilmek üzere geçici kabul rejimi ile Türkiye'ye satılan ve faturası Türkiye'deki firma adına düzenlenen malların, istisna şartları bakımından serbest bölgeden ihraç edilen mal olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 5810 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrası 01/01/2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere;

“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya

kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde değiştirilmiştir.

1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde istisnanın uygulanmasına yönelik açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin 3.1. numaralı bölümünde;

“3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.”;

“3.5. İhraç Kaydıyla Mal Teslimi” başlıklı bölümünde;

“Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir.”;

“4. İstisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar” başlıklı bölümünün dördüncü fıkrasında da;

“-Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.” denilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, serbest bölgede istihdam edilen personel ücretlerine ilişkin istisna uygulamasına yönelik olarak %85 ihracat tutarının hesaplanmasında serbest bölge içinde fason imalat dışında üretilen ve ihraç edilen ürünlerin bedelleri dikkate alınacaktır.

Öte yandan, şirketinizin faaliyette bulunduğu serbest bölgede veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara yapılan ihraç kayıtlı teslimler istisnanın uygulanması bakımından yurt dışına satış olarak değerlendirilecek olup, Amerika Birleşik Devletleri’ne Türkiye üzerinden yapılacak satışların söz konusu istisna uygulamasında yurtdışı satış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Sayı** :B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK.639 28/01/2010-3274  
**Konu** : Menkul kıymetleştirme yöntemiyle yurtdışından temin edilen kredilere ilişkin ödenecek kar paylarından yapılacak tevkifat.

.....

**İlgi:** ..... tarihli dilekçeniz

İlgide kayıtlı dilekçenizde sorulan hususlar ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 13/01/2010 tarih ve 3322 sayılı yazıda;

“... ”

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.

Anılan maddenin yedinci fıkrasında, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi

hususunun gön önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmü yer almaktadır. Fıkranın (b) bendinde ise yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmektedir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “30.5.3 Vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler” başlıklı bölümünde;

“... ”

Öte yandan bankalar, nakit akışı sağlayan varlıklara dayalı olarak yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler karşılığında uzun vadeli fon temin edebilmekte ve bu işleme konu olan bir akım veya varlık portföyü (ihracat alacakları, kredi kartı alacakları, çeklere dayalı akımlar, yurt dışı havale akımları, ipoteğe dayalı konut, taşıt ve tüketici kredileri gibi) yalnız bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurumlara (SPV, SPC)” devredilebilmektedir. Söz konusu kurumlar ise bu akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymet ihracı yoluyla temin ettikleri fonları Türkiye’de kurulu bankalara kullandırmaktadırlar. Bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurum”lar da bu fıkra uygulamasında finans kuruluşu sayılacak olup bu kurumların sadece varlıklarını devraldıkları bankalara finansman temin etmesi finans kuruluşu olarak kabul edilmelerine engel teşkil etmeyecektir.

Bankaların, sekuritizasyon yöntemiyle finansman temin etmesi halinde, SPV’nin kuruluş sermayesi, ortaklık yapısı, yöneticileri, çıkarılan menkul kıymetlerin sayısı, ihraç edilen menkul kıymetlerin kimler tarafından hangi tutarda satın alındığı gibi bilgilerin, bankalar tarafından, SPV’nin menkul kıymet ihraç ettiği tarihten itibaren bir ay içinde, bu menkul kıymetlerin geri dönüş-

lerinin kimlere yapıldığının geri dönüşlerin tamamlandığı tarihten itibaren bir ay içinde birer yazı ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir.” denilmektedir.

Bu düzenlemeler uyarınca, bankaların akım veya varlık portföyünü (ihracat alacakları, kredi kartı alacakları, çeklere dayalı akımlar, yurt dışı havale akımları, ipoteye dayalı konut, taşıt ve tüketici kredileri gibi) devretmeleri ve söz konusu kurumların da bu akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymet ihracı yoluyla fon temin ederek Türkiye’de kurulu bankalara kullandırmaları halinde, bu amaçla kurulan özel amaçlı kurumlar (SPV) Kanununun 30’uncu maddesinin yedinci fıkrasının uygulanması kapsamında finans kuruluşu olarak değerlendirilecek olup, bu nitelikteki SPV’lere yapılacak ödemeler üzerinden söz konusu yedinci fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmeyecektir.

Diğer taraftan, anılan maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1’inci maddesinin 5 numaralı fıkrasının (b) bendi ile 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 yapılacak kesinti oranı %1 olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede, anılan bankanın aktifinde kayıtlı finansal kiralama ve murabaha portföyünde yer alan varlıkları SPV’ye devrederek bu SPV aracılığıyla sukuk (faizsiz bono) ihracı suretiyle yurt dışından sağlayacağı finansmanın, bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemi ile temin edilen kredi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, ... Bankası A.Ş. tarafından söz konusu sukuk ihracı işlemi çerçevesinde yapılacak kar payı ödemeleri üzerinden yukarıda yer alan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %1 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.” denilmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Sayı** : B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-673 26/01/2010 - 2915  
**Konu** : Vergiye tabi olmayan ve olan işlemlerin bir arada yapılması halinde Katma Değer Vergisi indirimi.

.....

**İlgi:** ..... tarih ve ... sayı ile intikal eden dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, vergiye tabi olan ve vergiye tabi olmayan işlemlerin bir arada yapılması nedeniyle kısmi vergi indiriminin ne şekilde hesaplanacağı, vergiye tabi olmayan işlemlere isabet eden ancak gider yazılmayan Katma Değer Vergisinin topluca gider yazılıp yazılmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 6’ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Öte yandan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37’nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış olup, Kanunun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40’ıncı maddesinin 1’inci bendinde de, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilmesinin kabul edileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesinde; “İhracat 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 hizmetleri” katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Kanunun 29/1’inci maddesinde mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle ödenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri; 32’nci maddesinde ise bu Kanunun 11, 13, 14, 15’inci maddeleri ve 17/4-(s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edileceği hüküm altına alınmıştır.

Yine, aynı Kanunun 30/a maddesinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı, 33/1 inci maddesinde ise, indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin “Kısmi Vergi İndirimi” başlıklı (G) bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Yine, 24, 26 ve 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtildiği üzere iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve genel giderler için ödenen KDV dahildir.

Yukarıda yapılan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

a) Şirketinize Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında teslimi yapılan ve şirketinizce ihracı gerçekleştirilen teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan (b) fıkrada belirtilen usule hesaplanan genel giderlere (nakliye, ATİK) ilişkin KDV'lerin nakden veya mahsuben iadesi talep edilebilecektir.

b) İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin birlikte yapılması durumunda 26 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin “Diğer Hallerde Kısmi İstisna Uygulaması” başlıklı G-4 bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde, alışlarda yüklenilen vergilerin, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettirildikten sonra indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden verginin hesaplanmasında indirim hakkı tanınan satışların ilgili dönemdeki toplam satışlara oranlanması usulünün uygulanması mümkün bulunmaktadır.

c) Vergiye tabi olmayan işlemler nedeniyle indirim hakkı bulunmayan verginin ilgili dönem (2009) KDV beyannameleri düzeltilerek maliyet veya gider hesaplarına kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)**

**SAYI** : KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.13/d.25-35404  
**KONU** : Kobi Teşvik Belgesi sahibi mükelleflerin 13-d maddesi kapsamında KDV istisnasından faydalanıp faydalanılmayacağı.

**UYGULAMA TAMİMİ**  
**NO:KDV-2010/1**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 13/d maddesinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan verginin alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği, zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanlaşımının, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacağı, hüküm altına alınmıştır.

69 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “Kapsam ve Tanım” başlıklı 1.1.1. bölümünde;

“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde makine ve cihazlar üretimde kullanılan ve her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Bir sabit

kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için öncelikle makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmetin üretiminde kullanılması gerekmektedir. Sektörlerin yapısı itibariyle üretim faaliyetinin yanı sıra idare ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama girmeyecektir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçaları ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.” denilmektedir.

Ayrıca; 87 Seri no.lu KDV Genel tebliği'nin, “Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflere Yapılan Makine – Teçhizat Teslimlerine İlişkin İstisna” başlıklı (A)bölümünde;, katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan veya makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak olanlara yapılacak teslimlerde ve bu malların ithalinde, teşvik belgesinde aksine bilgiler bulunsa bile KDV uygulanacağı, istisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcıların, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bir yazı alarak, noter veya YMM onaylı örneklerini gümrük idarelerine veya yurt içindeki satıcılara ibraz edecekleri, Gümrük idareleri ve yurt içindeki satıcıların 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki diğer şartlar yerine gelmeden ve bu belge ibraz edilmeden istisna kapsamında işlem yapmayacakları, satıcıların kendilerine ibraz edilen bu belgeyi Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklamaları gerektiği, açıklanmıştır.

Diğer taraftan, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarından Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın “Kobi Teşvik Belgesi” başlıklı 4. maddesinde; KOBİ'lerin makine ve teçhizat harcamaları ile hammadde ve işletme malzemesi alımlarının desteklenmesi amacıyla Müsteşarlıkça KOBİ teşvik belgesi düzenleneceği, bina inşaat harcamalarının sadece turizm (konaklama tesisleri) eğitim ve sağlık yatırımlarında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Kobi Teşvik Belgesi eki Makine ve teçhizat listesinde yer alan makine ve teçhizatın Hazine Müşteşarlığı tarafından makine ve teçhizat olduğunun onaylanması ve istisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcıların, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair bir yazı almaları halinde, satıcılar KDV istisnası uygulayabileceklerdir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.