Vergi Rehberi
2026

forvis mazars x FORTUNE TÜRKİYE

Ön söz

Değerli Fortune Okuyucuları,

Artık bir "klasik" haline gelen Fortune Vergi Rehberimizin 2026 sayısını siz değerli okuyucularımızın beğenisine sunmanın heyecanını yaşıyorum.

2025 yılında Türkiye ekonomisinin makroekonomik görünümü, sıkı para politikası ile artan jeopolitik risklerin iç içe geçtiği kırılgan bir denge sürecine işaret etmiştir. Merkez Bankası'nın kararlı parasal sıkılaştırma adımlarıyla yılın ikinci yarısında enflasyonda kademeli bir gerileme eğilimi görülürken, yüksek faiz ortamı iç talebi ve yatırım iştahını sınırlayarak büyüme hızını aşağı çekmiştir. Küresel cephede Rusya-Ukrayna Savaşı ve İsrail-Gazze Çatışması'nın yarattığı enerji ve tedarik zinciri baskılarına ek olarak, 2025'te tırmanan İran-ABD Gerilimi küresel risk iştahını zayıflatmış, petrol fiyatlarında yukarı yönlü dalgalanma ve bölgesel ticaret hatlarında belirsizlik yaratmıştır. Bu durum Türkiye açısından enerji ithalat maliyetlerini artırarak cari dengeyi dönemsel olarak zorlamış; ancak zayıflayan iç talep ve güçlü turizm gelirleri cari açıktaki daralmayı desteklemiştir. Döviz kuru görece kontrollü bir seyir izlese de artan jeopolitik riskler nedeniyle risk primi ve sermaye akımlarında oynaklık sürmüştür. Rezerv birikiminde iyileşme gözlenmekle birlikte, dış finansman koşulları temkinli kalmıştır.

2026 yılı için genel görünüm; enflasyonun düşüş eğilimini koruduğu ancak hedeflere göre yüksek kaldığı, büyümenin kontrollü şekilde sürdüğü ve ekonominin büyük ölçüde enerji fiyatları ile jeopolitik risklerin seyrine bağlı olarak kırılganlığını koruduğu bir "temkinli normalleşme" dönemi olarak özetlenebilir.

2025 yılı vergisel açıdan da hareketli bir gündeme sahne oldu. 2025 yılını da kapsayacak şekilde enflasyon düzeltmesi uygulaması 2027 yılı sonuna kadar ertelendi. 2026 yılı içerisinde, 2024 yılı kazançları için ilk kez Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi beyannameleri verildi. Ayrıca 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla yatırım teşvik sistemi baştan aşağı yeniden kurgulandı ve vergi teşvikleri de bu değişikliğe paralel olarak uyarlandı.

2025 ve 2026 yılında en dikkat çeken gelişmelerden birisi Vergi Denetim Kurulu'nun gelişen dijital denetim kapasitesine dayalı olarak ani denetim ve gözetim çalışmaları gerçekleştirmesiydi. Vergi Denetim Kurulu son yıllarda dijital dönüşüm kapsamında geliştirdiği KURGAN, stok gözetim ve yüksek gelir grubu gözetimi gibi uygulamalarla denetimi büyük ölçüde veri odaklı hale getirmiştir. Vergi otoritesinin gittikçe artan denetim imkanları ve oldukça karmaşık hale gelen vergi mevzuatını dikkate aldığımızda, 2026 yılının vergi mükellefleri açısından zor bir yıl olacağını tahmin ediyoruz.

Sözlerimi burada noktalarken en güncel mali düzenlemeleri içeren bu eserin okuyucularımıza faydalı olmasını temenni ediyorum. Rehberimizin bu yıl da sizlerle buluşmasını sağlayan Fortune Dergisine ve titiz hazırlık sürecindeki özverili çalışmaları için Forvis Mazars Türkiye Vergi Uzmanı çalışma arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunuyorum.

2026 yılının sizlere sağlık, huzur, mutluluk, başarı ve barış getirmesini dilerim.

Leon Aslan COŞKUN

Yeminli Mali Müşavir

Forvis Mazars Türkiye, Yönetim Kurulu Başkanı

ÖNEMLİ UYARI

Bu çalışma vergi mevzuatı ve uygulamaları ile ilgili bazı konular hakkında temel ve özet düzeyde bilgiler içermektedir. Çalışma **28/02/2026** tarihi itibariyle yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre Forvis Mazars Türkiye vergi uzmanları tarafından hazırlanmıştır.

Çalışma, vergi uygulamaları açısından fikir sağlayıcı bir rehber olarak hazırlanmış olup, **kesin işlem tesis etmek aşamasında aslî kaynak olarak dikkate alınamaz ve Forvis Mazars Türkiye ile Fortune dergisine sorumluluk yüklenemez.**

Vergi mevzuatımızın çok sık değişen ve tartışmaya açık birçok noktası dikkate alındığında, vergisel bir konuda işlem yapmadan önce ilgili mevzuatın son şekli yeniden incelenmeli ve mutlaka konusunda uzman meslek mensubunun görüşü alınmalıdır.

Rehber hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

İçindekiler

31 I. TÜRK VERGİ SİSTEMİ
34 II. GELİR VERGİSİ KANUNU
85 III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
178 IV. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ
182 V. GEKSİS (Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi)
183 VI. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
199 VII. TAHSİLÂT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMU YA DA PTT İDARESİNCE DÜZENLENECEK BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ ZORUNLULUĞU
203 VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR
235 IX. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ
250 X. MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA AMORTİSMAN
258 XI. GİRİŞİMCİLİĞİN DESTEKLENMESİNE DAİR BAZI VERGİSEL DÜZENLEMELER
261 XII. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU
266 XIII. DAMGA VERGİSİ KANUNU
269 XIV. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU
271 XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)
280 XVI. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU
284 XVII. KONAKLAMA VERGİSİ
286 XVIII. SERBEST BÖLGELER KANUNU
292 XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER
302 XX. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ

İçindekiler

309 XXI. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI
336 XXII. VERGİ İHTİLAFLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI
347 XXIII. DİJİTAL FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ
352 XXIV. BAZI MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE AİT BEYAN VE ÖDEME SÜRELERİ
355 XXV. PRATİK BİLGİLER

İçindekiler

I.TÜRK VERGİ SİSTEMİ 31
1. Türk Vergi Sistemi Hakkında Genel Bilgi 31
2. Vergi Konuları 31
2.1. Kazanç ve İratlar 31
2.2. Servetler....31
2.3. Harcamalar....31
3. Temel Vergi Kavramları 31
3.1. Vergi Nedir? 31
3.2. Verginin Konusu....31
3.3. Verginin Matrahı 32
3.4. Vergiyi Doğuran Olay 32
3.5. Verginin Mükellefi 32
3.6. Vergi Sorumlusu....32
3.7. İstisna ve Muafiyet....32
3.8. Verginin Tarhı, Tebliği ve Tahakkuku 32
4. Verginin Yasallığı İlkesi....32
5. Uygulamada Vergi Mevzuatının Kaynakları....32
5.1. Asli Kaynaklar 32
5.1.1. Anayasa 32
5.1.2. Uluslararası Anlaşmalar....32
5.1.3. Kanun....32
5.1.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (Cumhurbaşkanı Kararları)....32
5.1.5. Yönetmelikler....32
5.1.6. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları ile Anayasa Mahkemesi Kararları 33
5.2. Yardımcı (Açıklayıcı) Kaynaklar 33
5.2.1. Genel Tebliğ 33
5.2.2. Sirküler....33
5.3. Diğer Kaynaklar....33
5.3.1.Yargı Kararları 33
5.3.2. Özelge....33
II. GELİR VERGİSİ KANUNU....34
1. Verginin Konusu ve Mükellefiyet Çeşitleri 34

İçindekiler

1.1. Verginin Konusu....34
1.2 Mükellefiyet....34
1.2.1. Tam Mükellefiyet....34
1.2.2. Dar Mükellefiyet....34
2. Ticari Kazançlar....34
2.1. Tanım ve Kapsam....34
2.2. Ticari Kazancın Tespit Şekilleri....34
2.2.1. Esnaf Muaflığı....35
2.2.2. Basit Usulde Ticari Kazanç....35
2.2.2.1. Basit usule tabi olmanın genel şartları....35
2.2.2.2. Basit usule tabi olmanın özel şartları....35
2.2.2.3. Basit usulden yararlanamayacak olanlar....35
2.2.2.4. Basit usulde ticari kazancın tespiti....35
2.2.2.5. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü....36
2.2.2.6. Basit usulde katma değer vergisi uygulaması....36
2.2.2.7. Basit usulde vergi tevkifatı ve geçici vergi....36
2.2.2.8. Basit usule tabi mükelleflerde gün sonunda toplu belge düzenleme uygulaması....36
2.2.3. Gerçek Usulde Vergilendirme....36
2.2.3.1. Birinci sınıf tacirler....36
2.2.3.2. İkinci sınıf tacirler....37
2.2.3.3. Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler....37
2.2.3.4. Ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler....39
3. Ücretler....40
3.1. Tanımı ve Kapsamı....40
3.2. Ücretin Unsurları....40
3.3. Ücretin Tespit Şekli....40
3.3.1. Gerçek Ücretler....40
3.3.1.1. Ücretin safi tutarının tespiti....40
3.3.1.2. Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi....41
3.3.1.2.1. Safi gelirin (ücretin) tespit edilmesi....43
3.3.1.2.2. Birde n sonraki işvereni seçme serbestisi....43
3.3.1.2.3. Ücret geliri yanında başka gelirlerinden bulunması....43

İçindekiler

3.3.1.2.4. Beyanname verilmesi halinde yapılabilecek indirimler 43

3.3.1.2.5. Tevkif edilen vergilerin mahsubu 43

3.3.1.2.6. Tevkifata tabi tutulmamış ücretler 43

3.3.1.2.7. Hangi hallerde birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmiş sayılacaktır? 43

3.3.1.2.8. Birden fazla işverenden aynı anda ücret geliri elde edilmesinde vergilendirme 43

3.3.1.2.9. İşveren değişikliğinde matrahın sıfırlanacağı 44

3.3.1.2.10. Hangi hallerde tek işverenden ücret geliri elde edilmiş sayılacaktır? 44

3.3.1.2.11. İşveren değişikliğinde hizmet erbabı talep ederse kümülatif matrah taşınabilecektir 44

3.3.1.2.12. İstisna kapsamında ücret geliri elde edenlerin durumu 44

3.3.1.2.13. Vergiden istisna olan ücret ödemeleri beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınmayacaktır 44

3.3.1.2.14. İstisnanın, tecil-terkin şeklinde uygulandığı ücret ödemeleri beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınacaktır 44

3.4. İstisna ve İndirimler 45

3.4.1. Asgari Ücret İstisnası 48

3.4.2. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması 48

3.4.3. Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi 49

3.4.4. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası 49

3.4.5. Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası ve Tarımsal Destek Ödemeleri Üzerinden Tevkif Edilen Vergilerin İadesi 49

3.4.6. Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası 50

4. Serbest Meslek Kazançları 50

4.1. Tanımı ve Kapsamı 50

4.2. Serbest Meslek Erbabı 50

4.3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti 51

4.4. Tevkifat Uygulaması 52

4.5. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna ve İstisna Kapsamındaki Kazançların Vergilendirilmesi 52

5. Gayrimenkul Sermaye İratları 53

5.1. Tanımı ve Kapsamı 53

5.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edildiği Tarih 53

5.3. Gayrimenkul Sermaye İradında (Kira Gelirlerinde) Vergi Tevkifatı 53

5.4. Beyanname Verilmesi Gereken Durumlar 53

5.5. Emsal Kira Bedeli Uygulaması 54

İçindekiler

5.6. Kira Ödemelerinde Tevsik Zorunluluğu Uygulaması 54

5.7. Kira Gelirinden İndirilebilecek Giderler 55

5.7.1. Gerçek Gider Yönteminin Seçilmesi Durumunda İndirilebilecek Giderler 55

5.7.2. Götürü Gider Yönteminin Seçilmesi Durumunda Gider İndirimi 56

5.8. Konut Kira Gelirlerine İstisna Uygulanması 56

5.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Zarar Doğması Hali 56

5.10. Apartman Müşterek Alanlarının Kiralanması 56

5.11. Türkiye'de Yerleşmiş Olmayanların (Dar Mükellefler) Kira Gelirleri 57

6. Menkul Sermaye İratları 58

6.1. Tanımı ve Kapsamı 58

6.2. Menkul Sermaye İratlarının Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi 59

6.2.1. Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 60

6.2.2. 18.000 TL Tutarını Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 60

6.2.3. 330.000 TL'lik Tutarı Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 60

6.2.4. Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirleri 61

6.2.5. Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler 61

6.2.6. Kâr Paylarının Vergilendirilmesi 62

6.2.7. Yurt Dışında Yaşayan Vatandaşlarımızın Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarının Beyanı 62

6.2.8. Kesilen Vergilerin Mahsubu 62

6.3. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına Dair Özet Tablolar 63

7. Diğer Kazanç ve İratlar 65

7.1. Değer Artış Kazançları 65

7.1.1. 01.01.2006 Sonrası Elde Edilmiş Olan Menkul Kıymetlerin Banka ve Aracı Kurumlar Vasıtasıyla Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi 65

7.1.2. 01.01.2006 Tarihinden İtibaren İktisap Edilen, BİST'te İşlem Görmeyen, Banka ve Aracı Kurum Vasıtasıyla Alım ve Satıma Konu Edilmemiş, Asgari İki Tam Yıl Elde Tutulmuş Hisse Senetlerinin Satışından Elde Edilecek Kazancın Vergilendirilmesi 66

7.1.3. 01.01.2006 Tarihi Öncesinde Edilmiş Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılması Sonucu Oluşan Kazançların Vergilendirilmesi 66

7.1.4. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi ve Beyanı 68

7.1.5. Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 69

7.1.6. Ticari Plakaların Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Değer Artış Kazançları 69

7.1.7. Dar Mükelleflerin (Kurumlar Dahil) Türkiye'ye Getirdikleri Yabancı Paralarla İktisap Ettikleri Menkul Kıymetlerin ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasında Vergilendirme 69

İçindekiler

7.2. Arızi Kazançlar 70
8. Yıllık Beyannamenin Verilmesi ve Gelirin Toplanması 71
8.1. Birden Fazla Gelir Unsurunun Bir Arada Elde Edilmesi 71
8.1.1. Beyannameye Dahil Edilecek Gelirler 71
8.1.2. Beyannameye Dahil Edilmeyecek Gelirler 72
8.2. Yıllık Beyannameye Dahil Edilen Kazanç ve İratlardan İndirimler 72
8.3. Zararların Karlara Takas ve Mahsubu 73
8.4. Geçici Vergi 73
8.4.1. Geçici Verginin Mükellefleri 73
8.4.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar 74
8.4.3. Geçici Vergi Dönemleri 74
9. Gelir Vergisinde Mahsup ve İadeler 74
10. Vergi Tarifesi 75
10.1. 2026 Yılında Geçerli Olan Gelir Vergisi Tarifesi 75
10.1.1. 2026 Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi 75
10.1.2. 2026 Diğer Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi 75
10.2. 2025 Yılında Geçerli Olacak Gelir Vergisi Tarifesi 75
10.2.1. 2025 Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi 75
10.2.2. 2025 Diğer Gelirlere Uygulanacak Gelir vergisi Tarifesi 75
11. Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti 76
12. Yıllık Beyannamenin Verilmesi ve Verginin Ödenme Zamanı 76
13. Elektronik Beyanname (E-Beyanname) Verme Zorunluluğu 76
14. Gelir Vergisi Beyan Örnekleri 77
III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 85
1. Verginin Konusu 85
2. Mükellefiyet Çeşitleri 85
2.1. Tam Mükellefiyet 85
2.2. Dar Mükellefiyet 85
3. Muafiyetler ve İstisnalar 85
3.1. Muafiyetler 85
3.2. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar 85
3.2.1. İştirak Kazançları İstisnası 85

İçindekiler

3.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası 86

3.2.2.1. Yurt Dışı İştirakin Ödenmiş Sermayesinin En Az %50'sine Sahip Olunması Durumunda İstisna Uygulaması 87

3.2.2.2. Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması 87

3.2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna 88

3.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası 88

3.2.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna 88

3.2.6. Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazancı İstisnası 89

3.2.7. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'na Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna 90

3.2.7.1. Bankalara Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'na Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna 90

3.2.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması 90

3.2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları 90

3.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna 91

3.2.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna..91

3.2.11. Risturn İstisnası 91

3.2.12. Yabancı Fon Kazançlarında İstisna 91

3.2.13. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna 92

3.2.14. Sat-Geri Kirala Uygulamasında İstisna 93

3.2.15. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna 93

3.3.Diğer Kanunlardaki Bazı İstisnalar 93

3.3.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna 93

3.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna 94

3.3.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası 95

3.3.4. KVK'nun Geçici 14. Maddesi Kapsamında Kur Korumalı Mevduat Hesabından Doğan Kazanç İstisnası 95

3.4. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsabet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi.. 97

4. Kurum Kazancının Tespiti 97

4.1. Genel Olarak 97

4.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı 97

4.3. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancının Tespiti 98

İçindekiler

4.4. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti 99

5. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler 99

5.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler 99

5.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler 99

5.3. Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı 100

5.4. Finansal Kiralama ve Finansman Şirketleri Tarafından 6361 Sayılı Kanunun 16. Maddesi Kapsamında Ayrılacak Karşılıklar 100

6. Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler 100

6.1. Zarar Mahsubu 101

6.1.1. Geçmiş Yıllar Zararları 101

6.1.2. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubu 101

6.1.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu 101

6.2. Diğer İndirimler 101

6.2.1. Sponsorluk Harcamaları 102

6.2.1.1. Spor Sponsorluğu 102

6.2.1.2. Kültürel Sponsorluk 104

6.2.1.3. Sponsorluk Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi 104

6.2.2. Bağış ve Yardımlar 105

6.2.2.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar 105

6.2.2.2. Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar 105

6.2.2.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar 106

6.2.2.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar 106

6.2.2.5. Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne Yapılan Bağış veya Yardımlar 106

6.2.2.6. Yükseköğretim Kurumlarına Yapılacak Bağış ve Yardımlar 107

6.2.2.7. Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi 107

6.2.3. Girişim Sermayesi Fonu 107

6.2.3.1. İndirim Şartları 107

6.2.3.2. İndirim Tutarının Hesaplanması 107

6.2.3.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi 108

6.2.4. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler 108

6.2.4.1 İndirim Kapsamındaki Hizmetler 108

6.2.4.2. İndirimden Faydalanma Şartları 109

İçindekiler

6.2.4.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu 109

6.2.4.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması 109

6.2.4.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi..... 109

6.2.4.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması 110

6.2.4.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması 110

6.2.4.2.6. Kazancın Tamamının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi 110

6.2.4.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı 110

6.2.4.3.1. İndirim tutarının tespiti 110

6.2.4.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi.....110

6.2.4.3.3. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler 111

6.2.4.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler 111

6.2.5. Nakit Sermaye Artışı Teşviki (Sermaye Artırımında İndirim) 111

6.2.5.1. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar 111

6.2.5.1.1. İndirimden yararlanamayacak olanlar 111

6.2.5.1.2. İndirim oranının %0 olarak uygulanacağı şirketler ve işlemler 112

6.2.5.1.3. İndirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacak sermaye artışları.....112

6.2.5.2. İndirim Oranları 112

6.2.5.3. İndirim Uygulaması 113

6.2.5.4. Sermaye Artırımının Tescili ve Artırılan Tutarın Şirketin Banka Hesabına Yatırılması 113

6.2.5.5. Sermaye Avanslarının Durumu 115

6.2.5.6. İndirimden Faydalanma Süresi.....116

6.2.5.7. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri.....116

6.2.5.8. Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulama.....116

6.2.5.9. Özel Hesap Dönemi.....117

6.2.5.10. Sermaye Artışına İlişkin Vergi Dairesine İbraz Edilecek Evraklar, Kurumlar Vergisi Beyannamesi Ekinde Verilecek Bilgiler 117

6.2.5.11. Sermaye Azaltımı 117

6.2.6. 7412 Sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu Hükümlerine Göre Katılımcı Belgesi Alarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde Faaliyette Bulunan Kurumların Kazançları İçin Getirilen İstisna.....118

İçindekiler

7. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler....119

7.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler....119

7.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilemeyecek Giderler....119

7.3. Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması....120

7.3.1. Genel Olarak....120

7.3.2. Kapsama Giren Mükellefler....121

7.3.3. Finansman Gider Kısıtlamasının Uygulanacağı Dönem....121

7.3.4. 01.01.2013 Tarihinden Önce Yapılan Borçlanmalara İlişkin Finansman Giderlerinin Durumu....121

7.3.5. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları....122

7.3.6. Geçici Vergilendirme Dönemlerinde Finansman Gider Kısıtlaması....123

7.3.7. Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşleri ile Uğraşan Mükelleflerde Gider Kısıtlaması Uygulaması....124

7.3.8. Finansman Gideri Yanında Finansman Gelirinin De Bulunması Durumu....124

7.3.1. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Binek Otomobillerde Gider Kısıtlaması Uygulamaları Nedeniyle KKEG Olarak Dikkate Alınan Finansman Giderlerinin Durumu....126

7.3.10. Adi Ortaklıklarda Finansman Gider Kısıtlaması....127

8. Örtülü Sermaye Uygulaması....127

8.1. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Kâr Payı Sayılması ve Yapılacak Düzeltme İşlemleri....128

8.1.1. Borç Verenin Tam Mükellef Kurum Olması....128

8.1.2. Borç Verenin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması....129

9. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı....130

9.1. Genel Değerlendirme....130

9.2. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler....131

9.2.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi....131

9.2.2. Maliyet Artı Yöntemi....131

9.2.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi....131

9.2.4. Kâr Bölüşüm Yöntemi....132

9.2.5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi....132

9.2.6. Mükellefçe Belirlenen Yöntem....132

9.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması....132

9.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri....133

9.5. Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Yükümlülüğü....134

İçindekiler

9.5.1. Ülke Bazlı Raporlama 134
9.5.1.1. İlgili Tanımlar 134
9.5.1.2. Raporlama Yükümlülüğü 135
9.5.1.3. Konsolide Grup Geliri ve 750 Milyon Avronun Hesaplanması 135
9.5.1.4. Rapor Kapsamı 136
9.5.1.5. Bildirim 136
9.5.1.6. Raporlama 137
9.5.2. Genel Rapor 138
9.5.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu 139
9.5.3.1. Kapsama Giren Mükellefler ve İşlemler 139
9.5.3.2. Kapsama Girmeyen Mükellefler ve İşlemler 139
9.5.3.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda Yer Alması Gereken Bilgi ve Belgeler 140
9.6. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form 141
9.7. Grup İçi Hizmetlere İlişkin İlave Açıklama 141
9.8. Belgelendirme Yükümlülüğünün Tam ve Zamanında Yerine Getirilmiş Olması Şartıyla Cezanın İndirimli Uygulanması 141
10. Tam Mükellef ve Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi 141
10.1. Genel Olarak 141
10.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) 141
10.2.1. Mukimlik Belgesi 142
10.2.1.1. Mukimlik Belgelerinin Geçerlilik Süresi 142
10.2.2. Debit Note / Credit Note (Dekontlar) 143
10.2.3. Sorumlu Sıfatıyla KDV Hesaplanması 143
10.2.4. Serbest Meslek Faaliyetlerinde 183 Gün Hesabı 143
10.2.5. Vergi Kesintisi Yapılmayan Hallerde Verilmesi Gereken Formlar 143
10.2.6. Diğer Hususlar 144
10.3. Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi 144
10.3.1. Genel Açıklama 144
10.3.2. GVK'nun Geçici 62. Madde Uygulaması 145
10.3.3. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu 145
10.3.4. Tam Mükellef Sermaye Şirketlerinin Kendi Hisselerini Geri Almaları Halinde Yapılacak Vergilendirme ile İlgili Düzenleme 145
11. Kurumlar Vergisinin Oranı ve Beyanı 146

İçindekiler

12. Kesilen Vergilerin Kurumlar Vergisinden Mahsubu....148
12.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu....148
12.2. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu....149
13. İndirimli Kurumlar Vergisi....149
13.1. Kapsam....151
13.2. İndirimli Vergi Oranından Yararlanamayacaklar....151
13.3. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması....151
13.4. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ve İndirimli Vergi Oranı Uygulamasında Öncelik Sırası....153
13.5. Kurumlar Vergisi Matrahının Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması....156
13.6. Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması....156
13.7. Yatırıma Katkı Tutarında Endeksleme....157
13.7.1. Takvim Yılı Esasında Hesap Dönemlerinde Endeksleme....157
13.7.2. Özel Hesap Döneminde Endeksleme....158
13.8. Kanunda Belirtilen Şartlara Uyulmaması Halinde Yapılacak İşlemler....159
13.9. Yatırıma Katkı Tutarının %10'luk Kısmının Diğer Vergi Borçlarının Terkini İçin Kullanılabilmesi Uygulaması... 159
14. Sermaye Azaltımında Vergileme....160
14.1. Kısmi bölünme işlemleri nedeniyle yapılan sermaye azaltımı....160
15. Kurumlar Vergisi Hesabına ve Kâr Dağıtımına Dair Örnekler....161
15.1. Kurumlar Vergisi Hesabı....161
15.2. Kâr Dağıtımı....166
15.2.1. Genel Olarak Kâr Dağıtımı....166
15.2.2. Genel Kurul Kararı "Hesaben Ödeme" Sayılır Mı?....167
15.2.3. Kâr Dağıtım Tablosu....168
16. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi....170
17. Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi....174
17.1. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi....175
17.2. Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi....176
IV. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ....178
1. Yasa Metni....178
2. Uygulama Usul ve Esasları....179

İçindekiler

3. 7194 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler 180

V. GEKSİS (Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi) 182

VI. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU 183

1. Katma Değer Vergisinin Konusu 183

2. Teslim Sayılan Haller 183

3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller 184

4. Vergiyi Doğuran Olay 184

5. Verginin Mükellefi 184

6. Vergi Sorumlusu 185

6.1. Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı, KDV Tevkifatı Farklı Düzenlemeler mi? 186

6.2. Yurtdışında Mukim Kişilerden / Firmalardan Alınan Hizmetlerde Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı 186

6.3. KDV Genel Uygulama Tebliğinde Uygulamaya Dair Yer Verilen Önemli Bazı Konular 186

6.4. Örnekler 187

7. Katma Değer Vergisinde İstisnalar 189

7.1. Tam İstisna 189

7.1.1. KDV İadesini Talep Etme Süresi 189

7.2. Kısmi İstisna 190

7.2.1. Bazı Kısmi İstisna Mahiyetindeki İşlemler Nedeniyle Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılabilecektir 190

7.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki KDV'den İstisna Olan Faaliyetler Nedeniyle Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılabilecektir 190

8. Vergi İndirimi 190

8.1. 01.01.2019'dan İtibaren İndirim Hakkı Vergiyi Doğuran Olayın Vuku Bulduğu Takvim Yılını Takip Eden Takvim Yılı Aşılmamak Şartıyla Kullanılabilecektir 191

8.2. Şüpheli Alacaklarda ve Değersiz Alacaklarda KDV İndirimi 191

8.3. Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Vergi İndirimi 192

8.4. Finansman Gider Kısıtlamasında KDV İndirimi 192

8.5. Aynı Dönemde Birden Fazla Konu veya İşlem Türünde İade Hakkı Olması Halinde İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması 192

8.6. İndirimin Belgelendirilmesi 193

9. İndirilemeyecek KDV 193

10. Verginin Beyanı ve Ödenmesi 195

11. Verginin Matrahı 195

11.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah 195

İçindekiler

11.2. İthalatta Matrah 195

11.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah 196

11.4. Özel Matrah Şekilleri 196

11.5. Matraha Dahil Olan Unsurlar 196

11.5.1. Kur Farklarının KDV'ne Tabi Olduğuna Dair Yasal Düzenleme 196

11.6. Matraha Dahil Olmayan Unsurlar 197

12. Hasılat Esaslı Vergilendirme 197

VII. TAHSİLÂT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMU YA DA PTT İDARESİNCE DÜZENLENECEK BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ ZORUNLULUĞU 199

1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler 199

2. Tevsik Zorunluluğunun Kapsamı ve Tutarı 199

2.1. Kapsam ve Tutar 199

2.1.1. Türkiye'de mukim olmayan yabancılar ile yapılan işlemler 200

2.1.2. Aynı Günde Aynı Kişi veya Kurumlarla Yapılan İşlemler 200

2.1.3. Kısım Kısım Yapılan Tahsilat ve Ödemeler 200

2.1.4. Vadeli Satışların Tevsiki 200

2.1.5. Cari Hesap Yoluyla Yapılan İşlemler 200

2.2. Kapsamda Olmayan Tahsilat ve Ödemeler 201

2.3. Diğer Hususlar 201

3. Ceza Uygulaması 201

4. Kira Ödeme ve Tahsilâtları 202

5.Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesi 202

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR 203

1. Vergi Mevzuatındaki E-Belgeler 203

1.1. E-Belge Kullanması Zorunlu Mükellefler ve Uygulamalara Zorunlu Geçiş Tarihleri Tablosu 204

1.2. E-Belge Uygulamalarına Dair Kısa Notlar 210

2. E-Defter 216

2.1. E-Defter Uygulamasına Dahil Olma Zorunluluğu 216

2.2. E-Defter Kullanımı Başvuru Koşulları 218

2.3. Başvuruda Gerekli Bilgi ve Belgeler 218

2.4. E-Defter ve Berat Dosyalarının Oluşturulma ve Yüklenme Zaman 218

2.5. E-Defter Dosyaları ile Berat Dosyalarının Kopyalarının Özel Entegratör ve/veya GİB Bilgi İşlem Sitemlerinde Saklanması 220

İçindekiler

2.5.1. Mevzuat ve Gelişmeler 220

2.6. Defter Tasdikleri 220

2.7. E-Defter ve Berat Dosyalarını Özel Entegratörün, Yazılım Uyumluluk Onayı Verilen Yazılım Firmalarının veya SMMM'nin Mali Mührü veya Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) ile Yüklenmesi 221

2.8. Mücbir Sebep Hali ve Zayi Belgesi 221

2.9. E-Defter Veri Tabanına Kayıtlı Beratları Silme ve Yeni Oluşturulacak Beratların Sisteme Yüklenmesi; E-defter ve Berat Dosyalarının Zayi Olması veya Bu Dosyalara Ulaşılamaması Halinde Yapılması Gerekenlere Dair Süreç 222

2.10. Elektronik İmza Araçları ile Mali Mühürlerin, Mükelleflerin Elinde Olmayan Sebeplerle Arızalanması, Çalınması 223

2.11. E-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Muhafaza ve İbrazı 223

2.12. E-defter Uygulamasında Her Bir Belge İçin Ayrı Bir Muhasebe Kaydı Yapılması Temel Kuraldır 223

2.13. Diğer Hususlar 225

3. E-Muhasebe Fişi 225

4. E-Tebligat (Gelir İdaresi Başkanlığı –GİB- e-tebligat sistemi) 227

4.1. Genel Olarak 227

4.2. E-Tebligat Yapılacak Kişiler 227

4.3. Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi 227

4.4. GİB E-Tebligat Adresi Alınmaması Halinde Uygulanacak Ceza 228

5. Ticaret Bakanlığı E-Tebligat Sistemi 228

6. E-Yoklama 228

6.1. Elektronik Yoklama Sistemi Nedir? 229

6.1.1. E-Yoklama Fişi 229

6.1.1.1. E-Yoklama Fişinin Oluşturulması ve İmzalanarak Onaylanması 229

6.1.1.2. E-Yoklama Fişinin İmzalanmadan Onaylanması 229

6.1.2. Elektronik Yoklama Fişlerinin İletilmesi 229

6.2. Yoklama Faaliyetinin Elektronik Ortamda Yapılamaması 230

7. E-Beyanname 230

8. Defter Beyan Sistemi 231

9. Adalet Bakanlığı Elektronik Tebligat Yönetmeliği 232

9.1. Tebligatın elektronik yolla yapılması zorunlu olanlar 232

10. Sosyal Güvenlik Kurumu'nca Elektronik Ortamda Yapılacak Tebligata İlişkin Yönetmelik 233

11. E-Teminat Mektubu 233

11.1. E-Teminat Mektubu Sisteminin İşleyişi 234

İçindekiler

11.2. E-Teminat Mektubu SBR Aktarım Platformları (TMAP):.... 234
11.3. E-Teminat Mektuplarının Muhafazası 234
11.4. Diğer Hususlar 234
IX. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ 235
1. Değerleme Kavramı ve Değerleme Günü 235
2. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri.... 235
3. İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi 236
3.1. Gayrimenkuller.... 236
3.2. Demirbaşlar.... 236
3.3. Amortismana Tabi İktisadi Kıymet İktisaplarında Faiz ve Kur Farkları 236
3.4. Stoklar 237
3.5. Menkul Kıymetler 238
3.6. Yabancı Paralar ve Yabancı Para Cinsindne Senetli ve Senetsiz Borç ve Alacaklar 238
3.7. Alacak ve Borçlar 238
3.8. Gider Karşılıkları ve Gelir Tahakkukları 239
3.8.1. 381 Gider Tahakkukları Hesabı 240
3.9. Finansal Kiralama İşlemleri 240
3.9.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Değerleme 241
3.10. Yurtdışından Getirilerek Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paralar 241
3.11. İmha Edilen Stokların Değerlemesi 242
3.11.1. İmha Edilen Emtianın Değerlemesinde Genel Uygulama (VUK Madde 267 ve 278) 242
3.11.1.1. İmha Edilen Emtianın Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından Tespit Edilmesi 242
3.11.1.2. Emtianın İlgili Bakanlık veya Yetkili Kurum Görevlilerinin Yer Aldığı Bir Komisyon Nezdinde İmha Edilmesi 242
3.11.1.3. Yurt Dışında İmha Edilen Emtianın Durumu 243
3.11.1.4. Ambalaj Malzemelerinin Durumu.... 243
3.11.1.5. Kıymeti Düşen Emtiada Oluşan Değer Düşüklüğünün Gider Olarak Dikkate Alınacağı Dönem 243
3.11.2. Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın (Gıda Maddeleri ile İlaç ve Benzeri Maddeler) Değerlenmesi (VUK Madde 278/A) 243
3.11.2.1. Uygulama Kapsamındaki Mal Grupları.... 243
3.11.2.2. Uygulamadan yararlanabilecek mükellefler 244
3.11.2.3. Başvuru ve İdareye Sunulacak Bilgi ve Belgeler.... 244
3.11.2.4. Başvuruların Değerlendirilmesi 244

İçindekiler

3.11.2.5. İmha Oranının Tayin Olunması 244

3.11.2.6. İmha oranının uygulanması 245

3.11.2.7. Bildirim 245

3.12. Yeniden Değerleme Uygulamaları 245

3.12.1. VUK'un Mükerrer 298/Ç Maddesinde Düzenlenen Sürekli Yeniden Değerleme Uygulaması 245

3.13. Enflasyon Muhasebesi Uygulaması 246

3.13.1. Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak Yıllar 247

3.13.2. 2024 Yılında Yayımlanan İkincil Düzenlemeler 248

3.13.3. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına İlişkin Düzeltme Farkları Yatırım Tamamlanana Kadar Dönem Kazancına Dahil Edilmeyecektir 248

X. MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA AMORTİSMAN 250

1. Mevcutlarda Amortisman 250

1.1. 2025 Yılı Sonuna Kadar İktisap Olunacak Bazı İktisadi Kıymetler İçin Uygulanacak Faydalı Ömür Süresi 251

2. Alacaklarda Amortisman 251

2.1. Değersiz Alacaklar 251

2.2. Şüpheli Alacaklar 252

2.2.1 Alacak Tutarı İçinde Yer Alan KDV Şüpheli Alacak Karşılığına Konu Edilebilir Mi? 253

2.2.2. Ticari Davalardan Konusu Bir Miktar Paranın Ödenmesi Olan Alacak ve Tazminat Davalarında Dava Açılmadan Önce Arabulucuya Başvurma Şartı 253

2.2.3. Konkordato Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilmesi 254

2.2.3.1. Geçici Mühlet Kararı Verilmesinin Sonuçları 254

2.2.3.2. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi ve Kesin Mühlet Sürecinde Şüpheli Alacak Uygulaması 255

2.2.3.3. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi veya Reddedilmesi Durumu 255

2.2.3.4. Diğer Hususlar 256

2.3. Vazgeçilen Alacaklar 256

3. Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması ve Yenileme Fonu Uygulaması 256

XI. GİRİŞİMCİLİĞİN DESTEKLENMESİNE DAİR BAZI VERGİSEL DÜZENLEMELER 258

1. Girişim Sermayesi Fonu 258

2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası 258

3. Bireysel Katılım Sermayesi 259

XII. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU 261

1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu 261

2. Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay 261

İçindekiler

3. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu 262
4. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar....262
4.1. İhracat İstisnası....262
4.2. Diplomatik İstisna.... 263
4.3. Diğer İstisnalar 263
5. Verginin Tecili.... 265
5.1. İmalatta Kullanılan (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini.... 265
5.2. İhraç Kayıtlı Teslimler.... 265
6. Verginin Beyanı ve Ödenmesi.... 265
XIII. DAMGA VERGİSİ KANUNU....266
1. Damga Vergisinin Konusu....266
2. Verginin Mükellefi....266
3. Kağıtların Mahiyetlerinin Tayini....266
4. Kâğıt Nüshalarının Birden Fazla Olması.... 266
5. Bir Kâğıtta Birden Fazla Akit veya İşlem Olması....266
6. Birden Fazla İmzalı Kağıtlar 266
7. Belli Para Gösterme Mecburiyeti....267
8. Azami Tutardan Vergi Alınan Sözleşmelerde Bedelin Artması Halinde Vergileme....267
9. Kira Sözleşmelerinde Özellik Arz Eden Durumlar....267
10. Damga Vergisinde İstisnalar....267
11. Yabancı Para Üzerinden Düzenlenen Kâğıtlar.... 267
12. Yabancı Ülkelerde Düzenlenen Kâğıtlar.... 268
13. Verginin Ödenmesi 268
XIV. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU 269
1. Verginin Konusu 269
2. Verginin Mükellefi.... 269
3. İstisnalar.... 269
4. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi.... 269
4.1. Mükellefiyetin Başlaması.... 269
4.2. Mükellefiyetin Sona Ermesi 269
4.3. Verginin Ödeme Süreleri.... 270
5. Vergiye Etki Eden Değişiklikler 270

İçindekiler

6. Güncel Motorlu Taşıtlar Vergisi Tutarlarını Gösterir Tablo 270
XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi) 271
1. Bina Vergisi 271
1.1. Verginin Konusu 271
1.2. Matrah ve Nispet 271
1.3. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi 271
1.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku 271
2. Arazi Vergisi 271
2.1. Verginin Konusu 271
2.2. Arazi Vergisinde İstisna 272
2.3. Matrah ve Nispet 272
2.4. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi 272
2.5. Verginin Tarh ve Tahakkuku 272
3. Bildirim Verilmesi Gereken Haller ve Süresi 272
4. Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler 273
5. Satın Alınan Gayrimenkulün Emlak Vergisinin Hangi Değer Üzerinden Hesaplanacağı 274
6. Emekli, Gazi, Şehit Dul ve Yetimleri, Engelliler ve Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Emlak Vergisi Uygulaması 275
7. Bina Vergisi Hesaplanması 275
8. Değerli Konut Vergisi 277
8.1. Verginin Konusu 277
8.2. Vergi Tarifesi 277
8.3. Mükellefiyet 278
8.4. Muafiyetler 278
8.5. Beyanname Verilmesi ve Verginin Ödenmesi 279
XVI. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU 280
1. Verginin Konusu 280
2. Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar 280
3. Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyetler 281
4. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu 281
5. Verginin Matrahı, Tarh ve Tahakkuku 281
6. Matrah Dilim Tutarlarının Tespiti 282
7. Verginin Beyanı ve Ödenmesi 283

İçindekiler

XVII. KONAKLAMA VERGİSİ 284

1. Konaklama Vergisinin Konusu 284

2. Konaklama Vergisinin Mükellefi 284

3. Konaklama Vergisinin Matrahı 284

4. Konaklama Vergisinin Oranı 284

5. Konaklama Vergisinin Beyanı 285

6. Konaklama Vergisinin Ödeme Süresi 285

7. Konaklama Vergisi Beyannamesinde Düzeltme 285

XVIII. SERBEST BÖLGELER KANUNU 286

1- Serbest Bölge Vergi Düzenlemeleri 286

2. Kurumlar Vergisi İstisnası ve Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası 287

2.1. Kurumlar Vergisi İstisnası 287

2.2. Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası 288

2.2.1. İhraç Kaydıyla Mal Teslimi 289

2.2.2. Yazılım Faaliyetleri 289

3. Damga Vergisi ve Harç İstisnası 290

4. KDV Uygulamaları 290

5. Döviz Cinsi Defter Tutma İmkânı 290

6. Serbest Bölgelerde Ödemelerin Döviz Cinsinden Yapılabilmesi 290

7. Serbest Bölgelerde Sosyal Güvenlik ve İş Hukuku Mevzuatı 291

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER 292

1. 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 292

1.1. Kapsam 292

1.2. İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları 292

1.2.1. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi 292

1.2.1.1. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Girişim Sermayesi Uygulaması 292

1.2.1.2. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde İlave İndirim 293

1.2.1.3. Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde Yürütülen Projelerin Ar-Ge veya Tasarım Faaliyeti/Projesi Olup Olmadığının Tespiti ile Merkez Olunmasına Dair Diğer Yükümlülüklerin Vergi ve Sigorta Primi Teşvikleri ile Ar-Ge/Tasarım İndirimine Olan Etkisi 293

1.2.1.4. Uygulama Mevzuatı 294

1.2.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki 295

1.2.2.1. Ar-Ge Merkezlerinde İstihdam Edilecek En Az Tam Zaman Eşdeğer Ar-Ge Personeli Sayısı 296

İçindekiler

1.2.2.2. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Çalışan Personelin Merkez ve Bölgeler Dışındaki Çalışma Sürelerinin Belirlenmesine Dair Düzenlemeler 296

1.2.3. Sigorta Primi Desteği 296

1.2.4. Damga Vergisi İstisnası 297

1.2.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği 297

1.2.6. Rekabet Öncesi İş birliği Projeleri 297

1.2.7. Ar-Ge ve Tasarım Desteklerinin Özel Fon Hesabında İzlenmesi 297

1.2.8. İthalat İstisnaları 297

1.2.9. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Siparişe Dayalı Üretimler 298

1.2.10. Ar-Ge Tasarım Merkezlerinde İlave İstihdam Destekleri 298

1.2.11. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Görevlendirilecek Öğretim Elemanları 298

1.2.12. Tasarım Yarışmalarında Sergilenen Tasarım Giderleri Desteği 299

1.2.13. Diğer Teşvik Unsurları 299

1.3. Uygulama ve Denetim Esasları 299

2. Ar-Ge Projelerine TÜBİTAK Tarafından Sağlanan Destekler 300

2.1. TEYDEB Bünyesindeki Destek Programları 300

2.1.1. Ulusal Destek Programları 300

2.1.2. Uluslararası Ortaklı Destek Programları 300

2.2. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Yeni Makine ve Teçhizat Alımında KDV İstisnası 301

XX. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ 302

1. Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlar ile Gayrimaddi Hakların Satılması, Devri veya Kiralanması Sonucu Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna 302

1.1. İstisna Kapsamına Giren Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyetler 302

1.2. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların Anılan İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği 302

1.3. İstisna Tutarının Tespiti 302

1.4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Girişim Sermayesi. 303

1.5. İstisna Kazançların Dağıtımı Halinde Stopaj 304

1.6. İstisna Kazancın Beyannamede Gösterilmesi 304

2. Bölgede Çalışan Personelin Ücretinde Vergi ve Sigorta Primi İstisna Uygulaması 304

3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gayrimaddi Haklardan Elde Edilecek Kazançlara Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanması 305

3.1. İstisnadan Yararlanılabilmesi İçin Hakların Niteliğine Göre Patent veya Fonksiyonel Olarak Patente Eşdeğer Belgelere Bağlanması Gerekecektir 306

İçindekiler

3.2. Fonksiyonel Olarak Patente Eşdeğer Belgeler 306
3.3. Sipariş Üzerine Yapılan İşler 306
3.4. Yazılım Faaliyetleri 306
3.5. Ar-Ge Faaliyetlerinden Doğan Gayrimaddi Haklardan Elde Edilecek Kazançlar 306
3.6. İstisnaya Tabi Kazancın Hesaplanması 306
3.7. Uygulama Tebliği 307
4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası 307
5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Tevkifatı 308
6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi Usul Kanunu 308
7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yeni Makine ve Teçhizat Alımında KDV İstisnası 308
XXI. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI 309
1. 2025/9903 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar 309
1.1. Yatırım Teşvik Uygulamasında Bölgeler 309
1.2. Teşvik Sistemi ve Destek Unsurları 310
1.2.1. Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi 310
1.2.1.1. Teknoloji Hamlesi Programı 310
1.2.1.2. Yerel Kalkınma Hamlesi Programı 310
1.2.1.3. Stratejik Hamle Programı 311
1.2.2. Sektörel Teşvik Sistemi 311
1.2.2.1. Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi 312
1.2.2.2. Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi 313
1.2.2.3. Dijital Dönüşüm Programı 313
1.2.2.4. Yeşil Dönüşüm Programı 313
1.2.3. Bölgesel Teşvikler 313
1.2.4. Yatırımlarda Aranacak Şartlar 314
1.2.5. Destek Unsurları 315
1.2.5.1. Gümrük Vergisi Muafiyeti 315
1.2.5.2. KDV İstisnası 315
1.2.5.2.1. Yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarında istisna 315
1.2.5.2.2. İmalat sanayii ve turizme yönelik bina inşaat harcamalarında kdv istisnası 316
1.2.5.3. Faiz veya Kâr Payı Desteği 316

İçindekiler

1.2.5.4. Makine Desteği 318
1.2.5.5. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 318
1.2.5.6. Sigorta Primi Desteği 319
1.2.5.7. Vergi İndirimi Desteği 319
1.2.5.8. Yatırım Yeri Tahsisi 320
1.2.6. Alt Bölge Desteğinden Yararlanacak Yatırımlar 320
1.2.7. Yatırım Süresi, Teşvik Belgesinin Revizesi ve Tamamlama Vizesi 320
1.2.8. Teşvik Belgesi Müracaatlarının ve Belge ile İlgili Diğer İşlemlerin E-TUYS Sistemi Üzerinden Yapılması . 321
1.2.8.1. Bankalar ve Diğer Kurum/Kuruluşlar Tarafından Yapılabilecek Sorgulamalar 322
1.2.8.2. Satıcıların Yapabileceği Sorgulamalar 322
1.2.8.3. Makine ve Teçhizat Listesine İlişkin İşlemler ile Harcamaların E-TUYS'a Yüklenmesi 322
1.2.9. Yeniden Değerleme 323
1.2.10. Diğer Desteklerden Yararlanma 323
1.2.11. Uygulama Tebliği 323
2. Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi 323
2.1. Sağlanan Destekler 324
2.2. Müracaat ve Müracaatta Aranacak Belgeler 325
2.3. Projelerin Değerlendirilmesi 325
2.4. Diğer Bazı Hususlar 326
2.5. Uygulama Tebliği 327
2.5.1. Nitelikli Personel Desteği 327
2.5.1.1. Nitelikli Personel Desteğinden Yararlanma Şartları 327
2.5.1.2. Nitelikli Personel Desteği Müracaat Usul ve Esasları 327
2.5.1.3. Nitelikli Personel Desteği Uygulama Esasları 327
2.5.2. Enerji Desteği 328
2.5.2.1. Enerji Desteğinin Uygulanma Esasları 328
2.5.2.2. Enerji Desteği Müracaat Usul ve Esasları 329
2.5.3. Faiz ve Kâr Payı Desteği 329
2.5.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 329
2.5.5. Destek Ödemeleri 329
2.5.6. Diğer Hususlar 329
2.5.7. Doğrudan Yabancı Yatırımların Desteklenmesi 330

İçindekiler

2.6. Elektrikli Araç Üretimine Vergisel Teşvik 330

3. Teknoloji Hamlesi Programı 331

3.1. Programın Tanımı 331

3.2. Öncelikli Ürün Listesi 331

3.3. Başvuru Koşulları 332

3.2. Program Başvurusu 333

3.3. Destek Türleri 334

3.3.1. Bakanlık Destekleri 334

3.3.2. TÜBİTAK Destekleri 334

3.3.3. Program Kapsamında Sağlanacak KOSGEB Destekleri 335

3.4. Diğer Süreçler 335

XXII. VERGİ İHTİLAFLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI 336

1. İdari Yollarla Çözüm 336

1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi 336

1.2. Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yoluyla Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi 336

1.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanarak Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi (Maliye İdaresi Tespit Etmeden Önce Mükellefin Düzeltme Beyannamesi Vermesi) 337

1.4. Uzlaşma 337

1.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma 337

1.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 338

1.5. Kanun Yolundan Vazgeçme 339

2. Yargı Yoluyla Çözüm 339

3. Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları 340

4. Ödeme Emrine Karşı Yapılacak İşlemler 342

4.1. Ödeme Emri Niçin Düzenlenir? 342

4.2. Hangi Nedenlerle Ödeme Emrine İtiraz Edilir? 342

5. Özelge (Mukteza) Sistemi 342

5.1. Genel Olarak Özelgeler 342

5.2. Özelgelerin Vergi İncelemelerine Olan Büyük Etkisi 343

6. İhtirazi Kayıtla Beyanname Verilmesi 344

7. İzaha Davet 345

7.1. Genel Açıklama 345

İçindekiler

XXIII. DİJİTAL FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ 347

1. Dijital Hizmet Vergisi 347

2. İnternet Ortamında Reklam Hizmeti Verenlere veya İnternet Ortamında Reklam Hizmeti Verilmesine Aracılık Edenlere Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapılması 349

2.1. Genel Olarak 349

2.2. Ödeme Yapılanın Tam Mükellef Kurum Olması 349

2.3. Ödeme Yapılanın Dar Mükellef Kurum Olması 350

3. Elektronik Ticarette Vergi Kesintisi 351

XXIV. BAZI MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE AİT BEYAN VE ÖDEME SÜRELERİ 352

XXV. PRATİK BİLGİLER 355

I. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

I.TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1. Türk Vergi Sistemi Hakkında Genel Bilgi

Türk vergi sistemi "çok vergili sistem" sınıflamasına girmektedir. Türk vergi sisteminde yer alan vergileri temel olarak üç ana sınıfa ayırabiliriz:

i) Gelir üzerinden alınan vergiler (gelir vergisi ve kurumlar vergisi)

ii) Servet üzerinden alınan vergiler (emlak vergisi, değerli konut vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi...)

iii) Harcamalar üzerinden alınan vergiler (katma değer vergisi ("KDV"), banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel tüketim vergisi ("ÖTV")...)

Türk vergi sisteminin temel düzenleyici hükmü Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulmaktadır: *"Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."* Bu hüküm, "verginin yasallığı" ilkesi olarak da adlandırılmaktadır.

Bir vergi kanununun temel düzenleyici hükümleri (verginin konusu, mükellefi, matrahı, muafiyet, indirim ve istisnalar, matrah, oran, tarife, verginin tarh ve tahakkuku ile beyan ve 357ödemesi) kanunla düzenlenir. Türk vergi sisteminde muafiyet, indirim, istisna ve oranlar hakkında düzenleyici işlemler yapması konusunda Cumhurbaşkanına kanunla yetki verilebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı da kanunla verilen yetkiye dayanarak, açıklayıcı ve uygulamaya yön verici düzenlemeler yapmak suretiyle vergi kanunlarının uygulamasına tesir edebilir.

2. Vergi Konuları

2.1. Kazanç ve İratlar

Kişilerin, sahip oldukları varlıkları değerlendirmek suretiyle elde ettikleri gelirler, "irat" olarak adlandırılmaktadır. İratlar, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerler ile mal ve haklar karşılığında elde edilen gelirlerdir. Bunlar menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen gelirlerdir. Gelir Vergisi Kanunu ("GVK"), menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı konularını düzenlemektedir.

Kazanç ise satılan bir mal, yapılan bir iş ya da harcanan bir emek karşılığında elde edilen para, getiri şeklinde tanımlanmaktadır. Kişilerin fikri, bedeni çalışmaları sonucunda elde ettikleri gelir "kazanç" olarak adlandırılmaktadır. Kazançlar, yalnız emekten veya emek ile sermayenin bileşiminden elde edilen gelirlerdir. GVK'nda kazanç ve iratlar; ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi bölümde ele alınmıştır.

2.2. Servetler

Kişilerin sahip oldukları ayni ve nakdi varlıklar verginin konusuna girebilmektedir. Örneğin, emlak vergisi, sahip olunan taşınmazlar üzerinden; motorlu taşıtlar vergisi, sahip olunan motorlu araçlar üzerinden; veraset ve intikal vergisi, miras yoluyla veya ivazsız (karşılıksız) edinilen ayni ve nakdi varlıklar üzerinden alınır.

2.3. Harcamalar

Kişiler, harcamaları üzerinden de vergi ödemektedirler. KDV ve özel tüketim vergisi ("ÖTV") gibi bu vergiler dolaylı vergiler statüsündedirler.

3. Temel Vergi Kavramları

3.1. Vergi Nedir?

Vergi, devletin gerçek ve tüzel kişilere getirdiği parasal yükümlülük olarak açıklanabilir.

3.2. Verginin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı, verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur. Vergi kanunları, adlarını genellikle vergi konularından almaktadırlar.

3.3. Verginin Matrahı

Verginin matrahı, verginin hesaplanmasına esas olan değer veya miktardır.

3.4. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Kanun, vergiyi doğuran olayı sadece vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuuna bağlamamış, hukuki durumun tekemmülünü de bu kavram içine sokmuştur.

3.5. Verginin Mükellefi

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir.

3.6. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap ve sorumlu olan kişidir. Sorumlular, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu tutulmuşlardır.

3.7. İstisna ve Muafiyet

İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyet ise vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişinin veya kurumun vergi dışı tutulmasıdır.

3.8. Verginin Tarhı, Tebliği ve Tahakkuku

Verginin tarhı, verginin kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanmasıdır. Tebliğ, tarh edilen verginin mükellefe bildirilmesidir. Verginin tahakkuku ise tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir.

4. Verginin Yasallığı İlkesi

Yasallık ilkesi, toplumun birçok kesimini doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren, kişilerin kazanç, irat, harcama ve servetleri üzerinden ya da yapılan işlemler üzerinden karşılıksız ve zorunlu olarak alınan verginin temel unsurlarının (verginin konusu, mükellefi, sorumlusu, matrahı, vergiyi doğuran olay, vergi oranı ya da tarifesi, istisna ve muafiyetler, verginin beyanı ve ödemesi) kanunla düzenlenmesi, değiştirilmesi ya da ilgili mercilere kanunla yetki verilmesidir. Kanunsuz vergi olamaz, kanunlar ise Anayasa'ya aykırı olamaz.

5. Uygulamada Vergi Mevzuatının Kaynakları

5.1. Asli Kaynaklar

5.1.1. Anayasa

Vergi hukukunun temel kaynağı Anayasa olup, vergi kanunları Anayasanın 73. Maddesinde belirtilen esaslara uygun olarak hazırlanmak ve usulüne uygun olarak yürürlüğe girmek zorundadır. Normlar hiyerarşisi uyarınca vergi kanunlarının anayasaya aykırı olmaması esastır.

5.1.2. Uluslararası Anlaşmalar

Anayasanın 90. Maddesi uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar da yasa hükmündedir. Uluslararası anlaşmalar, uluslararası vergisel ilişkilerde ulusal kanuni düzenlemelerin üzerindedir.

5.1.3. Kanun

Vergiler temel olarak kanun formunda düzenlenir. Vergi kanunları, konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisnalar gibi verginin temel unsurlarını tanımlamak zorundadır.

5.1.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (Cumhurbaşkanı Kararları)

Anayasanın 104. Maddesine göre, Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir. Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ("CBK") çıkarabilir. Anayasa'nın 73. Maddesine göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde muafiyet, indirim, istisna ve oranlara ilişkin düzenleme yapma yetkisi kanunla Cumhurbaşkanı'na verilebilir.

5.1.5. Yönetmelikler

Yasa düzenlemeleri uyarınca çıkarılan yönetmelikler de vergi hukukunun kaynakları arasındadır. Anayasanın 124. Maddesine göre Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve CBK'nın uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.

5.1.6. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları ile Anayasa Mahkemesi Kararları

İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı ("İBK"), vergi uygulamasında asli kaynaklardan birisi olarak kabul edilmektedir. Vergi uygulamaları sırasında, mali idare ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar hakkında yargı organlarınca farklı hükümler verilmesi durumunda, söz konusu uyuşmazlığın standart bir çözüme ulaştırılması için İBKK alınabilir. İBKK mükellef, idare ve yargı organları açısından bağlayıcıdır. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlar (örneğin, kanuni bir düzenleme hakkında kısmi ya da tam iptal kararları) da mükellefler ve mali idare açısından doğrudan bağlayıcı kaynaktır.

5.2. Yardımcı (Açıklayıcı) Kaynaklar

5.2.1. Genel Tebliğ

Vergi uygulamasında genel tebliğler; mükellefleri bilgilendirmek ve yol göstermek, vergi kanununun daha iyi anlaşılmasını ve uygulanmasını sağlamak amacıyla mali idare tarafından yayımlanan açıklayıcı ve düzenleyici işlemlerdir.

5.2.2. Sirküler

Halihazırdaki mevzuata göre vergi mükellefleri, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin olarak tereddüde düştükleri hususlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB")'ndan görüş (özelge) isteyebilmektedirler. Aynı konuda tereddüdü olan mükelleflerin ayrı dilekçelerle başvurmaları ve her bir mükellefe ayrı ayrı özelge verilmesinin önlenmesi amacıyla, yaygın olarak sorulan sorular ile ilgili olarak HMB zaman zaman sirküler yayımlamaktadır. Bu sirküler, Gelir İdaresi Başkanlığı ("GİB")'nın internet sitesinde yayımlanmak suretiyle kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

5.3. Diğer Kaynaklar

5.3.1.Yargı Kararları

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından birisi de yargı yoluyla ihtilafların sonlandırılmasıdır. Yargı kararları sadece olaya taraf olan mükellef ile mali idareyi bağlar. Bu kararların uyuşmazlığa taraf olmayan mükellefler açısından geçerliliği yoktur. Ancak, vergisel yorumlamalarda emsal olarak kabul görmekte ve yargı kararlarının belirli bir görüş doğrultusunda ağırlık kazanması halinde, genellikle vergisel tereddütler bu şekilde çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır.

5.3.2. Özelge

Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun 413. Maddesine göre; "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler."

6009 sayılı Kanun ile VUK'nda yapılan değişiklik sonrasında, vergi incelemelerinde özelgelere aykırı raporların düzenlenemeyecek olmasıyla beraber GİB'nın internet sitesinde yer alan özelgelerin, vergi uygulamaları açısından önemi artmıştır.

II. GELİR VERGİSİ KANUNU

1. Verginin Konusu ve Mükellefiyet Çeşitleri

1.1. Verginin Konusu

GVK'nun 1. Maddesine göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir.

Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticarî kazançlar,

2. Ziraî kazançlar,

3. Ücretler,

4. Serbest meslek kazançları,

5. Gayrimenkul sermaye iratları,

6. Menkul sermaye iratları,

7. Diğer kazanç ve iratlar.

GVK'nda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar, gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.

1.2 Mükellefiyet

1.2.1. Tam Mükellefiyet

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 vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

1.2.2. Dar Mükellefiyet

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı (yerleşim yeri) Türkiye'de bulunanlar, (ikametgah, Türk Medeni Kanunu'nun, "Yerleşim Yeri" başlıklı 19 ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir)

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)

Aşağıda yazılı yabancılar Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar:

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler

2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar

2. Ticari Kazançlar

2.1. Tanım ve Kapsam

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Ticari faaliyetin en önemli belirleyicileri; yapılan faaliyette emekten çok sermayenin ağırlıklı olması, faaliyetin bir organizasyon dahilinde yapılması ve süreklilik göstermesidir.

2.2. Ticari Kazancın Tespit Şekilleri

Ticari kazanç elde eden mükellefler GVK'na göre iki gruba ayrılırlar:

- Esnaf muaflığından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayanlar
- Esnaf muaflığından yararlanmayan ve gelir vergisine tabi olanlar

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise, kazancın tespit usulü bakımından ikiye ayrılmaktadır:

- Basit Usulde gelir vergisine tabi olanlar
- Gerçek Usulde gelir vergisine tabi olanlar

2.2.1. Esnaf Muaflığı

GVK gelirleri basit usulde vergilendirilme kapsamında bile düşünülmeyecek ölçüde sınırlı olup, aşağıda yazılı şekilde çalışanları GVK'nun 9. Maddesine göre gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile anılan maddede sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.

2.2.2. Basit Usulde Ticari Kazanç

GVK'nin 46. Maddesine göre, yine aynı kanunun 47 ve 48. Maddelerinde yazılı şartları topluca taşıyanlar ticari kazançlarını basit usulde tespit edeceklerdir. Basit usule tabi olmanın şartları genel ve özel şartlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.2.2.1. Basit usule tabi olmanın genel şartları

1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde, yıllık kira bedelinin toplamı;

Büyükşehir belediye sınırları içinde;

- 01.01.2026 tarihinden itibaren 99.000 TL
- 01.01.2025 tarihinden itibaren 79.000 TL
- 01.01.2024 tarihinden itibaren 55.000 TL'nı

Diğer yerlerde;

- 01.01.2026 tarihinden itibaren 60.000 TL
- 01.01.2025 tarihinden itibaren 48.000 TL
- 01.01.2024 tarihinden itibaren 34.000 TL'nı

3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak.

2.2.2.2. Basit usule tabi olmanın özel şartları

Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının;

- 01.01.2026 tarihinden itibaren 1.200.000 TL
- 01.01.2025 tarihinden itibaren 990.000 TL
- 01.01.2024 tarihinden itibaren 690.000 TL'nı

veya yıllık satışları tutarının;

- 01.01.2026 tarihinden itibaren 1.900.000 TL
- 01.01.2025 tarihinden itibaren 1.580.000 TL
- 01.01.2024 tarihinden itibaren 1.100.000 TL'nı

aşmaması gerekmektedir.

Satış bedeline ilişkin haddin hesabında, peşin tahsil edilen bedel ile tahakkuk eden alacağın toplamı; alış bedeline ilişkin haddin hesabında ise, ödenen bedel ile tahakkuk eden borcun toplamı esas alınacaktır.

2. (1) numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatının;

- 01.01.2026 tarihinden itibaren 600.000 TL
- 01.01.2025 tarihinden itibaren 480.000 TL
- 01.01.2024 tarihinden itibaren 340.000 TL'nı

aşmaması gerekmektedir.

3. (1) ve (2) numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının;

- 01.01.2026 tarihinden itibaren 1.200.000 TL
- 01.01.2025 tarihinden itibaren 990.000 TL
- 01.01.2024 tarihinden itibaren 690.000 TL'nı

aşmaması gerekmektedir.

2.2.2.3. Basit usulden yararlanamayacak olanlar

GVK'nin 51. Maddesinde sayılan işleri yapanlar basit usulden yararlanamazlar.

2.2.2.4. Basit usulde ticari kazancın tespiti

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark, yapılan faaliyetle ilgili olarak VUK hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır.

Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca;

- Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılata
- Hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere

ilave edilecektir.

Ancak, kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerlerinden amortisman hesaplanmayacaktır. Kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu mükellefler, kazancın tespiti ve VUK'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler, ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer Kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 7338 Sayılı Kanun ile GVK'ye mükerrer 20. Maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenerek kazancı basit usulde tespit olunan mükelleflerin kazançları gelir vergisinden müstesna hale getirilmiştir.

2.2.2.5. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, bir takvim yılı içinde aldıkları mallara ve hizmetlere ait alış belgeleri ve yaptıkları giderler ile hasılat belgeleri kayıtlarının tutulduğu özel bürolarda muhafaza edilecektir. Cari takvim yılına ilişkin belgelerin ibrazı da bu özel bürolardan talep edilecektir.

Cari takvim yılı kayıtlarının tutulmasıyla ilgili tüm ödevler bürolarca yerine getirilecektir. Yıllık beyannamenin verilmesinden sonra o yıla ilişkin belgeler muhafaza edilmek üzere mükellefe teslim edilecektir. Teslim alınan belgeler, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl süre ile mükelleflerce muhafaza edilecektir.

2.2.2.6. Basit usulde katma değer vergisi uygulaması

Kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV'nden istisna tutulmuştur. Buna göre;

a) Kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler, mal teslimleri ve hizmet ifalarında KDV hesaplamayacaklar, bunlardan mal ve hizmet alan mükellefler de KDV indirimi yapmayacaklardır.

b) Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden mal ve hizmet satın alan kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler, ödedikleri KDV'ni gider veya maliyet olarak dikkate alacaklardır.

2.2.2.7. Basit usulde vergi tevkifatı ve geçici vergi

a) GVK'nın 94. Maddesinde, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler sayılmamıştır. Bu nedenle, bu mükellefler yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.

b) Kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler geçici vergi ödemeyeceğinden buna ilişkin beyanname vermeyecekler ve bildirimde bulunmayacaklardır.

2.2.2.8. Basit usule tabi mükelleflerde gün sonunda toplu belge düzenleme uygulaması

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerle ilgili 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile getirilen, belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemesine ilişkin uygulama, 332 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında 31.12.2026 tarihine kadar devam edecektir.

2.2.3. Gerçek Usulde Vergilendirme

Basit usulde vergilendirilme koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilir. Gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılırlar:

i) Birinci sınıf tacirler

ii) İkinci sınıf tacirler

2.2.3.1. Birinci sınıf tacirler

Bilanço esasına göre defter tutanlar

Aşağıda sıralanan mükellefler bilanço esasına göre defter tutacaklardır:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlardan yıllık alım veya satım tutarları aşağıda belirtilen miktarlardan fazla olanlar;

- 2026 yılı için yıllık alımlarda 2.500.000 TL veya yıllık satımlarda 3.500.000 TL
- 2025 yılı için yıllık alımlarda 2.000.000 TL veya yıllık satımlarda 2.800.000 TL
- 2024 yılı için yıllık alımlarda 1.400.000 TL veya yıllık satımlarda 2.000.000 TL

2. Diğer işlerle uğraşanlardan bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatı aşağıda belirtilen miktarı aşanlar;

- 2026 yılı için 1.200.000 TL
- 2025 yılı için 990.000 TL
- 2024 yılı için 690.000 TL

3. İlk iki bentte yazılı işleri beraber yapanlardan 2. Bentte anılan iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı aşağıda belirtilen miktarı aşanlar;

- 2026 yılı için 2.500.000 TL
- 2025 yılı için 2.000.000 TL
- 2024 yılı için 1.400.000 TL

4. Her türlü ticaret şirketleri

5. Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler

6. Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar

Bilanço esasına tabi olan mükellefler VUK'na göre aşağıda yazılı olan defterleri tutmak zorundadır:

- Yevmiye defteri
- Defteri kebir
- Envanter defteri

Ayrıca, 16 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre anonim şirketler, damga vergisi defteri tutmak zorundadır. 32 ve 33 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile anonim şirket dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ile kollektif ve adi komandit şirketler ve bilanço esasına göre defter tutan gerçek kişiler istemeleri halinde damga vergisi defteri tutabileceklerdir.

Bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti

Birinci sınıf tacirler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip ederler. Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve VUK hükümlerine göre değerlerler. Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline uygulamada mali bilanço denilmektedir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarları arasındaki müspet farktır. Ayrıca, hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veya sahiplerince;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur

Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Tersi durumda ise fark, zararı gösterir. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nin 40 ve 41. Maddeleri hükümlerine uyulur.

2.2.3.2. İkinci sınıf tacirler

Birinci sınıf tacirlerle ilgili şartları taşımayanlar ikinci sınıf tacir sayılırlar ve işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

2.2.3.3. Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler

Gelir, safi kazanç üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Safi kazancın tespit edilebilmesi için, gayrisafi hasılattan indirilebilecek giderler GVK'nun 40. Maddesinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin **aylık kira** bedelinin;

- 2026 yılı için 46.000 TL
- 2025 yılı için 37.000 TL

- 2024 yılı için 26.000 TL

ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin **ÖTV ve KDV toplamının;**

- 2026 yılı için 1.200.000 TL
- 2025 yılı için 990.000 TL
- 2024 yılı için 690.000 TL

kısmı gider olarak dikkate alınabilir.

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe 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 kişiliğe haiz bulunmaları şartıyla), GVK'nin 27. Maddesinde yazılı giyim giderleri

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartiyle);

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar;

7. VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar. (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.)

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli;

- 2026 yılı için 1.380.000 TL
- 2025 yılı için 1.100.000 TL
- 2024 yılı için 790.000 TL

söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı;

- 2026 yılı için 2.600.000 TL
- 2025 yılı için 2.100.000 TL
- 2024 yılı için 1.500.000 TL'nı

aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.)

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse GVK'nin 63. Maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz).

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

11. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu

kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin tutarının yarısını aşamaz.).

2.2.3.4. Ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler

Ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyecek giderler (kanunen kabul edilmeyen giderler/KKEG) GVK'nun 41. Maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlenerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler

5. Yukarıda 1 ilâ 4 numaralı bentlerde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları

9. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı

10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

11. 4/5/2007 tarihli ve 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunun ek 4. Maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri.

Ticari kazancın tespitinde KKEG olarak dikkate alınması gereken işlemler ve tutarlar bunlar ile sınırlı değildir. Başka kanunlardan kaynaklı KKEG tutarlarının da bulunabileceği hususunda dikkatli olunması gerekir. Örneğin,

- MTV kanunu gereği binek otolar için ödenen vergiler (faaliyet konusu oto kiralaması olanlar hariç),
- Gider Vergileri Kanunu gereği ödenen özel iletişim vergisi tutarları
- Dönemsellik ilkesi gereği cari hesap dönemine ait olmayan giderler,
- KDV Kanunu'nun 30. Maddesi kapsamında indirilemeyecek KDV tutarları,
- Belgesi temin edilemeyen ve belgesiz harcama olarak kabulü mümkün olmayan masraf ve maliyetler,
- VUK'nda yer almayan değerleme ölçülerine istinaden yapılan kayıtlar (kıdem tazminatı karşılıkları, takdir komisyonu kararı olmadan stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması, raporlama amaçlı olarak kayıtlara alınan ancak hesap dönemi içinde gerçekleşmemiş riskler için ayrılan karşılıklar gibi işlem ve tutarlar)
- GVK'nun 40/1, 40/5 ve 40/7 maddeleri uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen binek oto masraf ve maliyetleri

vergiye tabi kazancın tespitinde KKEG olarak dikkate alınmak zorundadır.

3. Ücretler

3.1. Tanımı ve Kapsamı

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir (konut, araç sağlanması vb.). Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir.

Ücret bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hasılayı ifade eder. Bu hasıla, para şeklinde olabileceği gibi ayni (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir.

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 ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması bile ücretin niteliğini değiştirmez.

Aşağıda sayılan ödemeler ücret olarak vergilendirilir:

a) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. Maddesinde belirtilen bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklardan ödenen ve en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarını aşmayan kısım istisna kapsamında olup; bunların dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,

b) Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,

c) TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile Özel kanunlarına veya İdari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

ç) Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

d) Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

e) Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler,

f) Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar. (Bu ödemeler her ne kadar GVK madde 61'de ücret olarak kabul edilmiş olsa da ödemeler sırasında GVK'nun 25/7-b bendindeki istisnanın dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu istisnanın uygulama usul ve esasları 303 sayılı GVK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir.)

3.2. Ücretin Unsurları

Bir ödemenin, ücret olarak kabul edilebilmesi için hizmet erbabının işverene tabi olması, belli bir işyerine bağlı olarak çalışması ve hizmetin, nakit veya ayın olarak yapılan bir ödeme veya hizmet erbabına sağlanan ve para ile temsil edilebilen bir menfaat olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

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.

3.3. Ücretin Tespit Şekli

Ücretlerde "vergilendirme" gerçek ücretler üzerinden yapılmaktadır. Ücret geliri elde eden bazı mükellefler için tesis edilmiş bulunan ve GVK'nin 64. Maddesinde düzenlenen "diğer ücretler" olarak tanımlanan vergilendirme usulü 7349 Kanun'la 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

3.3.1. Gerçek Ücretler

Ücretin vergilendirilmesinde prensip olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Buna göre vergi, ücret gelirinin gerçek ve safi miktarı üzerinden alınmaktadır.

3.3.1.1. Ücretin safi tutarının tespiti

Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen

para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafi tutarından) bazı indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Yapılacak indirimler aşağıdaki gibidir:

1. Devlet Memurları Kanunu'nun 190. Maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;

2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. 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, sakatlık, 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. Cumhurbaşkanı 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)

5. GVK'na göre çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık engellilik indirimi tutarları indirilir. [12]

2026 yılı için engellilik indirimi tutarları şunlardır:

- Birinci derece engelliler için 12.000 TL
- İkinci derece engelliler için 7.000 TL
- Üçüncü derece engelliler için 3.000 TL

2025 yılı için engellilik indirimi tutarları şunlardır:

- Birinci derece engelliler için 9.900 TL
- İkinci derece engelliler için 5.700 TL
- Üçüncü derece engelliler için 2.400 TL

2024 yılı için engellilik indirimi tutarları şunlardır:

- Birinci derece engelliler için 6.900 TL
- İkinci derece engelliler için 4.000 TL
- Üçüncü derece engelliler için 1.700 TL

Ücretin gerçek değerinin tayininde, gelir vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez.

Yabancı para cinsinden ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir.

Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlenir.

3.3.1.2. Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi iki şekilde yapılmaktadır:

i) Kesinti Esası Yoluyla Vergilendirme

İstihkakların ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılmasına kesinti (tevkifat) usulü denilmektedir. Gerçek ücretlerin vergileri esas olarak bu yöntemle toplanır.

ii) Ücretin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi

7194 sayılı Kanunun 15. Maddesinde yer alan düzenleme ile GVK'nin "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi değiştirilmiştir.

1 Uygulamada genellikle engellilik indiriminin hesaplanan vergi üzerinden yapılacağı şeklinde yanlış bir anlama olabilmektedir. Yukarıda yer verilen indirim tutarları gelir vergisi matrahından mahsup edilecektir. Diğer bir ifadeyle engelli personelin net maaşında bu tutarlar kadar artış olmayacaktır. Bu tutarlar vergi kesintisine esas matrahı azaltacağı için ücretten kesilecek gelir vergisinden bir miktar azalma olacaktır.

2 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2017 tarih ve 62030549-120[31-2017/256]-488576 sayılı özelgesinde; "…. 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." görüşü verilmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:	**Değişiklik sonrası madde metni:**
b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),	b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş **103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan** ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı** aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),''

Buna göre;

Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamının **gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde** yer alan aşağıdaki tutarı aşması halinde, bu gelirler beyan edilecektir.

- 2026 yılı için 5.300.000 TL
- 2025 yılı için 4.300.000 TL
- 2024 yılı için 3.000.000 TL

Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücret gelirleri toplamı, **gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde** yer alan aşağıdaki tutarı aşması halinde, bu gelirler önceden olduğu gibi beyan edilecektir

- 2026 yılı için 400.000 TL
- 2025 yılı için 330.000 TL
- 2024 yılı için 230.000 TL

Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2026 yılı için 400.000 TL, 2025 yılı için 330.000 TL, 2024 yılı için 230.000 TL) aşmaması, ancak; bu ücreti ile ilk işverenden alınan ücret geliri toplamının **gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde** yer alan tutarı (2026 yılı için 5.300.000 TL 2025 yılı için 4.300.000 TL, 2024 yılı için 3.000.000 TL) aşması halinde bu gelirler beyan edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir.

Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri (diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

3.3.1.2.1. Safi gelirin (ücretin) tespit edilmesi

Gayrisafi ücret tutarından GVK'nun 63. Maddesinde yer alan indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden, GVK'nun 31. Maddesinde yer alan engellilik indiriminin düşülmesi sonrasında bulunan **vergi matrahının (ücretin safi tutarının[3]), GVK'nun 86. Maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.**

3.3.1.2.2. Birden sonraki işvereni seçme serbestisi

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

3.3.1.2.3. Ücret geliri yanında başka gelirlerinden bulunması

GVK'nun 86/1-b. Maddesine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplamaya dahil edilmeyecektir. Yine, aynı maddenin birinci fıkrasının © bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

3.3.1.2.4. Beyanname verilmesi halinde yapılabilecek indirimler

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nun "Diğer indirimler" başlıklı 89. Maddesinde sayılan eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.

3.3.1.2.5. Tevkif edilen vergilerin mahsubu

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden GVK'nun 94. Maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

3.3.1.2.6. Tevkifata tabi tutulmamış ücretler

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (GVK'nun 64. Maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun aynı GVK'nun 95. Maddesi hükmüne istinaden yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

3.3.1.2.7. Hangi hallerde birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmiş sayılacaktır?

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilecektir:

a) Bir özel sektör işvereninin yanında çalışan hizmet erbabının, yıl içerisinde bu işverenden elde ettiği ücretinin yanı sıra, başka bir özel sektör işvereninden ya da kamu kurum veya kuruluşundan da elde ettiği ücret gelirleri.

b) Aynı takvim yılı içinde bir özel sektör işvereninin yanında çalışmakta iken, işten ayrılarak başka bir özel sektör işvereninin yanında ya da kamu kurum veya kuruluşunda çalışmaya başlanılması nedeniyle elde ettiği ücret gelirleri.

c) Aynı takvim yılı içinde, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında çalışan hizmet erbabının, söz konusu mükelleflerin ortağı oldukları iş ortaklığı veya adi ortaklıklar bünyesinde çalışmaya başlamaları halinde elde ettikleri ücret gelirleri.

3.3.1.2.8. Birden fazla işverenden aynı anda ücret geliri elde edilmesinde vergilendirme

Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. 30.11.2022 tarih ve 31998 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan tebliğ ile 311 Seri No.lı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi" başlıklı 20. Maddesi ile "Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışanların

3 Ücretin safı tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafı tutarından) belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır.
Bu indirimler şunlardır:
- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- İşsizlik sigortası primi,
- Hayat/şahıs sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları),
- Engellilik indirimi.

durumu" başlıklı 21. Maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Tebliğde yapılan yeni düzenleme ile, hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin kabul etmesi kaydıyla birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilecektir.

3.3.1.2.9. İşveren değişikliğinde matrahın sıfırlanacağı

Hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda, yeni işverenden alınacak ücret, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

3.3.1.2.10. Hangi hallerde tek işverenden ücret geliri elde edilmiş sayılacaktır?

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilecektir:

i) İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil).

ii) 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında asıl işveren-alt işveren ilişkisi kurulan yerlerde çalışan hizmet erbabının, yıl içinde alt işvereninin değişmesi.

iii) Ortaklık halinde faaliyette bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin değişmesi. Aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler, **kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.**

3.3.1.2.11. İşveren değişikliğinde hizmet erbabı talep ederse kümülatif matrah taşınabilecektir

Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirine ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilecektir. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapacaktır.

Yıl içinde birden fazla işverenden elde ettiği ücret gelirleri kümülatif matrah dikkate alınarak vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini yıllık beyannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyannamede bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

Hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilir.

3.3.1.2.12. İstisna kapsamında ücret geliri elde edenlerin durumu

GVK'nun 86/1-a bendine göre, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmemekte ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.

3.3.1.2.13. Vergiden istisna olan ücret ödemeleri beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınmayacaktır

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12. Maddesine göre, **Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele** ödenen ücretler ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. Maddesine göre **Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.** Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki bu ücretlerin beyan edilmesi ve GVK 86/1-b bendi uyarınca **beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.**

3.3.1.2.14. İstisnanın, tecil-terkin şeklinde uygulandığı ücret ödemeleri beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınacaktır

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. Maddesi uyarınca bölgede çalışanların ücretlerinden ve GVK'nin geçici 75. Maddesi uyarınca 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3. Maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen, Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerinden kesilen gelir vergisi, verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilerek işverene kalmaktadır. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle, bu ücretlerin de GVK 86/1-b bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

3.4. İstisna ve İndirimler

Gelir vergisinden istisna olan bazı ücretlere aşağıda yer verilmiştir:

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;

2. Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;

3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;

4. Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;

5. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);

6. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;

7. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin (işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin) 2026: 300 TL 2025: 240 TL, 2024: 170 TL + KDV'ni aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu tutara KDV dahil değildir.

7420 sayılı Kanunla, 01.12.2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, GVK'nun 23. Maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinin parantez içi hükmünde yapılan değişiklikle, işverenler tarafından hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır

Hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

a) İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi,

b) Günlük yemek bedelinin sınırı aşmaması, (2026: 300 TL 2025: 240 TL, 2024: 170 TL)

c) Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması,

gerekmektedir.

Nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemelerinin, 18/11/2008 tarihli ve 27058 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelikte belirlenen ödeme usulüne göre yapılması gerekmektedir. Buna göre, İş Kanunu hükümlerinin uygulandığı işverenler ile üçüncü kişiler, Türkiye genelinde çalıştırdıkları işçi sayısının en az üç olması halinde, çalıştırdıkları işçiye o ay içinde yapacakları her türlü ödemenin kanuni kesintiler düşüldükten sonra kalan net tutarını, bankalar aracılığıyla ödemekle yükümlü olacaklardır.

Örnek 1: İşveren (A), 1/12/2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren (A), her bir hizmet erbabına bir günlük yemek bedeli olarak 51 TL ödemektedir.

İşveren (A), hizmet erbabı (B)'ye aralık ayında 22 gün çalışması karşılığında yemek bedeli olarak (51 TL x 22 gün=) 1.122 TL ödemiştir.

Buna göre hizmet erbabına, fiilen çalıştığı günlere ilişkin yapılan ve bir günlük tutarı 51 TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, işveren (A) tarafından hizmet erbabı (B)'ye yapılan 1.122 TL'lik yemek bedeli ödemesinin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

Hizmet erbabına yapılan ve günlük tutarı 51 TL'yi aşan yemek bedeli ödemelerinin, bu tutarı aşan kısmı istisna kapsamında değildir.

Örnek 2: İşveren ©, 1/12/2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren ©, her bir hizmet erbabı için çalışılan gün sayısını da dikkate alarak bir günlük yemek bedeli olarak 100 TL ödemektedir.

İşveren ©, aralık ayında 26 gün çalışan hizmet erbabı (Ç)'ye yemek bedeli olarak (100 TL x 26 gün=) 2.600 TL ödemiştir.

Buna göre, hizmet erbabının fiilen çalıştığı günlere ilişkin bir günlük tutarı 51 TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, işveren © tarafından hizmet erbabı (Ç)'ye yapılan yemek bedeli ödemesinin (51 TL x 26 gün=) 1.326 TL'si gelir vergisinden istisna edilecek, kalan (2.600 TL – 1.326 TL=) 1.274 TL ise vergiye tabi olacaktır.

VUK'un 238. Maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir. İstisna kapsamındaki yemek bedeli ödemelerinin vergi matrahına dahil edilmeyeceği tabiidir.

İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, GVK'nun 23. Maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

8. GVK'nun 23. Maddesinin birinci fıkrasına eklenen (19) numaralı bentle, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak 01.12.2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

a) Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışması,

b) Hizmetin hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,

c) Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması gerekmektedir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili olmak ve fiilen yurt dışında bulunarak hizmet verilmesi kaydıyla yönetim, idare, muhasebe ve benzeri hizmetlerde çalışanlar da söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulmayacağı gibi gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için hizmet erbabınca yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, gerek şube gerekse şube adına merkez tarafından ödenen ücretler yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak olup Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gider olarak dikkate alınamayacaktır.

İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, GVK'nun 23. Maddesinin birinci fıkrasının (19) numaralı bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini şeklinde sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri. İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin; 2026 yılı için 158 TL, 2025 yılı için 126 TL, 2024 yılı için 88 TL'nı aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Uygulama usul ve esasları 311 Seri No.lı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde düzenlenmiştir.

II. GELİR VERGİSİ KANUNU

11. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. Maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. Maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);

12. Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu'na tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri;

13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;

14. a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ticaret Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;[4]

15. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)

16. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini (2018/11674 sayılı BKK ile %50) aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.[5]

17. Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i.

18. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı.

19. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur).

20. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);

21. 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);

22. Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre hesaplanacak vergiden istisna kıdem tazminatı tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar, [6]

4 Uygulama usul ve esasları 293 Sıra No.lu GVK Genel Tebliğinde düzenlenmiştir

5 Uygulama usul ve esasları 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Ayrıca SGK tarafından yayınlanan 12.10.2018 tarihli 24010506-010.07.01-E.13565450 sayılı Genel Yazıda özetle, "kreş ve gündüz bakımevi hizmeti alan çalışanların her bir çocuğu için işveren tarafından kreş ve gündüz bakımevi hizmetini veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemeler sigortalıya doğrudan yapılan bir ödeme olmadığından cihetle prime esas kazanç kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, söz konusu ödemenin nakdi olarak doğrudan çalışana yapılması halinde ise sigortalının prime esas kazanç hesabında dikkate alınacak ödeme olarak değerlendirilecektir" açıklamasına yer verilmiştir.

6 Uygulama usul ve esasları 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

23. İşle ilgili olmak şartıyla, gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler. (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)

3.4.1. Asgari Ücret İstisnası

7349 sayılı Kanunun 2. Maddesi uyarınca hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan **asgari ücretin** aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden **ücretleri** gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Kanun hükmü **1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine** uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde istisna uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

İlgili Tebliğde;

- İstisnanın kapsamı ve uygulaması,
- Asgari ücretli olarak çalışanlarda gelir vergisi istisna uygulaması,
- Asgari ücretin üzerinde ücret geliri elde edenlerde gelir vergisi istisnası uygulaması,
- Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda istisnanın uygulanması,
- Teşvik ve istisna kapsamındaki ücret ödemelerinde istisna uygulaması,
- Yıllık beyanname verilmesi halinde istisna uygulaması,
- GVK'nun kaldırılan 64. Maddesi kapsamında bulunan diğer ücretlilerin durumu

konularında kapsamlı açıklamalarda bulunulmuştur.

3.4.2. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması

GVK'nun 33. Maddesinde "Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim" başlığı altında yer alan söz konusu düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 293 Sıra No.lu GVK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

GVK'nun 89. Maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile KVK'nun 10. Maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın % 85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının GVK'nun 103. Maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilebilecektir.

Yurt dışına hizmet veren işletmelerin, istihdam ettikleri personelin ücretlerine ait stopaj indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunmaları gerekmektedir:

a. Münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

b. İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mesleki eğitim alanlarında yürütülen hizmetler.

c. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Mükellefler, işletmelerinde ikinci fıkrada belirtilen hizmetlerden sadece birisini verebilecekleri gibi şartları taşımak kaydıyla birden fazlasını da verebileceklerdir.

Söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kazanç indiriminden yararlanmalarına ilişkin esaslar 7 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

3.4.3. Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi

7491 sayılı Kanun ile GVK'nun geçici 72. Maddesinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır. Maddede yapılan son değişiklikler sonrasında sporcuların gelir vergisi karşısındaki durumunu aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

31.12.2028 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır:

Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere %20

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer liglerdekiler için %5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, yukarıdaki ödemeler üzerinden 94. Madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103. Maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2026 yılında 5.300.000 TL 2025 yılında 4.300.000 TL, 2024 yılında 3.000.000 TL'yi) aşması halinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir.

3.4.4. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası

GVK'na eklenen mükerrer 20/B maddesinde yer verilen düzenlemelere göre aşağıda sayılan kazançlar gelir vergisinden müstesnadır:

- İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar

- İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar

- Akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar

a) Yukarıdaki kazançlar gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarı (2026 yılı için 5.300.000 TL, 2025 yılı için 4.300.000 TL, 2024 yılı için 3.000.000 TL) aşmazsa,

b) Bu işler için Türkiye'de kurulu bir bankada hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi halinde,

ilgili banka hesaplarına aktarılan hasılat tutarı üzerinden yapılacak %15 vergi kesintisi nihai vergi olacaktır.

Kazançları toplamı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamayacaklardır.

Diğer taraftan bu faaliyetlerde bulunanlar için 7338 sayılı Kanunun 55. Maddesiyle KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesinde düzenleme yapılmış ve bu mükelleflere KDV istisnası da sağlanmıştır.

İstisnanın uygulama usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar ise 318 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

3.4.5. Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası ve Tarımsal Destek Ödemeleri Üzerinden Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

GVK'na mükerrer 20. Maddesinden sonra gelmek üzere eklenen mükerrer 20/C maddesi ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesna kılınmıştır. Bu düzenlemeyle bağlantılı olarak, Kanunun 7. Maddesiyle GVK'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. Maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendinin (d) alt bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu bentte çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemelerinde uygulanacak vergi tevkifatı düzenleniyordu.

3.4.6. Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnası

GVK'nun 17. Maddesinde yapılan düzenlemeyle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenen teknogirişim şirketlerinin işverenlerince şirketlerinin çalışanlarına bedelsiz veya indirimli olarak verdikleri ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır. İstisnadan yararlanma oranları ise hisse senetlerinin elde tutulma süresine göre kademeli olarak farklılaştırılmıştır. Söz konusu düzenleme 02.09.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

GVK'nun 17. Maddesinde yer alan istisna hükmünün uygulanabilmesi için çalışanlarına pay senedi veren şirketin;

a) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz olması gerekmektedir.

b) Pay senetleri verilmek suretiyle sağlanan menfaatin istisnaya konu edilecek kısmı, hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşamayacaktır.

c) Söz konusu istisnanın hizmet erbabına pay senetlerinin verildiği tarihin içinde bulunduğu dönemde uygulanması esas olup bu pay senetlerinin belirli bir süre elde tutulması şarttır.

Hizmet erbabı tarafından iktisap edilen pay senetlerinin iktisap tarihinden itibaren;

- Üç tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,
- Dört ila altı yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75'i,
- Yedi ila on iki yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25'i,

vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilecektir. İstisnanın uygulama usul ve esaslarına ilişkin detaylı açıklamalar ise 326 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

4. Serbest Meslek Kazançları

4.1. Tanımı ve Kapsamı

GVK'nun 65. Maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar "serbest meslek kazancı" olarak belirlenmiş ve 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" şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

4.2. Serbest Meslek Erbabı

GVK'nun 66. Maddesinde serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu maddede serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.

Aşağıda sayılanlar da serbest meslek erbabı olarak kabul edilir:

1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

5. VUK'nun 155. Maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.);

6. 5510 sayılı Kanunun ek 10. Maddesi uyarınca anılan Kanunun 4. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler

4.3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67. Maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın VUK hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler ise 68. Maddede sayılmıştır.

Buna göre serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hâsılattan indirilir:

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.).

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile GVK'nin 27. Maddesinde yazılı giyim giderleri.

- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).

- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328. Maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).

Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli;

- 2024 yılı için 790.000 TL,
- 2025 yılı için 1.100.000 TL,
- 2026 yılı için 1.380.000 TL'yi

Söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı;

- 2024 yılı için 1.500.000 TL,
- 2025 yılı için 2.100.000 TL,
- 2026 yılı için 2.600.000 TL'yi

aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.

- Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin;

- 2024 yılı için 26.000 TL,
- 2025 yılı için 37.000 TL,
- 2026 yılı için 46.000 TL

kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla;

- 2024 yılı için 690.000 TL,
- 2025 yılı için 990.000 TL,
- 2026 yılı için 1.200.000 TL

kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.
- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.
- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar.
- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Hazine ve Maliye Bakanlığı özelgelerinde son dönemlerde ifade edilen görüşlere göre, yukarıda tadadi şekilde sayılmış masraf ve giderler haricinde oluşacak masraf ve maliyet kalemleri, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilemeyecektir.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

Gelir vergisinden muaf tutulanlar dışında kalan bütün serbest meslek erbabının kazancı, gerçek usulde tespit edilecektir.

4.4. Tevkifat Uygulaması

GVK'nun 94. Maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar belirtilmiş, aynı fıkranın 2 numaralı bendinde yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifat oranı; 18. Madde kapsamına giren serbest meslek işlerinde %17, diğerlerinde %20 olarak belirlenmiştir. Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızi nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

4.5. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna ve İstisna Kapsamındaki Kazançların Vergilendirilmesi

Serbest meslek kazançlarında istisna GVK'nun 18. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre;

- İstisnadan yararlanma hakkı; müellif (kitap yazan, kitap hazırlayan kimse, yazar), mütercim (çevirmen), heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.
- İstisna kapsamına; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratı girmektedir.
- Hasılatın, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

Maddede istisna uygulamasına ilişkin olarak serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle GVK'nun 18. Maddesi kapsamındaki kazançların devamlı veya arızi olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Serbest meslek kazançlarına tanınan bu istisna, GVK'nun 94. Maddesi uyarınca (%17 oranında) tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır.

Serbest meslek faaliyetini arızi olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin "Gider Pusulası" ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, VUK'nun 242. Maddesi uyarınca, arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir.

7194 sayılı Kanunun 10. Maddesi ile GVK'nun 18. Maddesine eklenen fıkraya göre, GVK'nun 18. Maddesi kapsamındaki "kazançları" gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2024

yılı için 3.000.000 TL, 2025 yılı için 4.300.000 TL, 2026 yılı için 5.300.000 TL) aşanlar söz konusu istisnadan yararlanamayacak olup, ayrıca bu kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekecektir.

Söz konusu tutarın aşılıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve 18. Madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

İstisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı yıl sonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır.

GVK'nun 18. Maddesi kapsamında elde edilen kazançların, istisna sınırını aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecek ve söz konusu kazançlar üzerinden aynı Kanunun 94. Maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır. GVK'nun 18. Maddesi kapsamında serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Söz konusu istisnaya dair açıklamalar 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması ve İstisnanın Sınırı" başlıklı ikinci bölümünde yapılmıştır.

5. Gayrimenkul Sermaye İratları

5.1. Tanımı ve Kapsamı

GVK'nun 70. Maddesinde yazılı mal ve hakların (Arazi, bina, haklar, motorlu taşıtlar vs.) kiraya verilmesinden elde edilen gelirler "gayrimenkul sermaye iradı" olarak adlandırılırlar ve belli koşullarda gelir vergisine tabi tutulurlar.

5.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edildiği Tarih

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmiş olmasına bağlanmıştır. Mükelleflerce bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen (ayni olarak) tahsil edilen kira bedelleri o yılda elde edilmiş gelir kabul edilecektir. Örneğin: 2024, 2025 ve 2026 yılları kira gelirleri topluca 2026 yılında tahsil edilirse; 2026 yılının geliri olarak dikkate alınacaktır. Ancak, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kira bedelleri, ilgili yılın geliri olarak kabul edilerek ilgili yıllarda beyan edilir. Örneğin: 2026, 2027 ve 2028 yılları kira gelirleri topluca 2026 yılında tahsil edilirse; her yıla ait kira bedeli ilgili yılda beyan edilecektir.

Döviz cinsinden kiraya verme işlemlerinde tahsilatın yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak gayri safi hâsılat belirlenir. Borsada rayici yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından saptanan kur üzerinden Türk lirasına çevrilir. Kiranın ayni olarak alınması halinde, tahsil edilen kiralar VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. [7]

5.3. Gayrimenkul Sermaye İradında (Kira Gelirlerinde) Vergi Tevkifatı

Gayrimenkulleri işyeri olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar, brüt kira ödemeleri üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapacaklardır. Yani işyerinin kiracıları, ödeyecekleri kira üzerinden vergi keseceklerdir. Tevkifat, kiraya veren gerçek kişi ise veya vakıf ya da dernek ise söz konusudur. Bir iktisadi işletmeye, şirkete ait olan gayrimenkulün kira ödemesinde tevkifat yapılmaz. Kimlerin vergi kesintisi yapmak zorunda olduğu GVK'nun 94. Maddesinde sayılmıştır. Bu vergi kesintisi, gelecek aylara veya yıllara ait olmak üzere peşin ödenen kira bedeli üzerinden de yapılacaktır. Örneğin, 3 aylık veya 2 yıllık işyeri kirası peşin ödenirse; peşin ödenen kiranın tamamı vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, 2025 takvim yılında elde edilen işyeri kira gelirlerinin brüt tutarının 330.000 TL (2026 yılı için 400.000 TL)'nı aşması halinde yıllık beyanname verilecektir. Ancak, bu durumda daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilecektir.

5.4. Beyanname Verilmesi Gereken Durumlar

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükelleflerden;

7 Her ne kadar vergi mevzuatında döviz cinsinden kira tahsilatı (kira sözleşmesi) yapılması halinde Türk Lirası karşılığın hesaplanmasına dair bu şekilde bir düzenleme yer alıyor olsa da, "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 85 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı" ve bu kararın uygulanmasına dair "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğde (Tebliğ No: 2008-32/34) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/51)" hükümleri dahilinde, Türkiye'de yerleşik kişiler arasında konut ve çatılı iş yeri dahil yurt içinde yer alan gayrimenkullerin satış ve/veya kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri bir kısım istisnalar hariç Türk Lirası olarak belirlenmek zorundadır.

a) Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken kira geliri, istisna tutarını (2024: 33.000 TL, 2025: 47.000 TL, 2026: 58.000 TL) aşanlar,

b) İşyeri kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan, kira gelirlerinin brüt tutarı beyanname verme sınırını (2024: 230.000 TL, 2025: 330.000 TL, 2026: 400.000 TL) aşanlar,

c) Beyanname verme sınırı olan (2024: 230.000 TL, 2025: 330.000 TL, 2026: 400.000 TL)'nın aşılıp aşılmadığının tespitinde, gelir vergisi tevkifatına tabi kira gelirleri ile mesken kira gelirinin gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısmı birlikte dikkate alınacaktır.

ç) Bir takvim yılı içinde elde ettiği, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı (2024: 13.000 TL, 2025: 18.000 TL, 2026: 22.000 TL)'nı aşanlar,

d) Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edenler.

Eşler ve çocukların kira gelirleri ayrı beyanname ile beyan edilir.

Mükellefler kira gelirlerini, "beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar için" hazırlanmış olan yıllık gelir vergisi beyannamesi (1001 B) ile beyan edeceklerdir.

5.5. Emsal Kira Bedeli Uygulaması

Kiraya verilen bina ve arazilerde emsal kira bedeli, varsa yetkili özel makamlarca veya mahkemelerce saptanmış kira bedelidir. Böyle bir makam yoksa, o bina ya da arazi için kira takdiri veya tespiti yapılmamışsa; emsal kira bedeli, emlak vergisi değerinin %5'idir. Örneğin: bir kimse, emlak vergisi değeri 100.000 TL olan bir apartman dairesini arkadaşına kirasız (bedelsiz) olarak vermişse; kira geliri elde etmediği halde, emsal kira bedeli (100.000 x %5) = 5.000 TL olacaktır. Bina veya arazi dışında kalan mal ve haklarda emsal kira bedeli, bunların maliyet bedelinin %10'udur. Bu bedel bilinmiyorsa, VUK'nun servetlerin değerlemesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur. Kira bedelinin hiç olmaması veya düşük olması halinde, "emsal kira bedeli" esas alınır.

Buna göre;

- Kiraya verilen gayrimenkulün kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olması,
- Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması

hallerinde emsal kira bedeli esası uygulanacaktır.

Aşağıda belirtilen hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin çocuklarının, anne ve babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Ancak, bu kimselerin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz),
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede oturması,

Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar.

5.6. Kira Ödemelerinde Tevsik Zorunluluğu Uygulaması

268 seri no.lu GVK Genel Tebliği ile;

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların
- (298 seri No.lu GVK Genel Tebliği ile) 01.07.2017 tarihinden itibaren tutarı ne olursa olsun haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarının

kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Diğer yandan, 328 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin yayımı tarihi itibarıyla; 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak söz konusu uygulamanın kapsamı aşağıda belirtildiği gibi genişletilmiştir. Bu kapsamda;

- Mükellef olmayanlara da muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu getirilmiş,

- Konut kiralarının tevsik edilmesinde uygulanmakta olan 500 TL tutarındaki sınır kaldırılmış, konut kiralamalarında da iş yeri kiralamalarında olduğu gibi tutara bakılmaksızın konutunu kiraya verenler ile kiracıların, kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerini, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu getirilmiştir.

VUK'nun mükerrer 355. Maddesinde yer alan hüküm uyarınca yukarıdaki yükümlülüklere uymayanlar hakkında ceza uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır:

Kira tahsilat ve ödemelerinde tevsik zorunluluğuna uymayanların her birine, her bir işlem için VUK'nun mükerrer 355. Maddesine göre;

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 35.000 Türk lirasından,

- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 17.000 Türk lirasından,

- Yukarıda yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 8.700 Türk lirasından,

az olmamak üzere işleme konu tutarın %10'u (2/8/2024 öncesinde %5´i) nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 35 milyon Türk lirasını geçemez. Tevsik zorunluluğuna aykırı bir şekilde ödeme yapanların; durumu, ödemeyi takip eden beş iş günü içerisinde kendiliğinden idareye bildirmesi halinde, ödemede bulunan adına bu düzenleme uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmez.

5.7. Kira Gelirinden İndirilebilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iradında safi iradın saptanması için, kira gelirlerinden indirilecek giderler konusunda seçilebilecek iki yöntem vardır.

- Gerçek Gider Yöntemi

- Götürü Gider Yöntemi

Götürü veya gerçek gider yönteminin seçimi, taşınmaz malların tümü için yapılır. Bunlardan bir kısmı için gerçek gider, diğer kısmı için götürü gider yöntemi seçilemez.

5.7.1. Gerçek Gider Yönteminin Seçilmesi Durumunda İndirilebilecek Giderler

Gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda;

1- Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için ödenen; aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,

2- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile mütenasip olan idare giderleri,

3- Kiraya verilen mal ve haklara ait sigorta giderleri,

4- Konutlar hariç olmak üzere kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88. Maddenin üçüncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz)

5- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen, emlak vergisi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,

6- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar, (Amortismana tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267. Maddesinin 3. Sırasına göre tespit edilen emsal değeridir) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanunu'nun 313. Maddesinde belirlenen tutarı 2024: 6.900 TL, 2025: 9.900 TL, 2026: 12.000 TL'yi aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.)

7- Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için yapılan onarım giderleri ile bakım ve idame giderleri,

8- Kira ile tuttukları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,

9- Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kirayla oturdukları konut veya lojmanların kira bedeli [Dar mükelleflerin (yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarımız da dar mükellef kapsamındadır) yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri hariç],

10- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, brüt kira tutarından indirilir.

Ancak, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirilemez. Vergiye tabi hasılata isabet eden yani indirilebilecek gider kısmı aşağıdaki formül kullanılarak bulunacaktır.

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat x Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

5.7.2. Götürü Gider Yönteminin Seçilmesi Durumunda Gider İndirimi

Götürü gider yöntemini seçen mükellefler, (hakları kiraya verenler hariç) kira gelirlerinden istisna tutarını düştükten sonra kalan tutarın %15'i oranındaki götürü gideri gerçek giderlere karşılık olmak üzere indirebilirler. Ancak, bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe gerçek gider yöntemine dönemezler.

5.8. Konut Kira Gelirlerine İstisna Uygulanması

GVK'nin 21. Maddesi uyarınca aşağıdaki şartlarda kira gelirlerinin, 2024 yılında 33.000 TL, 2025 yılında 47.000 TL, 2026 yılında 58.000 TL, tutarındaki kısmı vergi dışı kalacaktır. Buna göre;

- İstisna sadece konut kiraları karşılığında elde edilen gelirlere uygulanacaktır,
- Kira gelirinin hiç veya eksik beyan edilmesi durumunda, istisnadan yararlanma söz konusu olmayacaktır,
- Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda bulunanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103. Maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde **ücret gelirleri için** yer alan tutarı (2024: 870.000 TL, 2025: 1.200.000 TL, 2026: 1.500.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.
- İştirak veya müşterek mülkiyette her paydaş ayrı ayrı yararlanır,
- Beyan edilecek kira gelirlerinin hesabında gerçek usulü seçenler, istisnaya tekabül eden gideri, hasılattan indiremezler.

Bir konuta birden fazla kişinin ortak olması halinde, bu konuttan elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde, her bir ortak için istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Mirasın paylaşılmamış olması halinde de her bir mirasçı istisnadan ayrı ayrı yararlanacaktır. Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır.

5.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Zarar Doğması Hali

Gayrimenkul sermaye iradına konu olan sermayenin kendisinde meydana gelen eksilmeler zarar sayılmaz ve iradın gayrisafi miktarının tespitinde gider olarak kabul edilmezler. Gayrimenkul sermaye iradının gider indirim hesabında **gider fazlalığı dolayısıyla doğan zararlar**, gelecek yıllarda elde edilen kira gelirinden **beş yıl süre ile** gider olarak düşülebilir. Ancak, sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut veya lojmanların kira bedelini indirim konusu yapması durumunda zarar doğması halinde, bu zararın gelecek yıllarda elde edilen gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılması söz konusu değildir. Ayrıca, konutlar hariç kiraya verilen mal ve hakların iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i gayrisafi kira gelirinden indirilebilmektedir. Ancak, iktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanır ve indirilmeyen kısım 88. Maddenin 3. Fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz. Yani gelecek yıla devreden zarar oluşturamaz.

5.10. Apartman Müşterek Alanlarının Kiralanması

Apartmanlarda kat maliklerine ait müşterek yerler, apartman yönetimince kiraya verilmektedir. Apartman yöneticiliği tüzel kişiliğe sahip olmayıp, gelir ve kurumlar vergisine tabi değildir. Ayrıca, kiralanan binaların dış cepheleri, apartman yöneticiliğine ait olmayıp, kat maliklerine aittir. Dolayısıyla kiracı tarafından kat maliklerine ödenen kira bedeli

üzerinden, eğer kira ödemesi yapanlar GVK'nin 94. Maddesine göre tevkifat yapması gerekenlerden ise, %20 gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Öte yandan, anılan Kanunun 86. Maddesi uyarınca apartmanlarının dış cephelerini reklam panosu olarak kiraya veren kat maliklerinin beyanı zorunlu gelirlerinin olmaması ve her kat malikinin elde ettiği kira gelirinin tamamının; tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunması, gayrisafi tutarları toplamının da 86/1-c maddesindeki 2024 yılı için 230.000 TL, 2025 yılı için 330.000, 2026 yılı için 400.000 TL haddi aşmaması halinde yıllık beyanname verilmesi söz konusu değildir. Burada beyan zorunluluğu kat maliklerine düşmektedir. Eğer, müşterek alanlar, stopaj yapma zorunluluğu bulunmayan bir kimseye, kiraya verilirse, kirayı ödeyenin stopaj zorunluluğu bulunmadığı durumlarda, kirayı alan her bir kat malikinin geliri istisna tutarını aşıyorsa ayrı ayrı beyanname vereceklerdir.

5.11. Türkiye'de Yerleşmiş Olmayanların (Dar Mükellefler) Kira Gelirleri

Dar mükellefler, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yani ikametgahı bulunmayan ve bir takvim yılı içinde devamlı olarak Türkiye'de altı aydan fazla oturmayan gerçek kişilerdir. Dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir, yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlarını Türkiye'de beyan etmezler.

Dar mükellef kişilerin vergiye tabi kazançlarının tespitinde tam mükellef kişilere göre Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları haricinde, hasılatın tespiti ve indirim konusu yapılabilecek hususlar yönünden özel bir durum yoktur diyebiliriz.

Kira gelirleri, Türkiye'nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının "Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir" başlıklı 6 ve "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12. Maddelerinde ele alınmaktadır.

Anlaşmaların 6. Maddesi, esas olarak taşınmaz varlıkların ve bunlara bağlı hakların kiralanmasından elde edilen gelirlere ilişkin olup, gayrimenkulün bulunduğu devletin bu tür gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır. Buna göre, anlaşmaya taraf olan diğer devletin mukimlerince Türkiye'de bulunan gayrimenkullerden elde edilecek kira gelirlerinde vergileme, Türkiye'de iç mevzuatın öngördüğü usul ve esaslar çerçevesinde yapılacak olup, söz konusu anlaşmalarda iç mevzuatı sınırlayan herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Dar mükellefler, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermezler. Diğer gelirler için yıllık beyanname vermeleri halinde de tevkifata tabi tutulan bu gelirlerini beyannameye dahil etmezler.

Türkiye'de yerleşik olmayan mükelleflerin (Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları dahil), yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri, Türkiye'de elde edilen kira gelirinden gider olarak indirim konusu yapılamaz.

Örnek: Almanya'da ikamet eden Mükellef (D)'nin Bodrum'da sahip olduğu konutu kiraya vermesi karşılığında elde edeceği gelir, Türkiye'de iç mevzuatımızın öngördüğü esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 12. Maddesinde tanımı yapılan gayri maddi hakların kiraya verilmesi dolayısıyla dar mükellefler tarafından elde edilen gelirler üzerinde ise Türkiye'nin sınırlı oranda vergileme hakkı bulunmaktadır.

Söz konusu gelirler üzerinden yapılacak vergi tevkifatına ilişkin oran anlaşmalarda ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmekte olup, anlaşmaların 12. Maddesinde öngörülen tevkifat oranı ile iç mevzuatımızdaki oranın birbirinden farklı olması durumunda, vergi tevkifatının düşük oran üzerinden hesaplanması gerekmektedir

Örnek: Hollanda'da ikamet eden yapımcı Mükellef ©, devir aldığı müzik albümünün kullanım hakkını telif kazancı elde etme niyetiyle Türkiye'de yerleşik bir müzik yapım şirketine kiraya vermiştir. Türkiye'deki müzik yapım şirketinin yapımcı Mükellef ©'ye telif hakkı karşılığında yapacağı ödemeler, Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın gayri maddi hak bedellerine ilişkin 12. Maddesinin 2. Fıkrası kapsamında %10 vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Yine Hollanda'da ikamet eden karikatürist Mükellef (F)'nin başkasından satın aldığı karikatürlerin kullanım hakkını Türkiye'deki bir mizah dergisine kiraya vermesi karşılığında söz konusu dergi tarafından Mükellef (F)'ye yapılacak ödemeler üzerinden 12. Madde uyarınca %10 vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, anlaşmaya taraf diğer ülkede mukim olanların Türkiye'de 12. Madde kapsamında elde edecekleri gelirlerin söz konusu madde çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için, kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden tevkifat yapılması gerektiği durumda vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Diğer taraftan, dar mükelleflerin Türkiye' de elde ettikleri gelirler dolayısıyla ödeyecekleri vergiler, söz konusu mükelleflerin mukim oldukları ülkelerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde mukim oldukları ülkelerde mahsup edilecek ya da bu gelirler istisna kapsamında değerlendirilecektir.

6. Menkul Sermaye İratları

6.1. Tanımı ve Kapsamı

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. GVK'nun 75. Maddesine göre kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı gelirler menkul sermaye iradı sayılmaktadır:

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

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

KVK'nun 7. Maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır

3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları

4. KVK uyarınca, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)

6. 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.)

7.Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara

sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.)

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri

11. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları

12. Menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler

13. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.

14. Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.).

Yukarıda (13) numaralı maddede yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. (14) numaralı maddede yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler menkul sermaye iradı kabul edilecektir.

Yabancı para cinsinden yapılan katkı payı ödemelerinin yatırıldığı yabancı para cinsinden kurulan emeklilik yatırım fonlarından elde edilen irat tutarının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.

6.2. Menkul Sermaye İratlarının Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi

Gerçek kişilerce 2025 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarının bir kısmı tutarı ne olursa olsun, bir kısmı belirli bir tutarı aşmaması halinde, bir kısmı ise vergi kesintisine tabi tutularak vergilendirildikleri için yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

GVK'nin Geçici 67. Maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme 01.01.2006–31.12.2030 tarihleri arasında uygulanacaktır. Bu durumda 2025 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde GVK geçici 67. Madde düzenlemesine de dikkat edilmesi gereklidir.

6.2.1. Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

1- 01.01.2006 tarihinden itibaren GVK'nin geçici 67.maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan aşağıdaki gelirler:

- Mevduat faizleri,
- Katılım Bankalarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları
- Repo gelirleri
- Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler

2- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından yapılan ödemeler.

3- Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kâr payları

4- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen hisse senetleri/ortaklık payları.

Yukarıda sayılan gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez.

6.2.2. 18.000 TL Tutarını Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları [8]

1- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri

2- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller (01/01/2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler)

3- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar

4- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri

5- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kâr payı vb.) (Yurt dışından elde edilen ve GVK 22/4 maddesine göre istisna kapsamında olan kâr payları hariç)

6- Her çeşit alacak faizleri

Türkiye'de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan yukarıda belirtilen menkul sermaye iratları (2024: 13.000 TL, 2025: 18.000 TL, 2026: 22.000 TL)'nı aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceklerdir. Burada bahsedilen tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınacak bir haddir. Yukarıda belirtilen tutarları aşan, tevkifata tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarının tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

6.2.3. 330.000 TL'lik Tutarı Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları [9]

1- 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler

2- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payları (yukarıdaki bölümlerde yer alan kâr payları hariç) (Tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar "vergiye tabi gelir" olarak dikkate alınacaktır. Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, vergiye tabi gelir 330.000 TL'yi aşıyor ise beyan edilecektir.)

3- Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler.

Elde edilen gelirin 330.000 TL'nı aşması halinde bu gelirlerin tamamı (istisna edilen tutarlar hariç)

8 2025 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile tespit edilen had ve tutarlar dikkate alınmıştır.
9 2025 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile tespit edilen had ve tutarlar dikkate alınmıştır

yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 330.000 TL'nı aşıp aşmadığının tespitinde, indirim oranı uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

6.2.4. Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirleri

- **2025 yılında elde edilen Devlet tahvili/Hazine Bonosu faiz gelirleri (TL cinsinden)**

İHRAÇ TARİHİ	
01.01.2006 Öncesi %64,91 indirim oranı uygulanacak, İndirim sonrası tutar beyan sınırı olan 330.000 TL'nı aşıyorsa aşan kısım beyan edilir.	**01.01.2006 Sonrası** GVK Geç. md. 67 Kapsamında tevkifata tabidir ve tevkifat nihai vergidir. Beyana tabi değildir.

- **2025 yılında elde edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu (Dövize, altına veya başka bir değere endeksli) Faiz Geliri**

İHRAÇ TARİHİ	
01.01.2006 Öncesi İndirim oranı uygulanacak, Beyan sınırı olan 330.000 TL'nı aşıyorsa tamamı beyan edilir.	**01.01.2006 Sonrası** Tevkifat nihai vergidir. Beyana tabi değildir.

Eurobond faiz geliri vergi uygulaması bakımından Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmekle birlikte Eurobondlar geçici 67. Madde kapsamında değildir. Dolayısıyla 2025 yılında elde edilen ve 330.000 TL'yi aşan Eurobond faiz gelirleri beyan edilecektir.

6.2.5. Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler

GVK'nun 94. Maddesine göre, tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler vadelere göre %0, %3 ve %7; bunlar dışında kalan özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise anılan madde kapsamında %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

2025 yılında elde edilen ve 330.000 TL'yi aşan söz konusu faiz gelirleri beyan edilecektir.

Kira sertifikaları dahil olmak üzere 01.01.2006 tarihinden sonra yurtiçinde ihraç edilen tüm özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise geçici 67. Madde kapsamında vergilendirilmekte olup, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

27.09.2017 tarih ve 30193 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Hazine Müsteşarlığı'nca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar için tevkifat oranı %0 olarak uygulanmaktadır.

6.2.6. Kâr Paylarının Vergilendirilmesi

Gerçek kişilerce, tam mükellef kurumlardan elde edilen ve GVK uygulaması bakımından kâr payı sayılan gelirler aşağıdaki gibidir:

- Her türlü hisse senetlerinin kar payları,
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar,
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları. (GVK Madde 61/4 gereği yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret sayılmaktadır. GVK Madde 61/4 ve 75/3 birlikte değerlendirildiğinde, Yönetim Kurulu başkan ve üyelerine şirket kârından pay verilmesi ücret sayılmayacak, menkul sermaye iradı sayılacaktır ve şartların varlığı halinde bu kişiler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecektir. Bu kişilere kâr payı haricinde yapılan ödemeler ise ücret kabul edilecektir.)
- KVK'nun 7. Maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın dağıtılmasın iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibariyle dağıtılan kâr payı sayılır.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen ve yukarıda sayılan kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar "vergiye tabi gelir" olarak dikkate alınacaktır. Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, 2025 yılında elde edilen kâr payları 330.000 TL'yi aşıyor ise beyan edilecektir.

Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtımı aşamasında yapılan %15 oranındaki vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde ret ve iade edilecektir. [10]

Kurumların 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile GVK'nin Geçici 61. Maddesi kapsamında vergi kesintine tabi tutulmuş olan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

6.2.7. Yurt Dışında Yaşayan Vatandaşlarımızın Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarının Beyanı

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşları, Türkiye'de elde ettikleri vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun beyanname vermeyeceklerdir. Bu vatandaşlarımız Türkiye'de elde ettikleri ve vergi kesintisine tabi tutulmamış menkul sermaye iratları için beyanname vereceklerdir.

6.2.8. Kesilen Vergilerin Mahsubu

Menkul sermaye iratları üzerinden kesilen vergilerden beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısım, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Kâr paylarının beyan edilmesi durumunda ise; beyan edilen brüt tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kar paylarının dağıtımı aşamasında kurum bünyesinde yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

01.01.2006 tarihinden önce TL cinsinden elde edilen (iktisap edilen) Devlet tahvili ve Hazine bonosu faiz gelirlerinin beyanında, beyan edilen faiz tutarı 2025 yılı indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar olduğu için (bu tutar 2025 yılında 330.000 TL'nı aşarsa faiz geliri beyan edilecektir) mahsup edilecek vergi tutarı belirlenirken indirim oranına karşılık gelen kısım dikkate alınmayacaktır.

Hazine bonosu ve Devlet tahvillerinde GVK'nun 94/7-a ve 7-b bentlerinde tevkifat oranı %0 olarak tespit edildiğinden, böyle bir hesaplama yapmaya da gerek kalmayacaktır. 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen Hazine bonosu ve Devlet tahvillerinde ise banka veya sermaye piyasası aracı kurumları

10 Kâr payı dağıtımlarında uygulanacak vergi kesintisi oranı %10 iken, 22.12.2024 tarihli ve 32760 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 9286 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla yeniden %15'e yükseltilmiştir. Karar yayım tarihinde (22.12.2024) yürürlüğe girmiştir.

tarafından GVK Geçici 67. Maddesi kapsamında yapılacak olan vergi tevkifatı nihai vergileme olmaktadır.

6.3. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına Dair Özet Tablolar

2025 yılında, beyan edilmesi gereken menkul sermaye iradı elde edenler 2026 yılı Mart ayında yıllık beyanname verecektir. Yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken menkul sermaye iratlarından bazılarına ilişkin bilgiler aşağıda tablo halinde gösterilmiştir. Bu tablo, mükelleflerin 2025 yılında menkul sermaye iratları dışında, beyanı gereken başka gelirlerinin olmadığı varsayılarak hazırlanmıştır.

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Mevduat faizleri	Beyan dışı	Vergi kesintisine tabi tutulmuşlardır. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Özel finans kurumlarınca(Katılım Bankası) ödenenkâr payları	Beyan dışı	
Repo gelirleri	Beyan dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının faiz gelirleri	Beyan dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren yurt içinde ihraç edilen özel sektör tahvillerinin faiz gelirleri (Yurtiçinde ihraç edilen kira Sertifikaları dahil)	Beyan dışı	
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kâr paylar.	Beyan dışı	İstisna
Tüzel kişiliğe haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan Ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.
Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan dışı	
Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kâr dağıtımı işlemlerinde gerçek kişi Ortaklarca elde edilen kar payları	Beyan dışı	

II. GELİR VERGİSİ KANUNU

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller.	18.000 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 18.000 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar	18.000 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri	18.000 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	
Kıyı bankacılığından (off-shore) elde edilen faiz gelirleri	18.000 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kâr payı)	18.000 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	
Her çeşit alacak faizleri	18.000 TL'nı aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu faiz gelirleri (TL cinsinden)	2025 yılı indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar 330.000 TL'nı aşıyorsa beyan edilecektir.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 330.000 TL haddin aşılması halinde beyan edilecektir.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen -dövize, altına veya başka bir değere endeksli- Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu faiz gelirleri (Gerek 01.01.2006'dan önce gerekse 01.01.2006'dan sonra ihraç edilen EUROBOND'lar dahil)	Toplam tutar 330.000 TL'nı aşıyorsa beyanda bulunulacaktır. (İndirim oranı uygulanmayacaktır.)	
Tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ve tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen Gelirler	Toplam tutar 330.000 TL'nı aşıyorsa beyan edilecektir	
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımı halinde gerçek kişilerce elde edilen kâr payları	Elde edilen kâr payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 330.000 TL'nı aşıyorsa beyan edilecektir.	
Her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının, komanditer ortakların kâr payları, kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar), İdare meclisi (Yönetim Kurulu) başkan ve üyelerine verilen kâr payları.	Elde edilen kâr payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 330.000 TL'nı aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	

7. Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratlar yapısı itibariyle devamlılık göstermeyen ve mutat meslek halinde yapılmayan, daha çok spekülatif ve arızi denilebilecek kazançlardır. Bir kazanç ve iradın "diğer kazanç ve irat" olarak vergiye tabi tutulabilmesi için, bu irada ilişkin faaliyetin kanunda açıkça yazılı olması gerekmektedir. Diğer kazanç ve iratlar; değer artış kazançları ve arızi kazançlar olmak üzere iki ayrı gelir unsurundan oluşmaktadır.

7.1. Değer Artış Kazançları

Aşağıdaki bölümlerde yer alan "elden çıkarma" deyimi, GVK'nun mükerrer 80. Maddesinde yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

7.1.1. 01.01.2006 Sonrası Elde Edilmiş Olan Menkul Kıymetlerin Banka ve Aracı Kurumlar Vasıtasıyla Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesi, GVK Geçici 67. Maddesi kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılması suretiyle gerçekleşecektir. GVK'nun Geçici 67. Maddesi uyarınca, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi açısından tevkifat uygulaması getirilmiştir. Bu bağlamda, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar açısından, GVK'nun Geçici 67. Maddesi hükümleri uygulanacaktır. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç ya da iktisap edilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları yönünden GVK'nun Geçici 67. Maddesi uygulanmayacaktır. Bu bağlamda, 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen (elde edilen) menkul kıymetler vasıtasıyla elde edilen gelirlerden GVK Geçici 67. Maddesine göre, tevkifata tabi olan ve olmayanlar aşağıdaki gibidir:

Tevkifata tabi olmayan gelirler:

- Hisse senedi kar payları
- Hazine (Eurobond) ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım-satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili
- Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler
- Sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler
- Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri
- Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler

Tevkifata tabi olan gelirler:

- Hisse senedi alım-satım kazançları
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları
- Mevduat faizleri
- Repo gelirleri
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri

- Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları

- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler

- Aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler

Geçici 67. Madde düzenlemesi uyarınca yapılan vergi tevkifatı tam mükellef gerçek kişiler ve dar mükellef gerçek kişiler açısından nihai vergi olmakta, söz konusu gelirleri elde edenlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile münferit beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek beyannameye söz konusu gelirlerin dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak mükellefler ister iseler (vergi iadesi almak isterlerse) bu gelirleri için ihtiyari beyan hakkından da yararlanarak beyanda bulunabileceklerdir.

Geçici 67. Madde kapsamında tevkifata tabi tutulan gelirlerin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, bu gelirler ticari kazancın tespitinde dikkate alınmalıdır. Tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, genel hükümler çerçevesinde ticari kazançla ilgili olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup sonrası arta kalan bir tutarın bulunması halinde bu tutar genel hükümler çerçevesinde ret ve iade edilecektir.

7.1.2. 01.01.2006 Tarihinden İtibaren İktisap Edilen, BİST'te İşlem Görmeyen, Banka ve Aracı Kurum Vasıtasıyla Alım ve Satıma Konu Edilmemiş, Asgari İki Tam Yıl Elde Tutulmuş Hisse Senetlerinin Satışından Elde Edilecek Kazancın Vergilendirilmesi

Söz konusu hisse senetlerini alım-satım kazancının vergilendirilmesinde bakılması gereken ilk husus hisse senedi iktisabının ivazsız olup olmadığıdır. Eğer hisse senedi ivazsız olarak iktisap edilmiş ise söz konusu hisse senedinin satımından elde edilen kazanç gelir vergisinin konusuna girmediğinden vergilendirilmeyecektir.

Belirtilen hisse senedi ivazlı olarak elde edilmiş ve tam mükellef kurumlara ait ise; bakılması gereken diğer husus senedin iktisap tarihinden itibaren iki yıl geçip geçmediğidir. Eğer iktisaptan itibaren iki yıl süre geçmiş ise söz konusu hisse senedinin satımından elde edilen kazanç gelir vergisinin konusuna girmediğinden vergilendirilmeyecektir.

Yani belirtilen hisse senetleri tam mükelleflere ait ve ivazlı olarak elde edilmiş ve iki yıldan daha az bir süre elde tutularak satılmış ise elde edilen kazancın tamamı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Söz konusu kazanç ile ilgili olarak GVK'nun mükerrer 80. Maddesinde herhangi bir istisna da bulunmamaktadır. Ancak hisse senedinin elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından belirlenen "üretici fiyatları genel endeksi" (ÜFE) artış oranında arttırılabilecektir. Diğer taraftan endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir.

7.1.3. 01.01.2006 Tarihi Öncesinde Edilmiş Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılması Sonucu Oluşan Kazançların Vergilendirilmesi

GVK'nin mükerrer 80. Maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Bunun yanı sıra menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde menkul kıymetin 01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda aşağıdaki gelirler 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir:

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler

- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının (hisse senetleri dahil) elden çıkarılmasından elde edilen gelirler

GVK'nin mükerrer 80. Maddesinin birinci bendinin 31.12.2005 tarihinde geçerli olan düzenlemesine göre aşağıdaki menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

- İvazsız olarak elde edilen menkul kıymetler
- Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri
- Tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan yani ivazlı olarak elde edilmiş olmak şartıyla;

- Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç ay içinde elden çıkarılan hisse senetlerinden sağlanan kazançlar,
- Tam mükellef kurumlara ait olan ve en fazla bir yıl süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- Diğer menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar

diğer kazanç ve irat olarak verginin konusuna girmekteydi.

Buna göre, hisse senetlerindeki üç aylık ve bir yıllık süreler dikkate alındığında 2025 yılında sadece ***01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen*** "diğer menkul kıymetler"in elden çıkarılmasından vergiye tabi olacak bir gelir elde edilebilir.

Yukarıda açıklanan değer artışı kazançları ile birlikte GVK'nun mükerrer 80. Maddesinde belirtilen diğer değer artış kazançlarının da (2025 yılında) elde edilmiş olması halinde söz konusu kazançlar toplanarak (2025 yılı için geçerli olan) istisna tutarı olan 280.000 TL [11] tutar ile karşılaştırılacaktır. (Bu tutar her yıl GVK mükerrer madde 123'e uygun şekilde yeniden değerleme oranında arttırılmakta; artırım sonucu bulunan küsuratın %5'e kadar olan kısmı dikkate alınmamaktadır). Elde edilen değer artışı kazançlarının toplamı istisna tutarı olan 280.000 TL'na eşit veya altında ise söz konusu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Başka gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilse dahi belirtilen gelirler verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir. Buna karşılık elde edilen değer artışı kazançlarının toplamı istisna tutarı olan 280.000 TL'nı aşıyor ise toplam gelirden istisna tutarı düşülerek kalan tutarın tamamı diğer kazanç ve irat olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

GVK'nin mükerrer 81. Maddesinde değer artışı kazancında safi kazancın nasıl tespit edileceği açıklanmıştır. Değer artışı kazançlarında, safi kazanç esas itibarıyla elden çıkarılma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarılması dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunmaktadır.

11 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan kazançlar ile 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan kazançların vergilendirilmesi 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlere göre yapılacaktır. Bu tarih itibarıyla da söz konusu menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların 13.000 TL'si vergiden istisna bulunmaktadır. Her yıl, söz konusu tutarın bir önceki yıl için ilan edilen yeniden değerleme oranına (YDO) göre arttırılması sonucunda 2024 yılında uygulanacak tutar 200.000 TL olarak hesaplanmaktadır. YDO endekslemesinde %5'e kadar olan kesirler dikkate alınmamaktadır.

Yıllar	Tutar	Y.D.O	Yıllar	Tutar	Y.D.O.	Yıllar	Tutar	Y.D.O.
2005	13.000	%9,80	2013	21.000	%3,93	2021	43.000	%36,20
2006	14.000	%7,80	2014	21.000	%10,11	2022	58.000	%122,93
2007	15.000	%7,20	2015	23.000	%5,58	2023	129.000	%58,46
2008	16.000	%12	2016	24.000	%3,83	2024	200.000	%43,93
2009	17.900	%2,2	2017	24.000	%14,47	2025	280.000	%25,49
2010	18.000	%7,7	2018	27.000	%23,73	2026	350.000	
2011	19.000	%10,26	2019	33.000	%22,58			
2012	20.000	%7,80	2020	40.000	%9,11			

GVK'nin mükerrer 81. Maddesinin son fıkrasında mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından belirlenen "üretici fiyatları endeksi" (ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Eurobondların Elden Çıkarılmasından (Alım-Satım Kazancı) Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesine Dair Özet Tablolar:

- **2025 yılında elde edilen Devlet Tahvili/Hazine Bonosu alım satım kazancı:**

İHRAÇ TARİHİ	
01.01.2006 Öncesi	**01.01.2006 Sonrası**
Maliyet bedeli artırımı yapılacak. 280.000 TL'sini aşan kısım beyan edilir.	GVK Geç. Md. 67 Kapsamında tevkifata tabidir ve tevkifat nihai vergidir. Beyana tabi değil.

- **2025 yılında elde edilen Eurobond alım satım kazancı**

İHRAÇ TARİHİ	
01.01.2006 Öncesi	**01.01.2006 Sonrası**
Maliyet bedeli artırımı yapılacak. 280.000 TL'yi aşan kısım beyan edilir.	Endeksleme (maliyet bedeli artırımı) yapılacaktır. Ancak endeksteki artış %10 ve üzeri olmalıdır. Herhangi bir indirim ya da istisna söz konusu değildir. Endeksleme sonrası satış kazancı beyana tabidir.

Maliyet bedeli artırımı yapılacak. 280.000 TL'yi aşan kısım beyan edilir. Endeksleme (maliyet bedeli artırımı) yapılacaktır. Ancak endeksteki artış %10 ve üzeri olmalıdır. Herhangi bir indirim ya da istisna söz konusu değildir. Endeksleme sonrası satış kazancı beyana tabidir.

7.1.4. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi ve Beyanı

Aşağıda sayılan mal ve hakların (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) (gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) iktisap tarihinden itibaren beş yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı kapsamına girmektedir. (01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır.)

a) Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı

b) Voli mahalleri ve dalyanlar

c) Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri

ç) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar

d) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü

üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)

e) Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır)

f) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları

g) Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri

Anılan mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra elden çıkarılması halinde vergilendirme yapılmayacaktır. GVK'nun geçici 71. Maddesi gereği, 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır.

Değer artış kazancı hesaplanırken iktisap bedeli ÜFE artışına göre endeksleme işlemine tabi tutulacaktır. Elde edilen kazancın vergilendirilebilmesi için (2024: 87.000 TL, 2025: 120.000 TL, 2026: 150.000 TL) istisna tutarını aşması gerekmektedir. Aşması halinde istisna tutarını geçen kısım vergilendirilecektir.

7.1.5. Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Ortaklık haklarının veya ortaklık hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır. Ortaklık hakkı ve hissesi, ticari ortaklıklarda (Anonim Şirketler hariç) ortakların hisse senetleri ile belirlenmemiş paylarını ifade etmektedir. Adi şirketler, kollektif şirketler, adi komandit şirketler, limited şirketler ve kooperatiflerin ortakları ile paylı komandit şirketlerdeki komandite ortakların payları, bu tanım kapsamında değerlendirilmesi gereken ortaklık paylarıdır.

Elden çıkarma bakımından herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Elde edilen gelirin istisna tutarını (2024: 87.000 TL, 2025: 120.000 TL, 2026: 150.000 TL,) aşması halinde aşan kısım değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Değer artış kazancı hesaplanırken iktisap bedeli ÜFE artışına göre endeksleme işlemine tabi tutulacaktır.

7.1.6. Ticari Plakaların Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Değer Artış Kazançları

7104 sayılı Kanun ile GVK mükerrer madde 80'e eklenen hüküm ile taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Yine 7104 sayılı Kanun ile GVK'na eklenen geçici 88. Madde ile taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, 06.04.2018 tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak vergi incelemeleri veya takdir işlemlerine istinaden herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmayacağı, vergi cezası kesilmeyeceği, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarlar terkin edileceği, tahsil edilen tutarların ret ve iade edilmeyeceğine dair düzenleme yapılmıştır.

Diğer taraftan 7104 sayılı Kanunun 21. Maddesi ile Harçlar Kanunu'nda yapılan düzenleme ile taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların devrine ilişkin işlemlerde, alım satım bedeli üzerinden binde 30 harç alınacağına dair düzenleme yapılmıştır.

7.1.7. Dar Mükelleflerin (Kurumlar Dahil) Türkiye'ye Getirdikleri Yabancı Paralarla İktisap Ettikleri Menkul Kıymetlerin ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasında Vergilendirme

GVK'nun "Safi değer artışı" başlıklı mükerrer 81. Maddesinin beşinci fıkrasında; *"Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır.*

Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır." Düzenlemesi yer almaktadır.

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun 1. Maddesinde; *"Bu Kanunun amacı, doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemektir..."* aynı Kanunun 3. Maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise "Yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapılması serbesttir." Hükümleri yer almaktadır.

27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konuya dair aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

GVK'nun 81. Maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre, dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kazancın kur farkından doğan kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.

4875 sayılı Kanun hükmüne istinaden, dar mükelleflerin (kurumlar dahil) Türkiye'de iktisap edecekleri menkul kıymet veya iştirak hisselerinin karşılığında getirecekleri yabancı paralar için yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alma şartı kaldırılmış olup, bu kapsamda mükelleflerin söz konusu mercileri bilgilendirmeleri yeterli olacaktır.

İstisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına ilişkin yabancı paraların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi veya Türkiye'deki bankalara transfer edilmesi şarttır. Söz konusu bedellerin Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabından önce veya sonra getirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye'ye getirilen yabancı paraların bu kapsamda Türkiye'ye getirilmiş olduğu hususunun mükelleflerce tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda Türkiye'ye getirilecek yabancı paraların, menkul kıymet veya iştirak hisselerini iktisap edecek olan dar mükelleflerce (kurumlar dâhil) kendi adlarına getirilmesi şart değildir. Yabancı paraları yurt dışından transfer edenler veya getirenler ile bu paralarla Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisap edenlerin farklı kişiler olmasının söz konusu hükümden faydalanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükelleflerce (kurumlar dâhil), bedeli Türkiye'ye getirilmek suretiyle iktisap edilen Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin müteakip dönemlerde; başka dar mükelleflerce satın alınması ve bu menkul kıymetleri veya iştirak hisselerini satın alan dar mükelleflerin iktisaba ilişkin ödenmesi gereken söz konusu bedelleri Türkiye'ye getirmemeleri durumunda, önceki iktisaba ilişkin Türkiye'ye getirilmiş yabancı para bedeli kadarlık kısım hariç olmak üzere Türkiye'ye getirilmeyen yabancı para bedeli kısmı için kur farkı istisnasından yararlanılamayacaktır.

Söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye'de elde ettikleri kazançlarının, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

7.2. Arızi Kazançlar

Vergiye tabi arızi kazançlar şunlardır:

1. Arızi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar

2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile

peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil)

4. Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat

5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil)

6. Dar mükellefiyete tâbi olanların GVK'nun 45. Maddesinde yazılı işleri arızi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2024 yılı için 200.000 TL, 2025 yılı için 280.000 TL, 2026 yılı için .000 TL, kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Bu bölümde geçen "hasılat" deyimi alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder.

Arızi kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. Yukarıdaki (1) numaralı bentte yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.

2. Yukarıdaki (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerde yazılı işlerde elde edilen hasılattan tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.

3. Yukarıdaki (6) numaralı bentte yazılı işlerde, GVK'nin 45. Maddesi hükümleri uygulanır.

8. Yıllık Beyannamenin Verilmesi ve Gelirin Toplanması

8.1. Birden Fazla Gelir Unsurunun Bir Arada Elde Edilmesi

Yukarıda yer alan bölümlerde, genel olarak, beyana tabi gelirin sadece bir gelir unsurundan oluştuğu varsayılarak bu gelirler için yıllık beyanname verilip verilmeyeceği konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Bununla birlikte bir kişinin gelirinin birden fazla gelir unsurundan oluşması mümkündür. Bu durumda hangi gelirlerin beyannameye dahil edileceğine ilişkin açıklamalar izleyen bölümlerde yer almaktadır.

8.1.1. Beyannameye Dahil Edilecek Gelirler

Aşağıdaki gelirler için (istisna hadleri içinde kalan kısımları hariç) yıllık beyanname verilecektir. (2025 takvim yılında elde edilen;

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar
- Serbest meslek kazançları
- 120.000 TL'nı aşan değer artış kazançları
- 280.000 TL'nı aşan arızi kazançlar
- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücretler (Diğer ücretler hariç)
- Tek işverenden alınan 2025 yılı için safi ücretin (kümülatif GV matrahının) 4.300.000 TL'nı aşan; birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde bütün işverenlerden elde edilen ücret gelirlerinin (safi ücretler toplamının) 4.300.000 TL'nı aşan ücretler; birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde birden sonraki işverenden alınan ücret toplamının 2025 yılı için 330.000 TL'nı aşan ücretler
- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 330.000 TL'nı aşan gayrimenkul sermaye iratları
- 47.000 TL'nı aşan konut kira gelirleri
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan devlet tahvili ve hazine bonoları faiz gelirleri ile alım satım kazançları (280.000 TL istisna tutarını aşan değer artış kazançları)
- Eurobond faiz geliri ile alım satım kazancı

Ticari kazanç, gerçek usulde tespit edilen zirai kazanç ve serbest meslek kazançları ile ilgili olarak bu faaliyetlerden zarar edilmiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

8.1.2. Beyannameye Dahil Edilmeyecek Gelirler

Bu düzenlemeler de dikkate alındığında, 2025 yılına ilişkin olarak beyan edilmeyecek veya beyanname verilse dahi beyannamede yer almayacak gelirler şunlardır:

- Stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücretlerden; tek işverenden alınan 2025 yılı için safi ücretin (kümülatif gelir vergisi matraının) 4.300.000 TL'nı aşmayan; birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde bütün işverenlerden elde edilen ücret gelirlerinin (safi ücretler toplamının) 4.300.000 TL'nı aşmayan; birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde birden sonraki işverenden alınan ücret toplamının 2025 yılı için 330.000 TL'nı aşmayan ücretler

- Stopaj yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları

- Sermaye şirketlerinden alınan bazı kâr payları. Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımı halinde gerçek kişilerce elde edilen kâr payları beyana tabi değildir. Öte yandan kurumların kârlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri sermaye artırımları sonucu gerçek kişi ortakların yeni hisse senedi edinimleri de kâr dağıtımı sayılmamaktadır.

- Beyan sınırını aşmayan gelirler. Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2025 yılı için 18.000 TL'nı aşmayan tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için de yıllık beyanname verilmeyecek, bu gelirler diğer gelirler için verilecek beyannameye de dahil edilmeyecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar

- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları. 2025 yılındaki kazanç ve iratların istisna haddi içinde kalan kısımları da beyan edilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir. Örneğin 2025 yılı geliri mesken kira gelirlerinden ibaret olan ve tutarı 47.000 TL'nı aşmayan mükelleflerce bu gelir için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye de bu gelir dahil edilmeyecektir.

8.2. Yıllık Beyannameye Dahil Edilen Kazanç ve İratlardan İndirimler

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler GVK'nun 89. Maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre indirim konusu yapılacak unsurlar aşağıda belirtilmiştir.

1. Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63. Maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) ***mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin*** %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, ***prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması*** şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir. (01.01.2013 tarihinden itibaren mükelleflerin kendi adlarına ödedikleri BES katkı payları şahsi beyana tabi gelirlerinden indirilememektedir. Diğer taraftan işverenler tarafından çalışanlar adına ödenen BES katkı payları da aylık gelir vergisi matrahından düşülememekte, sadece belirli hadlerinde arasında kalan katkı payı ödemeleri ücret sayılmaksızın doğrudan gider yazılabilmektedir.)

2. Beyan edilen gelirin %10'una kadar mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocukları için yapılan eğitim ve sağlık harcamaları

3. Engellilik indirimi

4. Beyan edilen gelirin %5'ine kadar bağış ve yardımlar

5. Beyan edilen gelir ile sınırlı olmak üzere, tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar (GVK md. 89/5, 6, 7 ve 11 kapsamındaki bağışlarda indirim sınırı bulunmamaktadır.)

6. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

7. Sponsorluk harcamaları (Profesyonel spor dallarında %50)

8. Doğal afetler ile ilgili ayni ve nakdi bağışlar

9. VUK 325/A maddesi uyarınca ayrılan girişim sermayesi fonu (Beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı),

10. Türkiye'de ikamet etmeyenlere verilen hizmetler (GVK 89/13'te yer verilen hizmetler)

11. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %80'i.

11. Zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlara özel 5378 sayılı Kanun kapsamında kurulan korumalı iş yerlerine iş yerlerine tanınan korumalı iş yeri indirimi

12. Tam mükellef gerçek kişilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 225. Maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirdikleri mal ihracatı (mikro ihracat)[12] kapsamında elde ettikleri kazancın %50'si. (Bu indirim için GVK 89/16 bendinden yer verilen sigortalı olma ve hasılata bağlı olarak belirlenen asgari sayıda sigortalı çalıştırma şartlarının sağlanması gerekmektedir.) [13]

Ayrıca ticari kazanç sahipleri eğer varsa yatırım indirimi haklarını da GVK Geçici 69. Maddesi ve 276 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde açıklanan esaslar çerçevesinde kullanabilirler.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa VUK hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

8.3. Zararların Karlara Takas ve Mahsubu

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (GVK 80. Maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Buna göre;

Zarar olarak mahsup edilecek olanlar:

- Diğer kazanç ve iratlar (değer artış kazançları ve arızi kazançlar) dışındaki kazanç ve iratlar
- Yurt dışındaki faaliyetten doğan zarar (İlgili ülkedeki denetim elemanlarınca rapora bağlanmalıdır.)

Mahsup hakkı 5 yılla sınırlıdır.

Zarar olarak mahsubu yapılamayacak olanlar:

- Diğer kazançlardan doğan zararlar
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında (gider fazlalığından doğanlar hariç), sermayede vukua gelen eksilmeler
- Gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili zararlar.

8.4. Geçici Vergi

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler halinde tespit edilecek kazançları üzerinden 103. Maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda (%15) geçici vergi öderler.

8.4.1. Geçici Verginin Mükellefleri

- Ticari kazanç sahipleri
- Serbest meslek kazanç sahipleri
- Kurumlar vergisi mükellefleri

12 Mikro ihracat, 300 kg ve 15.000 € limitine kadar ETGB (Elektronik Ticaret Gümrük Beyanı) ile yurt dışı edilen bedelli ihracatlara verilen isimdir.

13 Söz konusu hüküm 7256 Sayılı Kanunun 16. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine eklenmiştir ve 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 30.04.2021 tarih ve 31470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 314 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin üçüncü bölümünde söz konusu muafiyetin uygulama usul ve esasları belirlenmiştir.)

8.4.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar

- Basit usulde tespit edilen ticari kazançlar
- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde iş devam ederken işle ilgili olarak elde edilen kazançlar
- Noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar

8.4.3. Geçici Vergi Dönemleri

a) Hesap Dönemi Normal Takvim Yılı Olanlar İçin

DÖNEMLER	BEYAN ZAMANI	ÖDEME ZAMANI
Ocak-Şubat-Mart	17 Mayıs	17 Mayıs
Nisan-Mayıs-Haziran	17 Ağustos	17 Ağustos
Temmuz-Ağustos-Eylül	17 Kasım	17 Kasım
Ekim-Kasım-Aralık	17 Şubat	17 Şubat

b) Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenler İçin

Özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak hesaplanır.

c) İşe Başlama, İşi Bırakma veya Hesap Döneminin Değişmesi

- İşe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre
- İşin bırakıldığı tarihe kadar olan süre
- Yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre,

ayrı vergilendirme dönemi sayılır.

9. Gelir Vergisinde Mahsup ve İadeler

Beyannameye dahil edilen kazançlar üzerinden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler ile yıl içinde **ödenen** geçici vergiler, yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan yıllık gelir vergisinden mahsup edilecektir.[14] Mahsup sonrası artan bir tutar olması halinde bu tutar; mükellefin başvurması halinde kendisine nakden veya mahsuben iade edilecektir.

06.10.2021 tarih ve 31620 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 315 Seri No.lı Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle tevkif yoluyla kesilen vergiler ile geçici verginin nakden veya mahsuben iadesini düzenleyen 252 Seri No.lı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan değişiklikler başlıklar halinde kısaca aşağıdaki gibidir.

- İnceleme raporu ve teminat aranmaksızın yapılacak nakden iade tutarı 2026 yılı için 426.000 TL'na yükseltilmiştir.
- Nakden yapılacak iade taleplerinin 426.000 TL'ni aşması halinde, 426.000 TL'nı aşan kısım vergi inceleme raporuna göre iade edilecektir.

14 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelere göre, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin ba langıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Tebliğin anılan hükmüne göre, gelir vergisi mükellefleri için beyan döneminin başlangıcı 1 Mart, Kurumlar vergisi mükellefleri için beyan döneminin başlangıcı 1 Nisan tarihine kadar ödenmeyen geçici vergilerin, ilgili tarihler itibarıyla vergi dairesince gecikme zammı hesaplanarak terkin edilmesi, dolayısıyla verginin ödenemeyecek hale gelmesi ve ödenmediğinden dolayı mahsuba konu edilmemesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerini düzenlenirken, geçici vergilerin ödenip ödenmediğinin, e-beyanname sisteminde "Önceki yıl gelir geçici tahsilat miktarları" ve "Önceki yıl kurum geçici tahsilat miktarları" sekmesinden ya da bu ekranlara bağlı olarak oluşturulan muhasebe kayıtlarından takip edebilmelidir. Bahse konu ekranda sadece ödenen toplam tutar bilgisi yer almakta, ödenen tarihlere ilişkin herhangi bir bilgi ise yer almamaktadır. Geçici vergilerin yıllık beyanname dönemi başlangıç tarihinden sonra ödenmesi halinde ise ilgili tahsilatlar tahsilat ekranlarında yer almamaktadır. Bir başka deyişle, geçici vergi tutarının gelir vergisi mükelleflerinde 1 Mart, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise 1 Nisan tarihinden sonra ödenmesi halinde, geçici vergi, vergi beyanname dönemleri başlangıç tarihinden sonra ödendiği için, tahsilat bilgileri ekranında ödenmiş olarak görünmemektedir. Bu durum bilhassa geçici vergi ödemelerini KDV iade alacaklarına ya da diğer vergi iade alacaklarına mahsuben ödeyen firmalar için elzemdir. Zira, vergi mahsuplarında "mahsup talep dilekçesi" verilmesi mahsubun yapıldığı anlamına gelmez, sadece talep yapıldığını gösterir. Bu nedenle, yıllık beyan dönemleri başlamadan önce bilhassa geçici vergilerini mahsuben ödeyen mükelleflerin mahsuplarının yapılıp yapılmadığını, GİB e-beyanname sisteminde ödenmeyen geçici vergi borçlarının bulunup bulunmadığını kontrol etmeleri, herhangi bir hata varsa ya da mahsup sonucu reddedilen bir kısım varsa, yıllık beyan dönemi başlamadan önce eksik ödenen geçici vergi miktarının tamamlanması, geçici verginin yıllık beyannamede mahsup edilebilmesi için şarttır.

- Nakden iade talebinin 4.266.000 TL'na kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilecektir. Bu limit daha önce yapılan düzenleme ile 2.405.000 TL idi. İade talebinin 4.266.000 TL'nı aşan kısmının iadesi ise vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

- Nakden iade talebi ile ilgili tutarlar her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanacak, bu miktarların hesabında ise 1.000 TL'na kadar olan tutarlar dikkate alınmayacaktır.

- Bilindiği üzere, mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilmektedir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1B)'nin verilmesi gerekecektir.

10. Vergi Tarifesi

10.1. 2026 Yılında Geçerli Olan Gelir Vergisi Tarifesi

10.1.1. 2026 Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

190.000 TL'ye kadar	%15
400.000 TL'nin 190.000 TL için 28.500 TL, fazlası	%20
1.500.000 TL'nin 400.000 TL için 70.500 TL, fazlası	%27
5.300.000 TL'nin 1.500.000 TL için 367.500 TL, fazlası	%35
5.300.000 TL'den fazlasının 5.300.000 TL için 1.697.500 TL, fazlası	%40

10.1.2. 2026 Diğer Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

190.000 TL'ye kadar	%15
400.000 TL'nin 190.000 TL için 28.500 TL, fazlası	%20
1.000.000 TL'nin 400.000 TL için 70.500 TL, fazlası	%27
5.300.000 TL'nin 1.000.000 TL için 232.500 TL, fazlası	%35
5.300.000 TL'den fazlasının 5.300.000 TL için 1.737.500 TL, fazlası	%40

10.2. 2025 Yılında Geçerli Olacak Gelir Vergisi Tarifesi

10.2.1. 2025 Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

158.000 TL'ye kadar	%15
330.000 TL'nin 158.000 TL için 23.700 TL, fazlası	%20
1.200.000 TL'nin 330.000 TL için 58.100 TL, fazlası	%27
4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL için 293.000 TL, fazlası	%35
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL için 1.378.000 TL, fazlası	%40

10.2.2. 2025 Diğer Gelirlere Uygulanacak Gelir vergisi Tarifesi

158.000 TL'ye kadar	%15
330.000 TL'nin 158.000 TL için 23.700 TL, fazlası	%20
800.000 TL'nin 330.000 TL için 58.100 TL, fazlası	%27
4.300.000 TL'nin 800.000 TL için 185.000 TL, fazlası	%35
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL için 1.410.000 TL, fazlası	%40

11. Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 38. Maddesi "Hâsılat esaslı vergilendirme" başlığıyla yeniden düzenlenmişti. 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dahil en az on sekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin KDV Kanununun 38. Maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmişti. 03.03.2019 tarih ve 30723 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan tebliğ ile söz konusu KDV düzenlemesinin uygulama usul ve esaslarına yönelik olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde düzenlemeler yapılmıştı. (Konu hakkında rehberimizin KDV Kanunu kısmında açıklamalara yer verilmiştir.)

7186 sayılı Kanunun 1. Maddesi ile GVK'nun mülga 113. Maddesi "Hasılat Esaslı Kazanç Tespiti" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Buna göre,

- Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve
- Bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin
- Talep etmeleri halinde

söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının (KDV Kanunu'nun 38. Maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dahil tutarın) %10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınabilecektir.

12. Yıllık Beyannamenin Verilmesi ve Verginin Ödenme Zamanı

Ticari ve mesleki faaliyetlerde beyanname işyerinin bulunduğu yerdeki ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kaydı yapılan vergi dairesine verilecektir. Diğer hallerde beyanname ikametgahın bulunduğu yerdeki vergi dairesine verilecektir. Dar mükellefiyette ise yıllık beyanname, Türkiye'de vergi muhatabı mevcut ise onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir. İşyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

7338 Sayılı Kanun ile GVK'nda yapılan düzenlemeler doğrultusunda, 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin 46. Maddeye göre tespit edilen kazançları gelir vergisinden istisnadır. Dolayısıyla söz konusu mükelleflerin beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Basit usulde tespit edilen ticari kazanç yanında beyana tabi başka bir gelir unsurunun bulunması halinde, 2025 yıllık beyannamesi 2025 yılı Mart ayının başından Mart ayının sonuna kadar verilecek ve Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir.

Toplam kazancı içinde zirai kazançları %75 ve daha yüksek nispette olanlar, Mart ayında verecekleri gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan gelir vergisini Kasım ve Aralık aylarında iki eşit taksitte ödeyeceklerdir.

13. Elektronik Beyanname (E-Beyanname) Verme Zorunluluğu

E-Beyanname konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bugüne kadar 340, 346, 357, 367, 373 ve 376 sıra no.lu VUK Genel Tebliğleri yayınlanmıştır.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin e-beyanname ortamında gönderilme zorunluluğuna dair en son 376 seri no.lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. Tebliğde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"Ticari, zırai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir vergisi beyannamesinin ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir."

Geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan mükelleflere de diledikleri takdirde vergi beyanlarının e-beyanname ortamında yapılabilmesi imkânı sağlanmıştır.

14. Gelir Vergisi Beyan Örnekleri

Örnek-1: İstanbul içinde ikamet eden Bay (A) lokanta işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Bay (A), lokanta işletmeciliğinden dolayı 2025 yılında 250.000 TL kâr elde etmiştir. Mükellef, işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Ayrıca mükellefin, 2025 yılı içinde ödenen 25.000 TL geçici vergi tutarı bulunmaktadır.

Bu örnekte işletme hesabı esasına göre defter tutan bir mükellefin durumu açıklanmaktadır. Mükellef, ticari kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Mükellef 2025 yılında 250.000 TL ticari kazanç elde etmiştir.

Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ticari Kazanç	:250.000 TL
Safi Ticari Kazanç	:250.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	:250.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	: 42.100 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi: 25.000 TL)	: 25.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	: 17.100 TL

Örnek-2: İstanbul içinde lokantacılık faaliyetinde bulunan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan Bay (B)'nin 2025 yılı kârı 125.000 TL'dir. Mükellef 2025 yılında 12.500 TL Bağ-Kur Primi (5510 s.k. 4/b), 10.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş brüt 175.000 TL mevduat faizi ve repo geliri (bu gelirler ticari işletmesine dahil bulunmamaktadır) ile Çankırı'da bulunan ve emlak vergisi değeri 187.500 TL olan apartman dairesinden (meskenden) 60.000 TL kira geliri bulunmaktadır. (Mesken kira gelirinde götürü gider yöntemi seçilmiştir.)

Mükellef, ticari kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire istisna uygulanmayacaktır. Kira gelirinde safi irat hesaplanırken %15 oranındaki götürü gider düşüldükten sonraki kalan tutar beyan edilecektir.

Mükellefin 2025 yılında elde ettiği tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan mevduat faizi ve repo geliri GVK'nun geçici 67. Maddesi hükmü uyarınca verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ticari Kazanç	: 125.000 TL
Bağ-Kur Primi (5510 s.k. 4/b)	: 12.500 TL
Safi Ticari Kazanç	: 112.500 TL
GMSİ [60.000 – (60.000 x %15)]	: 51.000 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı	: 163.500 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 163.500 TL
Hesaplanan Gelir Vergis i	: 24.800 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi: 8.000 TL)	: 10.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	: 14.800 TL

Örnek-3: Bay (A), 2025 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	:	1.000.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	:	200.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	:	140.000 TL
Toplam ücret geliri	:	1.340.000 TL

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı (200.000 TL + 140.000 TL =) 340.000 TL, 2025 yılına dair 330.000 TL beyan sınırını aştığı için 1.340.000 TL ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Maliye İdaresi tarafından yayınlanan kılavuzlarda yer verilen örnek ve açıklamalarda da teyit edildiği üzere, ücret geliri olarak dikkate alınacak meblağ, kişinin bir yıl içinde oluşan gelir vergisi matrahlarının toplamıdır. Yani brüt ücret değil, brüt ücretten ilgili yasal indirimler (sigorta primi, işsizlik sigortası primi gibi) yapıldıktan sonra oluşan aylık gelir vergisi matrahlarının yıllık toplamıdır. Diğer bir ifadeyle GVK'deki adı ile safi ücret geliri bu tutar olmaktadır.

Örnek-4: Gerçek usulde ticari kazanç sahibi Bayan (B)'nin ticari kazancının yanında tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri de bulunmaktadır.

Ticari Kazanç	:	500.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	:	400.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	:	300.000 TL

Mükellef elde etmiş olduğu ticari kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise (gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutarı) 330.000 TL beyan sınırını aşmadığından ve aynı zamanda tüm işverenlerinden elde ettiği ücret geliri toplamı (gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı) 4.300.000 TL'nı aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

2025 yılına dair yıllık gelir vergisi beyannamesi 2026 yılı Mart ayı başından aynı ayın sonuna kadar verilecektir.

Örnek-5: Bay (K)'nın 2025 yılı serbest meslek faaliyeti kazancı 725.000 TL'dır. Ayrıca 75.000 TL mevduat ve repo faizi geliri elde etmiştir. Bay (K) 2025 yılında 7.500 TL Bağ-Kur primi, kendisi, eşi ve çocuğu için 15.000 TL özel sağlık sigortası primi ödemesi yapmıştır. Bay (K)'nın ayrıca 2025 yılı kazancı için verdiği gelir vergisi beyannamesinde 2025 yılına devreden 28.000 TL mali zararı bulunmaktadır. Yıl içinde ayrıca serbest meslek kazancına ilişkin tevkif edilen 125.000 TL gelir vergisi bulunmaktadır.

Örnek hakkında açıklama: Bay (K), elde etmiş olduğu 75.000 TL mevduat ve repo faizi GVK Geçici 67. Madde kapsamında tevkifata tabi tutulduğundan, beyana dahil edilmeyecektir.

Geçmiş yıl mali zararı vergiye tabi kazançtan öncelikli olarak mahsup edilecektir.

Özel sağlık sigortası primi ödemesi, vergiye tabi kazancın %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin 12 aylık toplamını aşmadığından, 12.000 TL'nin tamamı indirilecektir. Bağ-Kur primi ödemesi de beyana tabi kazançtan indirilebilecektir.

Serbest meslek kazancı	:	725.000 TL
Geçmiş yıl mali zararı(-)	:	28.000 TL
Bağ-Kur Primi (-)	:	7.500 TL
Özel sağlık sigortası primi (-)	:	15.000 TL
Vergi matrahı	:	674.500 TL
Hesaplanan vergi	:	151.115 TL
Yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergi (-)	:	125.000 TL
Ödenecek yıllık gelir vergisi	:	26.115 TL

Örnek-6: Bayan (A), 2025 takvim yılında; tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 225.000 TL işyeri kira geliri, 56.000 TL mevduat faizi ve konut olarak kiraya verdiği dairesinden 32.000 TL kira geliri elde etmiştir. Tevkif yoluyla vergilendirilen mevduat faizi geliri tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Konut kira gelirinden 47.000 TL istisna düşülecek olup, kalan tutar beyan edilecektir.

Örnekte, istisna haddinin altında gelir elde edildiğinden konut kira geliri beyan edilmeyecektir. Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş, işyeri kira geliri (gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutarı) 330.000 TL beyan sınırını aşmadığından yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Örnek-7: Bay (K), İstanbul'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2025 takvim yılında 400.000 TL kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	:	400.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	:	47.000 TL
Kalan (400.000 – 47.000)	:	353.000 TL
% 15 Götürü Gider (353.000 x % 15)	:	88.250 TL
Vergiye Tabi Gelir (353.000 – 88.250)	:	264.750 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	:	45.050 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	:	45.050 TL

Örnek-8: Bayan (Z), İstanbul'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2025 yılında 450.000 TL kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 50.000 TL'dir. (Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından gider olarak indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hasılata isabet eden giderleri indirebileceklerdir. Bunun için toplam gider tutarından vergiye tabi hâsılata isabet eden kısmının hesaplanması gerekir. Vergiye tabi hasılata isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.)

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat (Toplam Hasılat – Konut Kira Geliri İstisnası)}}{\text{Toplam Hasılat}} \times \text{Toplam Gider}$$

$$\frac{(450.000 - 47.000)}{450.000\ TL} \times 50.000\ TL = 44.778\ TL$$

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	:450.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	: 47.000 TL
Kalan (450.000 – 47.000)	:403.000 TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	:44.778 TL
Vergiye Tabi Gelir (403.000 – 44.778)	:358.222 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	: 65.719 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	: 65.719 TL

Örnek-9: Bayan (M), 2025 yılında İzmir'de bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 200.000 TL, işyeri olarak kiraya verdiği daireden ise 160.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 32.000 TL tevkifat yapılmıştır. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan kısmı (250.000 – 47.000 =) 203.000 TL ile tevkifata tabi tutulan işyeri kirasının (160.000 TL) toplamı 330.000 TL'nı aştığından, mesken ve işyeri kira gelirleri birlikte beyan edilecek olup, buna ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayri Safi İrat Toplamı	: 360.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	: 47.000 TL
Kalan (181.000- 21.000)	: 313.000 TL
%15 Götürü Gider (313.000 x %15)	: 46.950 TL
Vergiye Tabi Gelir (313.000 – 46,950)	: 266.050 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	: 45.310 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	: 32.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	: 13.310 TL

Örnek-10: Bayan (K), İstanbul'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2025 yılında 300.000 TL kira geliri elde etmiştir. Mükellef, 2025 yılı içinde eşi için bireysel emeklilik sistemine 20.000 TL katkı payı ödemiş ve Devlete ait bir okula 18.11.2025 tarihinde 7.500 TL nakit olarak bağışta bulunmuştur. Mükellefin önceki yıldan devreden 8.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. Ayrıca eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle 2025 yılında 15.000 TL harcama yapmıştır.

Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Bilindiği üzere, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı Devlet katkı payı uygulaması nedeniyle 01.01.2013 tarihinden itibaren beyana tabi gelirden indirim konusu yapılamamaktadır.

Bayan (K), eğitim ve sağlık harcamalarını, beyan edilen gelirin (safi iradın) %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yaptığı eğitim ve sağlık harcamalarını matrahtan indirebilecektir. İndirim konusu yapılabilecek tutar, beyan edilen gelirin (safi iradın) % 10'unu (215.050 x % 10 = 21.505 TL) aşmadığından, tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Okul, yurt, sağlık tesisleri ve huzurevleri için genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere yapılan bağışların tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Bu nedenle örneğimizdeki, devlete ait okula nakit olarak yapılan 7.500 TL bağışın tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

II. GELİR VERGİSİ KANUNU

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	:	450.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	:	47.000 TL
Kalan (450.000 – 47.000)	:	403.000 TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	:	44.778 TL
Vergiye Tabi Gelir (403.000 – 44.778)	:	358.222 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	:	65.719 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	:	65.719 TL
Ödenecek yıllık gelir vergisi	:	9.465 TL

Örnek-11: Bay ©, tam mükellef bir kurum olan (Z) Anonim Şirketinden 2025 yılında brüt 1.200.000 TL tutarında kâr payı (temettü) elde etmiştir. Elde edilen kâr payı kurum bünyesinde %15 nispetinde vergi kesintisine tabi tutulmuş olup kesinti tutarı 180.000 TL'dir. Bu mükellefin ayrıca 62.500 TL mevduat faizi (stopajlı) ve 450.000 TL stopaja tabi ücret geliri (tek işverenden) gelirleri bulunmaktadır.

2025 yılında tek işverenden elde edilen, stopaj yoluyla vergilendirilmiş olan ve 4.300.000 TL beyan haddini aşmayan ücret ile GVK geçici 67. Madde kapsamında yine stopaj suretiyle vergilendirilmiş 450.000 TL mevduat faizi beyan edilmeyecektir.

Bay ©'nin elde ettiği kâr payının yarısı ise gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 600.000 TL'dır. Bu tutar beyan sınırı olan 330.000 TL'yi aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde yapılmış olan vergi kesintisinin tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu durumda, hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır;

Kâr payı	:	1.200.000 TL
İstisna tutarı	:	47.000 TL
(1.200.000 TL x 0,50)	:	600.000 TL
KALAN TUTAR	:	600.000 TL
Hesaplanan vergi	:	131.000 TL
Mahsup edilecek vergi	:	180.000 TL
İade edilecek gelir vergisi	:	49.000 TL

Örnek-12: Bayan (F), 2025 yılında 500.000 TL eurobond faiz geliri elde etmiştir. Gerek 01.01.2006 öncesi gerekse 01.01.2006 sonrası ihraç edilen ve iktisap edilen eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri GVK Geçici 67. Madde kapsamında tevkifata tabi değildir. Bu durumda elde edilen faiz geliri 330.000 TL'nı aşıyorsa, gelirin tamamı beyan edilecektir. 01.01.2006 öncesi ihraç edilen Eurobond faiz gelirleri için indirim oranı da uygulanmaz.

Eurobond faiz geliri	:	500.000 TL
Hesaplanan vergi	:	104.000 TL

Örnek-13: Bay (A) 02/08/2023 tarihinde 75.000 TL'ye almış olduğu bir A.Ş.'nin hisse senetlerini 10.05.2025 tarihinde 250.000 TL'ye satmıştır. Mükellefin beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olmalıdır? (Hisse senetleri, BİST'e kayıtlı olmayan bir şirkete ait olup, alım-satım işleminde banka veya aracı kurum kullanılmamıştır.)

Bay (A)'nın hisse senedini iktisap ettiği aydan önceki ay olan Temmuz/2023'te Yİ-ÜFE 2.511,75; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Nisan/2025'te Yİ-ÜFE değeri 4.128,19'tür. Hisse senedi 01.01.2006 sonrası ihraç edildiği için, Yİ-ÜFE'deki artış oranının %10'dan fazla olup olmadığına bakılmalıdır. Endeksteki artış (4.128,19 – 2.511,75 / 2.511,75 =) %64,3551'tir. Endeks artışı %10'dan fazla olduğu için iktisap bedeli arttırılabilecektir.

Arttırılmış maliyet bedeli [(75.000 TL x 4.128,19 / 2.511,75 =) 123.266,33 TL'dir Bay (A), satmış olduğu hisse senetlerinden dolayı (250.000 – 123.266,33 =) 126.734 TL değer artış kazancı elde etmiştir. 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç için GVK madde 80'de istisna uygulanmayacağı açıklandığından; hisse senetleri BİST'e kayıtlı olmayan bir şirkete ait olup, alım-satım işleminde banka veya aracı kurum kullanılmadığı için işlem GVK Geçici 67. Madde kapsamına da girmemektedir. Bu nedenle 126.734 TL beyan edilecektir.

Değer Artış Kazancı	:	126.734 TL
Hesaplanan vergi	:	19.010 TL

Eğer mükellef bu A.Ş. hisse senetlerini 10.05.2025 günü değil de 02.08.2025 tarihi sonrası elinden çıkarsaydı, iki yıldan fazla süre elinden tutmuş olacağından, satım sonucu oluşan değer artış kazancı (milyonlarca TL olsa dahi) vergiye tabi olmayacaktı.

Örnek-14: Bayan © 10.03.2021 tarihinde 500.000 TL'na satın almış olduğu gayrimenkulünü 05.02.2025 tarihinde 5.000.000 TL'na satmıştır. Beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olacaktır?

Bayan ©'nin elden çıkardığı gayrimenkulün maliyet bedeli hesaplanırken Yİ-ÜFE'deki artış oranı esas alınarak endeksleme işlemi yapılır. Bayan ©'nin gayrimenkulü iktisap ettiği aydan önceki ay olan Şubat/2021'de Yİ-ÜFE endeksi 590,52 olup elden çıkardığı aydan önceki ay olan Ocak/2025'te ÜFE 3.861,33'tür. Endeks %500,54 oranında artmıştır. Bu durumda, gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli (500.000 x 3.861,33 / 590,52 =) 3.269.432,02 TL'dir.

Satış tutarı	:	5.000.000,00 TL
Endekslenmiş Alış Maliyeti (-)	:	3.269.432,02 TL
Safi Tutar	:	1.730.567,98 TL
İstisna Tutarı (-)	:	120.000 TL
Kalan Tutar	:	1.610.567,98 TL
Vergiye Tabi Gelir	:	1.610.567,98 TL
Hesaplanan Vergi	:	436.698,79 TL
Ödenecek yıllık gelir vergisi	:	9.465 TL

Örnek-15: Bay (K), 05.08.2015 tarihinde 140.000 TL'ye aldığı dairesini 12.12.2025 tarihinde 5.500.000 TL'ye satmıştır. Beyan edeceği değer artış kazancı tutarı ne olacaktır?

Satın alma ile elden çıkarma arasındaki süre beş yıldan fazla olduğundan değer artış kazancı oluşmamaktadır. Bu nedenle, Bay (K)'nın beyan edilecek geliri bulunmamaktadır. (Gayrimenkul 01.01.2007 öncesi iktisap edilmiş olsa idi dört yıllık süre dikkate alınacaktı. 01.01.2007 sonrası iktisap edilen gayrimenkullerin satışında vergi doğmaması için geçmesi gereken süre 5 yıldır.)

Örnek-16: Genel cerrahi doktoru olan bayan (B), devlet hastanesinden emekli olmuştur ve herhangi bir mesleki veya ticari faaliyette bulunmamaktadır. Bayan (B), eski bir hastasının ricasını kıramayarak ameliyata girmiştir. Bu ameliyat karşılığında 2025 yılında 300.000 TL ameliyat ücreti almıştır. Bayan (B)'nin arızi kazanç tutarı ne olacaktır?

Bayan (B)'nin bu ameliyatı yapması serbest meslek faaliyetidir. Söz konusu iş süreklilik arz etmediğinden istisna tutarını aşan kısım arızi kazanç olarak vergilendirilir.

Arızi kazançlarda istisna haddi 2025 yılı için 280.000 TL'dir.

İstisnadan sonra kalan tutar	=	(300.000 – 280.000 =) 20.000- TL
Vergiye Tabi Gelir	=	3.000- TL

Örnek-17: Bay (A), 2025 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 75.000 TL kira geliri ile birlikte tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 150.000 TL işyeri kira geliri ve 200.000 TL mevduat faizi elde etmiştir.

Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; 2025 yılında elde edilen kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması şartıyla, beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının GVK'nun 103. Maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (2025 yılı için 1.200.000 TL) aşıp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır. (GVK Madde 21'in ikinci fıkrası hükmü gereği)

Buna göre, Bay (A)'nın 2025 yılı içerisinde elde ettiği 75.000 TL mesken kira gelirinin (2025 yılı için 47.000 TL olan) istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplamaya katılacak olup, elde edilen tüm gelir toplamının da 1.200.000 TL'nı aşması durumunda istisnadan yararlanma söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla, 2025 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı (75.000 + 150.000 + 200.000 =) 425.000 TL, 2025 yılı bakımından 1.200.000 TL'nı aşmadığından Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri için istisna (2025 yılı için 47.000 TL) uygulanacaktır.

Örnek-18: Bayan (B), 2025 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 1.300.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği kira geliri, 2025 yılı bakımından GVK'nun 103. Maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (1.200.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için 47.000 TL konut kira geliri istisnası uygulanmayacaktır.

Örnek-19: Bayan (H), 2025 yılında mesken olarak kiraya verdiği konutundan 90.000 TL kira geliri elde etmiştir. Mükellefin ayrıca 32.500 TL mevduat faiz geliri ve tek işverenden elde ettiği 250.000 TL ücret geliri de bulunmaktadır.

GVK Madde 21'e göre, istisna haddinin (2025 yılı için 47.000 TL) üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103. Maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2025 yılı için 1.200.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Mükellefin kira geliri yanı sıra ücret ve menkul sermaye iradı gelirleri toplamı 2025 yılında 282.500 TL'dır. Bu durumda mükellef mesken kira gelirini 2026 yılı Mart ayında vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ederken 47.000 TL istisnadan yararlanabilecektir.

Örnek 20: Mükellef (B), 2025 yılında 220.000 TL alacak faizi ve net 204.000 TL tam mükellef bir kurumdan kâr payı elde etmiştir. Kar payından %15 oranında 36.000 TL tevkifat yapılmıştır.

Brüt kar payı tutarı: 204.000/0,85 = 240.000 TL

GVK'nun 86/1-d maddesine göre kesinti ve istisna uygulamasına tabi olmayan menkul sermaye iradı toplamının 2025 yılı için 18.000 TL'nı aşmaması halinde beyan edilmesi gerekmemektedir. Örnekte 220.000 TL alacak faizi kesinti ve istisna uygulanmayan bir gelir olup, bu gelirin toplamı 2025 yılı için beyanname verme sınırı olan 18.000 TL'yi aştığından, 220.000 TL'nin tamamı beyan edilecektir.

Mükellefin tam mükellef bir kurumdan elde ettiği %15 kesintiye tabi tutulmuş brüt 240.000 TL kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olduğundan, kalan 120.000 TL tek başına beyan haddini (330.000 TL) aşmasa dahi, ***GVK'nun 86/1-c*** maddesi [15]hükmü gereğince vergiye tabi gelir toplamının (220.000 + 120.000 = 340.000 TL) 330.000 TL'lik beyanname verme sınırını aşması nedeniyle Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine dahil edilecektir.

Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Alacak faizi	:	220.000
Kâr payı geliri	:	120.000
Beyan edilecek vergiye tabi gelir	:	340.000
Hesaplanan gelir vergisi	:	60.800
Kesinti yoluyla ödenen vergi	:	36.000
Ödenmesi gereken vergi	:	24.800

15 GVK Madde 86. - Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.
1. Tam mükellefiyette;
a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75. maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),
c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 3.800 Türk Lirasını aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.
2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.

Örnek 21: Bay (A), 2025 yılında tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş 4.500.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bay (A)'nın 2025 yılında elde ettiği ücret geliri GVK'nun 103. Maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aşması nedeniyle, Bay (A)'nın bu ücret gelirini, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Örnek 22: Bayan (B) 2025 takvim yılında; birinci işverenden 3.400.000 TL, ikinci işverenden 950.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Bayan (B)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (3.400.000 TL + 950.000 TL=) 4.350.000 TL, GVK'nun 103. Maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Örnek 23: Bay © 2025 takvim yılında; birinci işverenden 3.500.000 TL, ikinci işverenden 350.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Bay ©'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (3.500.000 TL + 350.000 TL =) 3.850.000 TL, GVK'nun 103. Maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aşmamakla birlikte birden sonraki işverenden elde ettiği ücret geliri olan 350.000 TL, aynı Kanunun 103. Maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan (2025 yılı için 330.000 TL) tutarı aştığından iki işverenden elde ettiği ücret geliri toplamı beyan edilecektir.

Örnek 24: Bay (Ç) 2025 takvim yılında; birinci işverenden 4.000.000 TL, ikinci işverenden 150.000 TL ve üçüncü işverenden 100.000 TL olmak üzere üç işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebildiğinden, Bay (Ç) 4.000.000 TL ücret gelirini birinci işverenden elde edilen ücret olarak belirlemiştir.

Buna göre Bay (Ç)'nin;

- Üç işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamı (4.000.000 TL + 150.000 TL + 100.000 TL =) 4.250.000 TL, GVK'nın 103. Maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aşmadığından ve

- Birden sonraki işverenlerden elde ettiği ücretleri toplamı (150.000 TL + 100.000 TL=) 250.000 TL, aynı Kanunun 103. Maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 330.000 TL) aşmadığından,

ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

Örnek 25: Serbest meslek erbabı Bay (D)'nin serbest meslek kazancının yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden elde edilen ücret geliri ile tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Serbest meslek kazancı	: 1.200.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	: 2.000.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	: 200.000 TL
İşyeri kira geliri	: 200.000 TL

Bay (D), serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verecektir.

İkinci işverenden alınan ücret geliri GVK'nın 103. Maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 330.000 TL) ve ücret gelirleri toplamı aynı Kanunun 103. Maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aşmadığından, ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri toplamı (900.000 TL + 200.000 TL=) 1.100.000 TL, GVK'nun 103. Maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 330.000 TL) aştığından, işyeri kira geliri de beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 26: Bay ©'nin 2025 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ve işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret : 3.000.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret : 1.000.000 TL

İşyeri kira geliri : 320.000 TL

Ücret gelirleri toplamı GVK'nın 103. Maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 4.300.000 TL) aştığından, bu gelirler için beyanname verilecektir.

İşyeri kira geliri 320.000 TL ise, aynı Kanunun 103. Maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 330.000 TL) aşmadığından beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 27: Almanya'da ikamet eden Mükellef (A), Ankara'da bulunan konutunu kiraya vermiş ve 2025 yılına ait 20.000 Avro kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir. Tahsilatın yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası Avro alış kuru 50 TL kabul edilmiştir.

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

Gayrisafi İrat Toplamı (20.000 € x 50 TL)
: 1.000.000 TL

Vergiden İstisna Tutar
: 47.000 TL

Kalan (1.000.000 TL – 47.000 TL)
: 953.000 TL

Götürü Gider (953.000 TL x %15)
: 142.950 TL

Vergiye Tabi Gelir (953.000 TL – 142.950 TL)
: 810.050 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi
: 188.517 TL

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

1. Verginin Konusu

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

2. Mükellefiyet Çeşitleri

Kurumlar vergisi açısından sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır.

2.1. Tam Mükellefiyet

Kurumlardan kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceklerdir.

2.2. Dar Mükellefiyet

Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece yani Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

3. Muafiyetler ve İstisnalar

3.1. Muafiyetler

KVK'nun 4. maddesinde sayılan kurumlar ile diğer özel kanunlar vasıtasıyla çeşitli kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu kurumlar; genellikle kamu kurumları ile eğitim, sağlık, kültür gibi temel kamu hizmetleri alanında faaliyet gösteren kurumlardır.

3.2. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasında sayılmış olup bazı istisna kazançlara ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

3.2.1. İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

(1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar,

(2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

(3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının VUK'nun 279. maddesi kapsamında değerlenmesinden kaynaklanan değer artış kazançları,

Diğer yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 2.8.2024 R.G. tarihli 7524 sayılı Kanun ile KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin yukarıda belirtilen son cümlesi "Diğer yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç, kâr payları bu istisnadan yararlanamaz." şeklinde değiştirilmiştir.

Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanun değişikliğiyle 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, KVK'nun 5/1-d maddesinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) mezkur maddede öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, gayrimenkul gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir. KVK'nun 5/1-a maddesinde düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanmanın temel şartı, kâr dağıtımına konu olan kazançların ilk aşamada kâr dağıtan kurum bünyesinde vergilendirilmesi olduğundan, kâr dağıtımı şartını sağlayan ve bu nedenle KVK 5/1-d istisnasından

faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir.

Kâr dağıtımı şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir. İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin kârın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da kâr payını elde eden kurum tarafından kârın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Örnek: (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde, taşınmazlardan elde ettiği kazançlarının %50'sini dağıtması nedeniyle, 5. maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmış ve elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödememiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2026 yılı Mayıs ayında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (B) A.Ş.'ne 1.000.000 TL kâr payı ödemesi yapılmıştır. (B) A.Ş. tarafından elde edilen 1.000.000 TL kâr payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç ortaklık bünyesinde istisna nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmadığından, iştirak kazançları istisnasından yararlanılamayacaktır.

Yatırım fon ve ortaklıkları, taşınmazlardan elde etmiş olduğu kazancının %50'sini ortaklarına kâr payı olarak dağıtması durumunda, KVK 5/1-d hükmüne göre istisnadan yararlanabilmekte olup, taşınmazlardan elde etmiş oldukları kazanç üzerinden KVK'nun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir. Yatırım fon ve ortaklıklarından kâr payı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, kâr payı dağıtımına esas kazançları, fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde ettikleri kâr payının tamamını iştirak kazançları istisnasına konu etmeleri mümkün değildir. Ancak, yatırım fon ve ortaklıkları tarafından ödenen asgari kurumlar vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kâr payına isabet eden kısmının tabi olunan kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanan kazanç kısmı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkündür.

Örnek: (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazancı için Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmıştır. Ortaklık bu dönemde taşınmazlardan elde etmiş olduğu 5.000.000 TL kazanç üzerinden %10 oranında 500.000 TL asgari kurumlar vergisi ödemiştir. Ayrıca, Ortaklık taşınmaz gelirlerinin %50'sini ortaklarına dağıtmıştır. (B) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin ortağı (D) A.Ş., bu Ortaklıktan 1.000.000 TL kâr payı elde etmiştir. Bu durumda (D) A.Ş., [(asgari vergi oranı/tabi olunan kurumlar vergisi oranı) x kâr payı geliri] [(10/25) x 1.000.000=] 400.000 TL kâr payı gelirini iştirak kazançları istisnasına konu edebilecektir

3.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

3.2.2.1. Yurt Dışı İştirakin Ödenmiş Sermayesinin En Az %50'sine Sahip Olunması Durumunda İstisna Uygulaması

7491 sayılı Kanunla KVK'nun yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5/1-b maddesinde 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikle;

- İştirak edilen şirketin yurt dışında mukim anonim veya limited şirket statüsünde olması,
- İştirak edilen şirketin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması,
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

şartlarının birlikte sağlanması halinde kurumların söz konusu kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkan tanınmıştır.

23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'i ile istisna uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki hususlara açıklık getirilmiştir.

- İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayenin en az %50'sine sahip olma şartı açısından, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla geçerli olan oran dikkate alınacaktır.
- Söz konusu kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.
- Elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.
- İstisna kapsamında değerlendirilmeyen iştirak kazancının %50'lik kısmı için yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler ise ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Örnek: (T) A.Ş., yurt dışında bulunan limited şirket statüsündeki (D) GmbH şirketine, ödenmiş sermayesinin %70'ine sahip olmak suretiyle 28/11/2022 tarihinde iştirak etmiş ve söz konusu şirketten 30/6/2023 tarihinde 30.000 Avro kâr payı geliri elde etmiştir. Elde edilen kâr payı mükellef kurum tarafından 5/12/2023 tarihinde Türkiye'ye transfer edilmiştir. Kazancın elde edildiği hesap dönemi itibarıyla (D) GmbH'nin bulunduğu ülkede gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü oranı %5'tir.Buna göre, (T) A.Ş.'nin, ödenmiş sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip olduğu yurt dışı mukimi kurumdan elde ettiği iştirak kazancı, 2023 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihten önce Türkiye'ye transfer edildiğinden söz konusu kazancın yarısı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. Diğer taraftan, istisna kapsamında değerlendirilmeyen iştirak kazancının %50'lik kısmı için yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler ise ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

3.2.2.2. Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3.2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Satışa konu iştirak hisselerinin elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması gerekmektedir.

3.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

3.2.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,
- Anılan fon veya ortaklıkların Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden müstesna kılınmıştır.

Ancak bu istisna, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanunun 32. maddesiyle yapılan değişiklikle bu istisnadan faydalanılabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile istisna uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki hususlarda açıklamalarda bulunulmuştur.

Taşınmazlardan elde edilen kazançlardan; Ticari mal niteliğinde taşınmazlardan elde dilen kazançlar, taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde edilen kazançların anlaşılması gerekmektedir.

Taşınmazlar dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kâr dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır. Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kâr dağıtımı şartı aranmayacaktır.

Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki

kazancın %50'si dağıtıma konu edilecektir.

VUK'nun geçici 33. maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, fon ve ortaklıkların enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamamaktadır. Ancak dönem kârı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlendiğinden, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek: (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 yılında elde ettiği kazançlar aşağıdaki gibidir.

Kazanç/Gelir	**Tutar (TL)**
Menkul kıymet gelirleri	10.000.000
Taşınmaz satış kazancı	30.000.000
Taşınmaz kira geliri	10.000.000
Toplam kazanç tutarı	50.000.000

Bu durumda (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde etmiş olduğu 40.000.000 TL kazancın %50'si olan 20.000.000 TL'nı, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak ortaklarına dağıtması şart olup, söz konusu tutarı dağıtması halinde 50.000.000 TL ortaklık kazancının tamamı 5. maddenin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecektir (kâr dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir). Belirtilen sürede kâr dağıtımı şartının sağlanmaması durumunda ise (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam 50.000.000 TL kazancının tamamı için istisnadan yararlanamayacaktır. Bu durumda, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan faydalanılmaması halinde yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

3.2.6. Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazancı İstisnası

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kurumların Sermaye Piyasası Kurulu'ndan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonu katılma paylarının satışından elde edecekleri kazançlarının %75'inin, diğer şartların da sağlanması kaydıyla KVK'nun 5/1-e maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edileceği belirtilerek, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne eklenmiştir.

32735 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 9160 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile halihazırda %75 olarak uygulanmakta olan istisna oranı %50'ye düşürülmüştür. 9160 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 27.11.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca, 7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde değişiklik yapılmış ve kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiştir. Öte yandan, Kanunun 22. maddesiyle KVK'na eklenen geçici 16. madde ile yukarıda açıklanan düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için KVK'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinin değişiklik öncesi hükümlerinin uygulanması sağlanmaktadır. Şu kadar ki, düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih olan 15 Temmuz 2023'ten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilecek kazançlara %50 yerine %25 oranında istisna uygulanacaktır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim

yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendine göre, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisselerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den de istisnadır. Menkul kıymet ticareti ile iştigal eden mükellefler söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.

7456 sayılı Kanunun 7. maddesindeki düzenleme kapsamında, KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendinde yer alan kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan "taşınmazların" satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinde uygulanan KDV istisnası yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte, kurumların aktiflerinde bulundurdukları ve ticaretini yapmadıkları iştirak hisselerinin tesliminde ise KDV istisnası uygulanmaya devam edilecektir. Kurumlar söz konusu istisnadan iştirak hisseleri itibariyle yararlanmaya devam edeceklerdir. 7456 sayılı Kanunun 8 inci maddesindeki düzenlemeyle, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 15 Temmuz 2023'ten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların satışında ise eski hükümler geçerli olacak, KDV istisnası devam edecektir.

3.2.7. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'na Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

3.2.7.1. Bankalara Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'na Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna

KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

3.2.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması

Bankacılık Kanunu'na tabi bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerden (taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu hisse senetleri, intifa senetleri, rüçhan haklarından) taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

3.2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları

KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) (2018-2019-2020 hesap dönemlerinde %22, 2021 hesap döneminde %25, 2022 hesap döneminde %23, 2023, 2024 ve 2025 hesap döneminde %25) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

3.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

Yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Uygulamada, inşaat, onarma ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı "teknik hizmetlerin" yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi 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 iş yeri veya daimî temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.

3.2.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü alınmak koşuluyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Düzenlemede ayrıca, Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İstisna süresinin başlangıcı, söz konusu kuruluşların faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren başlayacaktır.

3.2.11. Risturn İstisnası

KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

3.2.12. Yabancı Fon Kazançlarında İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/A maddesine göre;

(1) Kanunun 2. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulu'nca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi,

kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaz. Bu kazançlar için beyanname verilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.

a) Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticiliği yapan şirketin mutat faaliyetleri arasında yer alan işlemlerden olması.

b) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsale uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması.

c) Portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından, verilen hizmet mukabilinde emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmesi.

ç) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması.

Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esasları 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.13. Yabancı fon kazançlarının ve bu fonların portföy yöneticiliğini yapan şirketlerin vergisel durumu" başlıklı bölümünde detaylı şekilde açıklanmıştır.

3.2.13. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

%50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.

İstisnanın uygulanabilmesi için;

a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 22/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde veya 6769 sayılı Kanunun 3. maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.

İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

Yukarıdaki düzenleme gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır. İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanılan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

Söz konusu düzenleme ile ilgili olarak 8 Seri No.lu KVK Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğine eklenen 5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna başlıklı bölümde detaylı açıklamalara ve pek çok hesaplama örneklerine yer verilmiştir.

3.2.14. Sat-Geri Kirala Uygulamasında İstisna

KVK'nun 5/1-j bendinde yer alan düzenleme uyarınca, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu düzenleme ile ilgili detaylı açıklamalar, 11 Seri No.lı KVK Genel Tebliği ile 1 Seri No.lı KVK Genel Tebliğine eklenen 5.15. no.lı "Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması başlıklı bölümde yapılmıştır.

3.2.15. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna

KVK'nun 5/k maddesi uyarınca, her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından varlık kiralama şirketinden devralındığı tarihten itibaren bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esasları, 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.16. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması" başlıklı bölümünde açıklanmıştır.

3.3.Diğer Kanunlardaki Bazı İstisnalar

3.3.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı TUGS Kanunu'nun 12. maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, TUGS'ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; TUGS'ne kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin TUGS'ne kaydettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan

anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

TUGS'ne kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.12.1. Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna" başlıklı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2028[16] tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Konuyla ilgili geniş açıklamaya rehberin "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri" bölümünde yer verilmiştir. Aynı zamanda teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerle ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

7033 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesine eklenen fıkra kapsamında; Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde uygulanmakta olan kazanç istisnası hükmünün, gayri maddi haklardan elde edilen kazançlar açısından uluslararası standartlarla uyumlu hale getirmeye yönelik düzenlemeler yapmak üzere Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir. Cumhurbaşkanı bu yetkisini 19.10.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan BKK ile kullanmış ve yetki verilen konularda esasları belirlemiştir. Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen esaslar, 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/06/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 19.10.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7263 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen önemli düzenlemelerden biri de teknokentlerde faaliyette bulunan girişimci firmalara yatırım yapma zorunluluğunun getirilmesidir. Söz konusu düzenlemeye göre;

1 Ocak 2022 tarihinden itibaren 4691 sayılı Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın %2'si pasifte geçici bir hesaba aktarılacaktır.

Aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın oluştuğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da bu Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır.

Öte yandan, 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe giren 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararıyla yukarıdaki oran ve tutarlar aşağıdaki şekilde güncellenmiştir.

- Pasifte geçici bir hesaba aktarım yükümlülüğünün doğması için gerekli olan yıllık beyanname üzerinden yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarının alt sınırı 1.000.000 Türk lirasından 2.000.000 Türk lirasına yükseltilmiş,

- Pasifte geçici bir hesaba aktarım oranı %2'den %3'e çıkarılmış,

- Yıllık bazda geçici bir hesaba aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün üst sınırı 20.000.000 Türk lirasından 100.000.000 Türk lirasına artırılmıştır.

31.12.2025 tarih ve 33126 (5. Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 10803 sayılı Cumhurbaşkanı kararıyla Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknokent kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin fon

16 03.02.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7263 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Yönetici şirketlerin Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilme süresi 31.12.2023 tarihinden 31.12.2028 tarihine kadar uzatılmıştır.

ayırma ve girişim sermayesi yatırımında bulunma yükümlülüklerine dair yasal düzenlemelerde değişiklik yapılmıştır. Bu kapsamda, pasifte geçici bir hesaba aktarım yükümlülüğünün doğması için gerekli olan yıllık beyanname üzerinden yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarının alt sınırı 2.000.000 TL'dan 5.000.000 TL'na yükseltilmiştir. Pasifte geçici bir hesaba aktarım oranı ile yıllık bazda geçici bir hesaba aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün üst sınırında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Pasifte geçici bir hesapta fon ayırma oranı %3; yıllık bazda geçici bir hesaba aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün üst sınırı ise 100.000.000 TL olarak uygulanmaya devam edilecektir. 10803 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarının alt sınırını 2.000.000 TL olarak belirleyen 15.12.2023 tarihli ve 7953 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2026 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle 5.000.000 TL tutarındaki alt sınırın, 2026 yılında yapılacak fon ayırma ve fon yatırım işlemlerinde esas alınması gerektiği görüşündeyiz.

Bu kapsamda, 2025 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanacağı Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarı 5.000.000 Türk lirasından fazla olan mükelleflerin yararlandıkları indirim ve/veya istisna tutarının %3'üne isabet eden tutarı 2026 yılında geçici fon hesabına aktarmaları ve aktarılan tutarları, 2026 yılı sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alımında kullanmaları veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak koymaları gerekmektedir.

İndirim ve istisna uygulamasından tam yararlanabilmek adına, geçici hesaba aktarılan tutarların geçici hesabın oluştuğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması gerekmektedir.

Teknopark kazanç istisnasının uygulama usul ve esaslarına dair 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna" başlıklı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca rehberimizin "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi ile belirli şartlarda firmaların bu bölgede yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmek suretiyle müktesep hakları korunmuştur. Konuyla ilgili geniş açıklama rehberin "Serbest Bölgeler" bölümünde ele alınmıştır. Aynı zamanda serbest bölgelerde elde edilecek kazanca istisna uygulaması ile ilgili olarak 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası" başlıklı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.4. KVK'nun Geçici 14. Maddesi Kapsamında Kur Korumalı Mevduat Hesabından Doğan Kazanç İstisnası

2021 yılının son çeyreğinde Merkez Bankası'nın politika faizini indirmesi ile döviz kurlarında başlayan hareketlenme ivmelenerek artmıştır. Türk lirasında yaşanan bu değer kaybının ve dövize olan yönelişin durdurulması amacıyla da kur korumalı mevduat düzenlemesi yapılmıştır. Başlangıçta gerçek kişiler için yapılan bu düzenleme daha sonra tüzel kişiler ile yurt dışında yaşayan gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışı hesaplarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Söz konusu düzenleme ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'na 7352 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Geçici 14'üncü madde eklenmiş olup, düzenleme aşağıdaki gibidir.

(1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı,

bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,

b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

(2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/06/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 30/06/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(4) Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/06/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Cumhurbaşkanı bu istisnayı 30/06/2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulatmaya yetkilidir.

(5) Bu madde kapsamındaki istisnalar 30/06/2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.

(6) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnayla sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

(7) Bu maddenin birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.

(8) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”

Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esaslarına ilişkin detaylı açıklamalar 11.02.2022 tarih ve 31747 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği’nde (Seri No:19) yapılmıştır.

15.02.2025 tarih ve 32814 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2025/6 sayılı T.C. Merkez Bankası Tebliği ile 2021/14 sayılı Tebliğde değişiklikler yapılmıştır. 2025/6 sayılı Tebliğ ile yurt içi yerleşik tüzel kişilerin bankalarda mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsinden katılım fonu hesabı bakiyelerinin, hesap sahibinin talep etmesi halinde dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilmesine imkan sağlayan düzenlemeler 2021/14 sayılı tebliğ metninden

çıkarılmıştır.

23.08.2025 tarih ve 32995 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2025/20 sayılı T.C. Merkez Bankası Tebliği (TCMB) ile 2021/14 sayılı Tebliğe geçici 1. madde eklenerek, 23.08.2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil), 2021/14 sayılı Tebliğ kapsamında KKM hesabı açılmayacağı, açılmış hesapların yenilenmeyeceğine dair düzenleme yapılmıştır. Ayrıca, TCMB tarafından yapılan 23.08.2025 tarihli ve 2025-45 sayılı basın duyurusunda, TCMB'nin, KKM hesabı açma ve yenileme işlemlerinin (YUVAM hesapları hariç) 23 Ağustos 2025 tarihi itibarıyla sonlandırılmasına karar verildiği, bu tarih öncesinde açılmış hesapların vadeleri sona erdiğinde ilgili tebliğlerin yürürlükten kaldırılacağı belirtilmiştir.

3.4. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İsabet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi

KVK'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Buna göre iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

7440 sayılı Kanunla, 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklik uyarınca KVK'nun 19/1. maddesi kapsamında;

- İştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya
- İştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi devraldığı durumlarda,

iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasına tekabül eden ve 01.01.2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılmasının mümkün olacağı hükme bağlanmıştır.

Örnek: (A) A.Ş., (B) A.Ş.'nin hisselerini 17/3/2020 tarihinde 5 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 10/2/2021 tarihinde (A) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında (B) A.Ş.'ni devralmıştır. Bu durumda (A) A.Ş., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir.

Örnek: (D) A.Ş., (E) A.Ş.'nin hisselerini 2/4/2019 tarihinde 7 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 3/7/2022 tarihinde (E) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 19. maddesi kapsamında (D) A.Ş.'ni devralmıştır. Bu durumda (E) A.Ş., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir. Diğer taraftan, söz konusu örneklerde açıklandığı şekilde devir tarihi ile 31/12/2022 tarihi arasında oluşan finansman giderleri ise devir alan şirketlerce kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

4. Kurum Kazancının Tespiti

4.1. Genel Olarak

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, GVK'nun zirai kazancın tespitine ilişkin hükümleri de dikkate alınır. Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, VUK'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nun ticari kazancın tespitinde indirilecek ve indirilmeyecek giderlere ilişkin hükümlerine uyulması gerekmektedir.

4.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlemesi ile belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir. Yurt dışı kurumun, "kontrol edilen yabancı kurum" kabul edilmesi için, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle söz konusu kurumu kontrol etmeleri gerekir. Burada sözü edilen "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı" ya da "birlikte" ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede

belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmiştir. Kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kârdan bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısmın matraha dahil edilerek vergilendirilebilmesi için aşağıda yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

1. Şart: İştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. Ticari, zirai veya serbest meslek kazancı belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilecek ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılacaktır. Örneğin, kurumun toplam 100 olan yurt dışı iştirak hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun:

Ticari hasılat	: 30
Kâr pay ı	: 10
Faiz	: 50
Menkul kıymet satış geliri	: 10

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayrisafi hasılata oranı (70/100=) %70 olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşullardan biri gerçekleşmiş olacaktır.

2. Şart: Yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması gerekir. Vergi yükü ilgili ülkede tahakkuk eden verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Örneğin, kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 10 ise vergiye tabi kazanç 100 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da %15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı (100/2 x 0,15=) 7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâra oranı da (7,5/90=) %8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da efektif vergi yükü %8,33 olduğu için, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen "% 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü" taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır.

3. Şart: Yurt dışındaki iştiraklerin "kontrol edilen yabancı kurum" çerçevesinde değerlendirilebilmesi için ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsa dahi madde kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir. Yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL'ye çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

Yurt dışı iştiraklerin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kârları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir anlatımla ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Yurt dışı iştirakten elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır. Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibarıyla halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır.

4.3. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancının Tespiti

Dar mükellefiyette safi kurum kazancı KVK'nun 22. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

(1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî

veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

(4) Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için Kanunun 12. maddesinde yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.

(5) Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcinin aktifine kaydedilir.

4.4. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancının tespiti konusunda KVK'nun 23. maddesinde aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir

(1) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

(2) Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

a) Kara taşımacılığında %12,

b) Deniz taşımacılığında %15,

c) Hava taşımacılığında %5,

olarak uygulanır.

(3) Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

b) Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

5. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

5.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

GVK'na göre indirilebilecek giderler, rehberimizin "Gelir Vergisi Kanunu" bölümünde, ticari kazançlar kısmında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

5.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

KVK'nun 8. maddesine göre, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hâsılattan indirebilirler.

a. Menkul kıymet ihraç giderleri.

b. Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

c. Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

ç. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı.

d. Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları.

e. Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları, giderler arasında gösterilemez.

Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kara eklenir.

5.3. Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı

Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.

Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, KVK'nun 13. maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için;

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi, şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.

5.4. Finansal Kiralama ve Finansman Şirketleri Tarafından 6361 Sayılı Kanunun 16. Maddesi Kapsamında Ayrılacak Karşılıklar

Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun "Karşılıklar" başlıklı 16. maddesi uyarınca ayrılan özel karşılıkların tamamının ayrıldıkları yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu düzenleme 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önce anılan kurumlarca ayrılan özel karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

6. Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler

KVK'nun 9. maddesinde, kurumların faaliyetleri ile ilgili doğan zararlarının maddede belirtilen şartların da gerçekleşmesi durumunda, sonraki dönemlerde doğan kazançlardan indirilmesine izin verilmektedir.

6.1. Zarar Mahsubu

Ekonomik faaliyetin ana amacı kâr elde etmek olmakla beraber, zaman zaman ticari faaliyet zararla sonuçlanmaktadır. KVK'nun 9. maddesine göre zarar mahsubu; geçmiş yıl zararları, devralınan kurum zararları ve yurt dışı faaliyetlerden oluşan zararlar için düzenlenmiştir.

6.1.1. Geçmiş Yıllar Zararları

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan mali zarar 5 hesap dönemi boyunca oluşacak kârlara mahsup edilebilir.

6.1.2. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubu

Devir ve bölünme durumunda zarar mahsubu devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları,
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları da kazançlarından indirebileceklerdir.

Öz sermaye tutarından kasıt, devralınan kuruma ilişkin bilanço aktif toplamından bilançoda yer alan borçların düşülmesi sonucu bulunacak tutardır. Ancak söz konusu zarar mahsubunun yapılabilmesi için

- Devralınan veya bölünen kurumun son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan "devralınan kurumun faaliyetine devam" şartı, "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızi hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılacaktır.

6.1.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, belirtilen koşullar dahilinde bu zararlar da kurum kazancından indirebilecektir. Ancak Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

6.2. Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesinde yer alan;

- Sponsorluk Harcamaları,
- Bağış ve Yardımlar,
- Girişim Sermayesi Fonu,
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler,
- Korumalı iş yerlerine (ruhsal veya zihinsel engelli çalıştırmaya özel 5378 sayılı kanun kapsamında kurulan iletmeler) özel korumalı iş yeri indirimi,
- Nakit sermaye artışı indirimi,

kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kanunda ve ilgili genel tebliğlerde yer verilen sınırlama ve şartlara uymak kaydıyla ve kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle (Ar-Ge İndirimleri ve nakit sermaye artışı indirimi hariç) sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.

Ar-Ge indirimi eskiden KVK'nun 10. maddesinde yer almaktaydı. Ancak yapılan yasal düzenleme ile Ar-Ge indirimi düzenlemesi hem KVK hem de GVK metinlerinden çıkarılmış ve 5746 sayılı Kanunda

özel olarak düzenlenmiştir. 5746 sayılı Kanunda Ar-Ge harcamalarının (kapsam dahilinde olan harcamaların) KVK'nun 10. maddesi kapsamında beyana tabi kazançtan indirilebileceği açıklanmıştır. Bu nedenle bu bölümde Ar-Ge indirimi konusuna girilmemekle birlikte, rehberde 5746 sayılı Kanuna ayrı bir başlık altında detaylı olarak yer verilmiştir.

6.2.1. Sponsorluk Harcamaları

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Firmalar, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan reklam harcamalarını gider olarak vergiden düşebiliyorken, KVK'nun 10/1-b maddesinde şartları belirtilen spor sponsorluğuna ilişkin harcamalar ve KVK'nun 10/1-d bendinde Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen kültürel sponsorluk harcamaları gider olarak değil kazanç bulunması halinde beyanname üzerinde ayrıca göstermek suretiyle indirim şeklinde dikkate alabileceklerdir. Bunların dışındaki sponsorluk harcamalarının (sosyal sponsorluk, sanat sponsorluğu, çevre sponsorluğu ... vb.) vergi mevzuatında buna ilişkin bir düzenleme olmaması nedeniyle vergiye tabi kazançtan indirilmesi veya reklam, tanıtım harcaması olarak değerlendirilip doğrudan gider yazılması mümkün bulunmamaktadır. Uygulamada mükellefler sponsorluk niteliğindeki harcamalarını sehven de olsa reklam, tanıtım harcaması olarak değerlendirip indirim konusu yapabilmektedirler. Belirtmeliyiz ki yasa maddelerinde sponsorluk harcamaları reklam harcaması olarak değerlendirilmemiştir. Hatta aksine sadece yeterli kazanç bulunması halinde indirimine esas verilen harcamalar olarak görülmüştür.

Sponsorluğun doğası gereği içerisinde reklamı da barındırıyor olması sponsorluk harcamalarının firmalar tarafından reklam harcaması mı yoksa sponsorluk harcaması mı olduğu zorluğunu ortaya çıkarabilmektedir. Vergi mevzuatında sadece spor sponsorluğuna ve kültürel sponsorluğa değinilmiş olup bunun haricindeki sponsorluklara hiç değinilmemiştir. Sponsorluğun doğası gereği içerisinde reklamı da barındırıyor olması (sponsor olunan faaliyete ilişkin alanlarda, etkinliklerde firmaya ait logo/marka yazılması vb.) ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan veya dolaylı ilgili olmayan bu harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirilmesini gerektirmemelidir. Bu gibi harcamalar olması halinde mutlaka konusunda uzman bir meslek mensubundan görüş alınması tavsiyemizdir.

6.2.1.1. Spor Sponsorluğu

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür.

Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8. maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4. ve 13. maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara ayni ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4. maddesinde "belge", sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; "nakdi destek", sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; "ayni destek" ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır. Yönetmeliğin 12. maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabileceği; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de ayni olarak yapılmış olunması durumunda;

- İşletmenin varlıklarından ayni olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

- Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedi vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında ayni ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir. Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

6.2.1.2. Kültürel Sponsorluk

KVK'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamaların %100'ü yeterli kazanç bulunması halinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.1.3. Sponsorluk Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Sponsorluk harcamaları, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.

Yukarıda açıklanan sponsorluk harcamalarının muhasebe kayıtlarında öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmesi, kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç (indirime esas bir tutar) oluşması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle kazançtan indirilmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun indirime konu bir kazancının oluşmaması halinde söz konusu sponsorluk harcamaları kayıtlarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak kalacak, bu sayede cari dönemde zarar oluşursa ertesi hesap dönemi devredilebilecek mali zarar içinde yer almayacaklardır.

6.2.2. Bağış ve Yardımlar

6.2.2.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi
- Beyannamede ayrıca gösterilmesi gerekir.

İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

6.2.2.2. Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Eğitim, sağlık ve bakım hizmetleri ile dini hizmetleri geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemedeki "sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabiidir.

6.2.2.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

6.2.2.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Cumhurbaşkanı'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

6.2.2.5. Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne Yapılan Bağış veya Yardımlar

KVK'nin 10/f maddesi uyarınca Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "10.3.2.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir. Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

6.2.2.6. Yükseköğretim Kurumlarına Yapılacak Bağış ve Yardımlar

5904 sayılı Kanunla 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "nakdî" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Bu çerçevede 3.7.2009 tarihinden itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.2.7. Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi

Bağış ve yardımlar, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.

Yukarıda açıklanan bağış ve yardımların muhasebe kayıtlarında öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmesi, kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç (indirime esas bir tutar) oluşması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle kazançtan indirilmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun indirime konu bir kazancının oluşmaması halinde söz konusu bağış ve yardımlar kayıtlarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak kalacak, bu sayede cari dönemde zarar oluşursa ertesi hesap dönemi devredilebilecek mali zarar içinde yer almayacaklardır.

6.2.3. Girişim Sermayesi Fonu

Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı beyanname üzerinden vergiye tabi kazançtan indirilebilecektir.

6.2.3.1. İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

6.2.3.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faiziyle birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2024 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2024 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2023 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

Şirket beyan edilen gelirin [170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000] %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20 'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, Nisan/2025 sonuna kadar vereceği 2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2024 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen (10.000 x %25) 2.500 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20 'sini aşamayacaktır.

6.2.3.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması,

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

6.2.4. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/ğ maddesi uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %80'inin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6.2.4.1 İndirim Kapsamındaki Hizmetler

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %80'inin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

- Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,

- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.

6.2.4.2. İndirimden Faydalanma Şartları

6.2.4.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığı'nın izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'ine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığı'ndan alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Millî Eğitim Bakanlığı'ndan alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığı'nca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

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

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetlerinin ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

6.2.4.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili

ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumu'na düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

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

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

6.2.4.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

6.2.4.2.6. Kazancın Tamamının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi

- Kazançların bir kısmının Türkiye'ye transfer edilmesi durumunda, transfer edilen kısım da dahil olmak üzere indirimden yararlanılamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançların daha sonraki dönemlerde transfer edilmesi durumunda da söz konusu indirim uygulanmayacaktır.

- Kazançların ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren indirimden yararlanılabilmesi mümkün olacaktır.

- Ödemelerin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'de yapılması durumunda, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ayrıca Türkiye'ye transfer edilme şartı aranmayacaktır.

- İndirim kapsamındaki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları da indirim tutarının tespitinde dikkate alınacaktır.

Örnek: Yazılım alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (S) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği yazılım hizmeti karşılığında elde ettiği 800.000 TL kazancın tamamını 30/12/2023 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir.

Bu durumda, yazılım faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edildiğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkündür.

Örnek: Mimarlık alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (Ş) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği mimari çizim hizmeti karşılığında elde ettiği 500.000 TL kazancının; 400.000 TL'sini 10/4/2024 tarihinde, 100.000 TL'sini ise 5/7/2024 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir. Bu durumda, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmediğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkün değildir.

6.2.4.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı

6.2.4.3.1. İndirim tutarının tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %80'i, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

6.2.4.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme,

veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim ve sağlık hizmetleri ile veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılata oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

6.2.4.3.3. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığı'nın izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %80'ini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

6.2.4.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

6.2.5. Nakit Sermaye Artışı Teşviki (Sermaye Artırımında İndirim)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer indirimler" başlıklı 10. maddesinin (ı) bendine göre, sermaye şirketlerinin 1 Temmuz 2015 tarihinden sonra yapacakları nakit sermaye artışları üzerinden ilgili yasa maddesinde açıklanan şekilde yapılacak hesaplama sonucunda bulunacak tutar, şirketlerin vergiye tabi kurum kazancından indirilebilecektir.

Söz konusu yasa maddesinde Cumhurbaşkanı'na verilen yetkiye istinaden, 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, indirim oranı halka açık şirketlerde yapılan sermaye artışları ile sermaye artışını yatırım teşvik belgeli yatırımlar için kullanan şirketler için artırılmış, bir kısım şirketler için de sermaye artışında indirim oranı sıfır olarak belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan düzenlemelerden uygulama açısından önem arz edecek bazı hususlar aşağıda açıklanmaktadır.

6.2.5.1. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar

6.2.5.1.1. İndirimden yararlanamayacak olanlar

- Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri sermaye artırımı indiriminden yararlanamayacaklardır.

- Şahıs şirketleri (kollektif ile komandit şirketler) indirimden yararlanamayacaklardır.

- Bu çerçevede indirimden sadece sermaye şirketleri (Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) yararlanabilecektir.

6.2.5.1.2. İndirim oranının %0 olarak uygulanacağı şirketler ve işlemler

- Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için %0 olarak uygulanacaktır.

- Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- 9.03.2015 tarihinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin yürürlüğe girdiği 1.7.2015 tarihine kadar olan dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

6.2.5.1.3. İndirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacak sermaye artışları

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,

- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,

- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,

- Ortaklardan veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi (örtülü sermaye) kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerden kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,

İndirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

6.2.5.2. İndirim Oranları

(1) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi uyarınca uygulanacak indirim oranı %50 olarak belirlenmiştir.

(2) Yukarıda yer verilen %50 oranı;

a) Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimden yararlanılan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı:

1) %50 ve daha az olanlar için 25 puan,

2) %50'nin üzerinde olanlar için 50 puan,

b) Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan,

ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 7338 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeyle yurt dışından getirilen nakitle karşılanacak sermaye artışlarında yasada belirlenen faiz oranı üzerinden hesaplanacak tutarın %50'si yerine%75'inin indirim tutarı olarak dikkate alınabilecektir.

Düzenleme, 7338 sayılı Kanunun yayın tarihinden itibaren (26.10.2021) yapılacak nakdi sermaye artışlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

6.2.5.3. İndirim Uygulaması

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için Merkez Bankası tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Cumhurbaşkanı'nca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

A	B	C	Ç	D = (AXBXCXÇ)
Nakit sermaye artış tutarı	Ticari krediler faiz oranı	İndirim oranı	süre	İndirim tutarı

Bu indirim uygulamasında,

- **Nakdi sermaye artışı,** sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,

- **Ticari krediler faiz oranı,** Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranlarından "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını, [17]

- **Süre,** ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını ifade etmektedir.

6.2.5.4. Sermaye Artırımının Tescili ve Artırılan Tutarın Şirketin Banka Hesabına Yatırılması

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

17 2025 hesap dönemi için %45,34(Bankaların geriye dönük düzeltmeleri nedeniyle güncellenebilmektedir)
2024 hesap dönemi için %55,58
2023 hesap dönemi için %53,11
2022 hesap dönemi için %13,47
2021 hesap dönemi için %24,51
2020 hesap dönemi için %19,62
2019 hesap dönemi için %12,02
2018 hesap dönemi için %27,04
2017 hesap dönemi için %17,06
2016 hesap dönemi için %13,57

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,

- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

Örnek: (B) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 15.7.2015 tarihinde karar alınmış olup şirket ortaklarından Bay (F)'nin taahhüt ettiği tutar 2.000.000 TL, Bay (K)'nın taahhüt ettiği tutar ise 4.000.000 TL'dır. Taahhüt edilen tutarların %25'i olan 1.500.000 TL 30.7.2015 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 3.8.2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Şirket ortağı Bay (F) taahhüt ettiği sermayenin kalan kısmı olan 1.500.000 TL'yi, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 6.8.2015 tarihinde, şirketin diğer ortağı Bay (K) ise taahhüt ettiği sermayenin kalan 3.000.000 TL'lik kısmını 9.11.2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır. (B) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2015 yılı sonu itibarıyla Merkez Bankası tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı (örnek olarak varsayılan) %10'dur.

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce (B) A.Ş.'nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün %25'lik kısmı için bu kararın tescil tarihi olan 3/8/2015 tarihi esas alınmak suretiyle indirimden faydalanılması mümkündür.

Kararın tescil tarihinden sonra ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihler dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

Sermaye artırımına ilişkin karar 3.8.2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan 1.500.000 TL'lik kısmı için bu aydan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 1.500.000 TL x 0,10 x 0,50 x (5/12)

= 31.250 TL

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten sonra, taahhüt edilen sermayenin 1.500.000 TL'lik kısmı Bay (F) tarafından 6.8.2015 tarihinde, kalan 3.000.000 TL'lik kısmı ise şirketin diğer ortağı Bay (K) tarafından 9.11.2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan; bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldıkları aylardan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

Bay (F) tarafından yatırılan tutar için,

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 1.500.000 TL x 0,10 x 0,50 x (5/12)

= 31.250 TL

Bay (K) tarafından yatırılan tutar için,

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 3.000.000 TL x 0,10 x 0,50 x (2/12)

= 25.000 TL

Dolayısıyla, 2015 hesap döneminde 6.000.000 TL'lik sermaye artırımı üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam indirim tutarı (31.250 TL + 31.250 TL + 25.000 TL=) 87.500 TL olacaktır. Ayrıca, (B) A.Ş. 2016 hesap döneminde sermaye azaltımına gitmediği ve diğer şartları da sağladığı takdirde 6.000.000 TL'lik bu sermaye artırımının tamamı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplayabilecektir.

6.2.5.5. Sermaye Avanslarının Durumu

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

a) Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi ve

b) Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi

şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Dolayısıyla, **şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir.** Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımı gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır. [18]

Örnek: (B) A.Ş.'nin ortaklarından Bay (T)'nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10/5/2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırdığı 1.000.000 TL tutarındaki sermaye avansı, (B) A.Ş. tarafından 10/5/2016 tarihinde "Diğer Sermaye

18 TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin "Sermaye artırımında pay bedellerinin ödenmesi" başlıklı 6. Maddesinin 4. Fıkrası aşağıdaki gibidir:
"(4) Yurt dışından bankalar aracılığıyla halka açık olmayan şirketlerce sermaye artırım beyanıyla getirilen dövizin sermayeye eklenmesi ve sermaye artırımının belgelenmesi işleminin en geç üç ay içinde gerçekleştirilmesi gerekir. Bu süre zarfında getirilen dövizin sermayeye eklenmemesi ve sermaye artırımının belgelendirilmemesi halinde gelen döviz banka tarafından sahiplerine iade edilir. Şirket tarafından söz konusu dövizin kredi olarak kullanılmak istenmesi halinde bu maddenin onuncu fıkrası uyarınca işlem tesis edilir."
Buna göre, yabancı ortaklar tarafından ileride gerçekleştirilecek sermaye artışı için şirket hesabına yatırılan tutarların (sermaye artırım avanslarının) sermayeye eklenebilmesi için, en geç üç ay içinde sermaye artışının gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesi gereklidir. Aksi halde söz konusu tutarlar kredi işlemine tabi tutulacaktır.
Bilindiği üzere 15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ" ile "Sermaye Tamamlama Fonu" ilk defa Türk Ticaret Mevzuatında açık ve net bir şekilde yerini almıştır. Bununa birlikte vergi mevzuatında buna paralel düzenlemeler yapılmamıştı; aksine, ilgili takvim yılı sonuna kadar sermayeye eklenmeyen sermaye avansı/sermaye tamamlama fonu/zarar telafı fonu vb. adlar ile kayıtlara alınmış tutarların vergiye tabi kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınacağı yönünde görüşler içeren özelgeler bulunmaktadır. (Örnek: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 01.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı, 12.02.2013 tarih ve 64597866-KDV-1/1-21 sayılı ve 19.07.2019 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01-105[3]-14081 sayılı özelgelerini örnek olarak verebiliriz.)KVK'nın 6.maddesinde "13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir. Dikkat edileceği üzere burada sınırsız bir fon yaratma imkânı bulunmamaktadır. Yaratılacak fon tutarı "zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda" olacaktır. Bu miktarın üzerindeki fon tutarlarının yukarıda yer verdiğimiz özelge şeklindeki İdari görüşler kapsamında yine vergi incelemelerinde eleştiri konusu olabilecektir. Düzenleme 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)
Ayrıca, 26/12/2020 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan tebliğ ile "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğin "Sermayenin tamamlanması" başlıklı 9. Maddesinin 3. Fıkrasının sonuna **"Sermaye tamamlama fonu yalnızca zararların mahsup edilmesi suretiyle kullanılabilir."** düzenlemesi eklenmiştir. **Dolayısıyla "sermaye avansı" ile "sermaye tamamlama fonu" birbirinden ayrı şekilde ele alınması gereken işlemlerdir.**

Yedekleri" hesabına kaydedilmek suretiyle şirket kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Daha sonra (B) A.Ş.'nin nakdi sermaye artışına ilişkin karar 30/6/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek söz konusu tutarla ilgili sermaye artırımına ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Buna göre, ortak Bay (T) tarafından 10/5/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte "Diğer Sermeye Yedekleri" hesabına kaydedilerek şirket kayıtlarına geçirilen bu tutar için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği 30/6/2017 tarihinden itibaren indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür.

6.2.5.6. İndirimden Faydalanma Süresi

05.07.2022 tarih ve 31887 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 7417 Sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununun nakit sermaye artışında indirim uygulamasını düzenleyen 10. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde değişikliğe gidilerek sermaye şirketlerinin gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabilecekleri hükmü getirilmiştir. Öte yandan, bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Dolayısıyla, yeni düzenleme ile birlikte sermaye şirketlerinin gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere süre sınırlaması olmaksızın izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabilmeleri uygulamasına son verilmiştir.

Bununla birlikte, söz konusu düzenleme ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. maddenin 13. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, 05.07.2022 tarihinden önce sermaye artırımı yapan veya ilk defa kurulan şirketler için 2022 yılı hesap dönemi dahil olmak üzere nakit sermaye artırımı indirimi beş hesap dönemi için daha uygulanabilecektir.

Örnek: (BB) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 3/8/2015 tarihli genel kurul kararı 24/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (BB) A.Ş. 2015 hesap döneminde 5 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece 2022 hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi daha (2026 hesap dönemi sonuna kadar) anılan indirimden ayrı ayrı yararlanmaya devam edebilecektir."

6.2.5.7. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri

Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde, bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek: 2023 hesap döneminde gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışları üzerinden 50.000 TL indirim tutarı hesaplamış olan (D) A.Ş. bu hesap dönemindeki mali zararı nedeniyle indirimden yararlanamamıştır. (D) A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği 50.000 TL'lik indirim tutarı sonraki dönemlere devredecektir. İzleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, 2023 hesap döneminde indirilemeyen bu tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ilgili dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.5.8. Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulama

İndirim tutarının hesaplanmasında Merkez Bankası tarafından "yararlanılan yıl için en son açıklanan" ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından bu indirimden sadece hesap döneminin sonu itibariyle (kurumlar vergisi beyannamesinde) yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2.5.9. Özel Hesap Dönemi

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla Merkez Bankası tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.

6.2.5.10. Sermaye Artışına İlişkin Vergi Dairesine İbraz Edilecek Evraklar, Kurumlar Vergisi Beyannamesi Ekinde Verilecek Bilgiler

İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırımı tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özetini kâğıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca, Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirime konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmeleri gerekmektedir.

6.2.5.11. Sermaye Azaltımı

İndirimden yararlanan sermaye şirketlerinin daha sonra sermaye azaltımı yapmaları halinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı için sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği ayı izleyen aydan itibaren bu indirimden yararlanmaları mümkün olmayacaktır.

Öte yandan, nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye şirketlerinin sermaye azaltımına gitmiş olmaları halinde, bu indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısım dikkate alınmayacaktır.

Şirketlerin sonraki dönemlerde sermaye artırımına gitmeleri halinde, şartları taşımaları kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarları için indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Örnek: (E) A.Ş.'nin sermayesinin 150.000 TL artırılmasına ilişkin olarak 9/5/2016 tarihinde genel kurul kararı alınmış, sermaye taahhüdünün %25'i olan 37.500 TL 11/5/2016 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Karar, 23/5/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek, taahhüt edilen sermayenin geri kalan kısmı olan 112.500 TL ise ortaklarca nakit olarak 27/6/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (E) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2016 yılı sonu itibarıyla Merkez Bankası tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı (örnek olarak varsayılan) %10'dur.

(E) A.Ş.'nin sermayesinin 120.000 TL azaltılmasına ilişkin genel kurul kararı 10/7/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. (E) A.Ş.'nin 2016 hesap döneminde yararlanabileceği indirim tutarı; taahhüt edilen sermayenin 37.500 TL'lik kısmı için kararın tescil tarihi olan 23/5/2016 tarihi, 112.500 TL'lik kısmı için ise bu tutarın ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırıldığı 27/6/2016 tarihi dikkate alınarak hesaplanacaktır.

37.500 TL için;

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 37.500 TL x 0,10 x 0,50 x (8/12)
= 1.250 TL

112.500 TL için;

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 112.500 TL x 0,10 x 0,50 x (7/12)
= 3.281,25 TL

(E) A.Ş. 2016 hesap döneminde (1.250 TL + 3.281,25 TL=) 4.531,25 TL'lik indirim tutarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabilecektir. 2017 ve 2018 hesap dönemlerinde ise diğer şartların da sağlanması kaydıyla, Merkez Bankası tarafından bu dönemler için açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınmak suretiyle söz konusu nakdi sermaye artışı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplanabilecektir.

10/7/2019 tarihinde sermaye azaltımı yapılmış olduğundan Ocak-Temmuz 2019 dönemi için 150.000 TL'lik sermaye tutarı üzerinden, Ağustos-Aralık 2019 dönemi için ise sermaye azaltımı dikkate alınmak suretiyle (150.000 TL – 120.000 TL=) 30.000 TL'lik sermaye tutarı üzerinden indirim tutarı hesaplanabilecektir.

Öte yandan, (E) A.Ş. sonraki dönemlerde sermaye artırımına gitmesi halinde, şartları taşıması kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarları için indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

6.2.6. 7412 Sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu Hükümlerine Göre Katılımcı Belgesi Alarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde Faaliyette Bulunan Kurumların Kazançları İçin Getirilen İstisna

26.11.2022 tarih ve 32025 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan "7421 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 20. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer indirimler" başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

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

Bu indirimden yararlanılabilmesi için kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması şarttır. Cumhurbaşkanı, bu bentte yer alan oranı, sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkilidir." Kanuna eklenen bent kapsamında, katılımcı belgesi alarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların transit ticaret faaliyetlerini ülkemizde yürütmeleri ve bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları ülkemize transfer etmelerini teşvik etmek amacıyla bu faaliyetlerinden elde edilecek kazancın %50'sinin kurum kazancından indirilmesine imkân tanınmıştır.

Söz konusu indirimden faydalanılabilmesi için;

- 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi alınarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunulması,
- Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılması veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinde (aracılık faaliyetinde/transit ticaret faaliyetinde) malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması,
- Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartlarının birlikte sağlanmış olması gerekmektedir.

Maddede ayrıca Cumhurbaşkanı'na bentte yer alan oranı sıfıra kadar indirme veya bir katına kadar artırma konusunda yetki verilmiştir.

İndirim uygulamasına ilişkin tali düzenlemeler ise 01.03.2023 tarih ve 32119 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Tebliğ düzenlemeleri doğrultusunda, indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir. Bu çerçevede, indirime konu kazanç ile buna bağlı

olarak kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, indirim kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve indirim kapsamında olan faaliyetlere hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren ve indirimden yararlanan şirket veya şubelere Cumhurbaşkanlığı Finans Ofisi tarafından verilen katılımcı belgelerinin bir örneğinin, indirimden faydalanılacak ilk hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, indirime konu edilen kazancın Türkiye'ye transfer edildiğini gösterir tevsik edici belgelerin, indirimden faydalanılan döneme ilişkin beyannamenin verilmesi gereken ayı izleyen ayın sonuna kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Söz konusu indirimden yararlanan şirketlerin indirime konu faaliyetleri dışındaki diğer gelirleri (kasadaki nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler gibi) ile olağan dışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

7. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

7.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler

GVK'na göre gider kabul edilmeyen ödemeler 41. maddede sayılmıştır. Bunlar ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmediklerinden hasılattan indirilmeleri mümkün değildir. (Tabii KKEG'ler sadece GVK Madde 41 ile sınırlı değildir. Rehberin GVK bölümünde "Ticari Kazançlar" kısmında belirttiğimiz üzere KKEG'ler, GVK Madde 40'ta giderleri kısıtlanan binek oto masraf ve maliyetleri, MTVK kapsamında binek oto MTV'leri, özel iletişim vergileri, dönemsellik gereği cari döneme ait olmayan masraf ve maliyetleri gibi oldukça geniş bir yelpazeye yayılmıştır.) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da bu giderler için GVK'ne paralel düzenlemeler yapılmıştır. GVK'nin 41. maddesinde sayılan giderlerin büyük bir kısmı teşebbüs sahibinin ticari varlığı ile özel varlığı arasındaki ayrımla ilgilidir. Rehberimizin, "Gelir Vergisi Kanunu" başlıklı bölümünün "Ticari Kazançlar" bölümünde GVK'ye göre indirilemeyecek giderler açıklanmıştır.

7.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilemeyecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde, kurum kazancının tespiti sırasında indirilmesine izin verilmeyen giderler aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

a. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

b. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

c. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d. Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

e. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

f. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

g. Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri.

h. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

ı. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si. Cumhurbaşkanı bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Söz konusu oran 90/1081 sayılı BKK ile %0 olarak belirlenmiştir. (4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 5727 sayılı Kanunla değişik 5. maddesi uyarınca; tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez.

i. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

j. 4/5/2007 tarihli ve 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunun ek 4'üncü maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri.

6322 sayılı Kanunla kanunen kabul edilmeyen giderlerin düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/9. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-(i) maddesine eklenen finansman gider kısıtlaması, finansman gider kısıtlama oranının Cumhurbaşkanı tarafından bugüne kadar belirlenmemesi nedeniyle uygulama alanı bulamamıştı. Ancak söz konusu oran 04.02.2021 tarih ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, 1.1.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere %10 olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede 1.1.2021 tarihinden itibaren,

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi hükümlerine göre, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun gider olarak indirilmesi kabul edilmeyecektir.

- Yine Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükümlerine göre, kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyecektir.

25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18) ile finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin açıklamalar getirilmiştir.

7.3. Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması

7.3.1. Genel Olarak

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-(i) bendi ile 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan belirleme kapsamında, **yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış** olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, **aşan kısımla sınırlı** olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının **%10'luk kısmı,** kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak **faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri** adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Söz konusu gider kısıtlaması uygulamasında;

- **Kredi kuruluşu:** 5411 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan mevduat ve katılım bankalarını,
- **Finansal kuruluş:** 5411 sayılı Kanunda kredi kuruluşları dışında kalan ve sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya bu Kanunda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ile kalkınma ve yatırım bankaları ve finansal holding şirketlerini,
- **Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri:** 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan şirketleri,
- **Finansman giderleri:** Yabancı kaynağın **kullanım süresine bağlı olarak doğan** her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,
- **Yabancı kaynaklar:** Bilançonun **kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,**
- **Yatırım**: İlgili duran varlık kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar yatırım projelerine ilişkin olarak "yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlenen tutarlar da dahil olmak üzere her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) **amortismana tabi iktisadi kıymetleri** ifade etmektedir.

7.3.2. Kapsama Giren Mükellefler

Finansman gider kısıtlaması, **yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan** kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

Ayrıca, finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi gerekmekte olduğundan bu düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,
- 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,
- 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri ile,
- 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

7.3.3. Finansman Gider Kısıtlamasının Uygulanacağı Dönem

Gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, **her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanunu'na göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi** yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edeceklerdir.

Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap dönemini kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak bilanço esas alınacaktır. Dolayısıyla, finansman gider kısıtlaması uygulaması ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla dikkate alınmıştır.

7.3.4. 01.01.2013 Tarihinden Önce Yapılan Borçlanmalara İlişkin Finansman Giderlerinin Durumu

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme (KVK 11/1-(i) bendi) 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup bu tarihten itibaren (bu tarih dahil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

Bu nedenle, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 01.01.2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 01.01.2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 01.01.2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

7.3.5. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları

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

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların **yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması** gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenen bilançolarında izlenen "satıcılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayrıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Diğer yandan **söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanunu'nun 280. Maddesi kapsamında değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir.**

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden **kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi** bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanlar ise finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın **grup şirketlerine aktarılması** halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, **krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması** gerekecektir.

Öte yandan, imalatçı veya tedarikçi şirketlerle imzalanan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak **dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri** üzerinden aynı değerle alınıp aynı değerle ihracatı gerçekleştirilen, malın üretimi veya tedarikine ilişkin tüm yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı veya tedarikçi şirketlerin sorumlu olması ve ihracattan doğan finansman yükünün aracılı ihracat sözleşmesinin tarafı olan imalatçı veya tedarikçi şirketlere aktarılması kaydıyla, bu işlemler nedeniyle dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır. Ancak, **dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi nam ve hesabına** yurt içinden satın aldıkları malların satışından doğan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Örnek 1: Öz kaynakları toplamı 800.000 TL olan (A) A.Ş.'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 100.000 TL'dir.

Dönem sonu itibarıyla (A) A.Ş.'nin yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı = 1.000.000 TL – 800.000 TL

= 200.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)
= 100.000 TL x (200.000 TL / 1.000.000 TL)

= 100.000 TL x %20

= 20.000 TL

Yabancı kaynağın öz kaynak tutarını aşan kısmına isabet eden finansman giderinin %10'luk kısmı olan (20.000 TL x %10=) 2.000 TL kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: Öz kaynakları toplamı 2.000.000 TL olan (B) A.Ş.'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 2.500.000 TL'dir. Şirketin bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 200.000 TL'dir.

(B) A.Ş. devam eden yatırımı dolayısıyla aynı dönemde kullanmış olduğu krediden kaynaklanan 60.000 TL'lik finansman giderini yatırımın maliyetine eklemiştir. (B) A.Ş.'nin bu dönemde yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Diğer taraftan, finansman giderinin yatırımın maliyetine eklenmiş olan kısmı %10'luk bu sınırlamaya tabi tutulmayacaktır.

Bu döneme ilişkin toplam 200.000 TL'lik finansman giderinin 60.000 TL'lik kısmı yatırımın maliyetine eklenmiş olduğundan finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacak tutar (200.000 TL – 60.000 TL=) 140.000 TL olacaktır.

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı = 2.500.000 TL – 2.000.000 TL

= 500.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)
= 140.000 TL x (500.000 TL / 2.500.000 TL)

= 140.000 TL x %20

= 28.000 TL

28.000 TL x %10 = 2.800 TL'lik finansman gideri ise kurum kazancının tespitinde KKEG olarak kabul edilecektir.

7.3.6. Geçici Vergilendirme Dönemlerinde Finansman Gider Kısıtlaması

Gerek geçici vergilendirme dönemlerinde gerekse yıllık dönemde finansman gider kısıtlamasına tabi olunup olunmayacağı hesap döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi **Vergi Usul Kanunu'na göre** çıkarılacak bilanço esas alınarak tespit edilecektir.

Önceki geçici vergilendirme dönemlerinde finansman gider kısıtlaması şartlarını taşımayan mükellefler, şartların oluştuğu geçici vergilendirme döneminden itibaren finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

7.3.7. Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşleri ile Uğraşan Mükelleflerde Gider Kısıtlaması Uygulaması

GVK'nun 42. maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin yanı sıra başka işlerin de bulunması halinde, yapılan finansman giderleri hangi yılın kâr veya zarar tutarının tespitinde dikkate alınıyorsa, o yılda gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Öte yandan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 01.01.2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olan ancak yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin kazancı işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edileceğinden henüz kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamış olan finansman giderlerinin, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yıl beyan edildiğine bakılmaksızın, gider kısıtlanmasına konu edilmemesi gerekmektedir.

7.3.8. Finansman Gideri Yanında Finansman Gelirinin De Bulunması Durumu

Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.

01.01.2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklardan doğan kur farkı giderleri 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Yabancı para kurlarındaki düşüş veya yükselişler nedeniyle, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kur farkı geliri veya kur farkı gideri söz konusu olabilmektedir. Şu kadar ki **aynı kaynağa** ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır.

Aynı dönem içinde olsa bile **farklı yabancı kaynaklara** ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu oluştuğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyecektir.

Örnek 1: (G) A.Ş. 10.05.2019 tarihinde kullanmış olduğu krediye ilişkin olarak 2019 yılında 100.000 TL, 2020 yılında 150.000 TL, 2021 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde 150.000 TL faiz ödemiş olup 2020 yılında 50.000 TL, 2021 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde ise 85.000 TL faiz geliri elde etmiştir. (G) A.Ş.'nin 31.03.2021 tarihindeki bilançosunda yer alan öz kaynaklar toplamı 9.000.000 TL, yabancı kaynakları toplamı ise 10.000.000 TL olup 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin finansman giderleri toplamı ise 200.000 TL'dır. 2019 yılında alınan krediye ilişkin olarak 2019 ve 2020 yıllarında ödenen (100.000 TL + 150.000 TL=) 250.000 TL faiz gideri 01.01.2021 tarihinden önce tahakkuk ederek ödenmiş olduğu için finansman gider kısıtlamasına tabi olmayacaktır. Ancak, her ne kadar kredi 10.05.2019 tarihinde kullanılmış olsa da bu krediye ilişkin olarak 01.01.2021 tarihinden itibaren katlanılan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

2021 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım = Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynak toplamı = 10.000.000 TL - 9.000.000 TL = 1.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri = Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

= 200.000 TL x (1.000.000 TL / 10.000.000 TL)

= 200.000 TL x %10

= 20.000 TL

Buna göre, (G) A.Ş. tarafından, 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi finansman gider kısıtlaması kapsamında (20.000 TL x %10=) 2.000 TL'lik faiz gideri kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

(G) A.Ş.'nin 2021 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde elde etmiş olduğu 85.000 TL'lik faiz geliri ise şirketin finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınmayacaktır.

Örnek 2: (H) A.Ş. 01.01.2022 tarihi itibarıyla (D) Bankasından 100.000 Avro banka kredisi kullanmış olup 31.12.2022 tarihinde anapara ve %5 faiz ödemesi yapılacaktır.

Geçici vergide kazancın hesaplandığı dönem	Tarih	Kur (TL)	Kur farkı Geliri (TL)	Kur farkı Gideri (TL)	FGK uygulamasında dikkate alınacak finansman gideri tutarı (TL)
Kredi kullanımı	1.01.2022	7,00			
1 Ocak - 31 Mart	31.03.2022	6,00	100.000,00	0,00	0,00
1 Nisan - 30 Haziran	30.06.2022	8,00	0,00	200.000,00	100.000,00
1 Temmuz - 30 Eylül	20.09.2022	7,10	90.000,00	0,00	10.00,00
1 Ekim - 31 Aralık	31.12.2022	7,50	0,00	40.000,00	50.00,00

Avro kuru, kredinin kullanıldığı 01.01.2022 tarihinde 7,00 TL olup 31.03.2022 tarihinde 6,00 TL, 30.06.2022 tarihinde 8,00 TL, 30.09.2022 tarihinde 7,10 TL ve 31.12.2022 tarihinde ise 7,50 TL olmuştur. 100.000 Avro tutarındaki krediye ilişkin geçici vergilendirme dönemlerinin son günü itibarıyla değerleme yapılmıştır.

(H) A.Ş.'nin geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi çıkarmış olduğu bilançolarında yapacağı mukayese sonucunda yabancı kaynak toplamının öz kaynak toplamını aştığının tespit edilmiş olması halinde, (D) Bankasından kullanmış olduğu 100.000 Avro kredi nedeniyle, ikinci geçici vergilendirme (1 Ocak – 30 Haziran) döneminde 100.000 TL, üçüncü geçici vergilendirme (1 Ocak – 30 Eylül) döneminde 10.000 TL ve dördüncü geçici vergilendirme (1 Ocak – 31 Aralık) döneminde ise 50.000 TL tutarında finansman gideri, gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

(H) A.Ş., kredi geri ödemesini 31.12.2022 tarihinde yapmış olup 2022 yılında finansman gideri kısıtlamasında, (D) Bankasından kullanmış olduğu bu kredi nedeniyle 2022 yılı için hesaplayacağı 50.000 TL kur farkı giderini dikkate alacaktır.

Öte yandan, (H) A.Ş.'nin Avro olarak ödeyeceği %5 oranında faiz tutarı da dönem sonundaki / işlem tarihindeki kura göre tespit edilecektir.

7.3.9. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Binek Otomobillerde Gider Kısıtlaması Uygulamaları Nedeniyle KKEG Olarak Dikkate Alınan Finansman Giderlerinin Durumu

İşletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

Örnek: 2021 yılı dönem başı öz sermaye tutarı 200.000 TL olan (I) A.Ş., ortağı (O) A.Ş.'den 1.000.000 TL borç almış ve 2021 yılında 100.000 TL faiz ödemiştir. Söz konusu şirketin 2021 yılı toplam finansman gideri 150.000 TL'dır.

Öte yandan, (I) A.Ş.'nin 31.12.2021 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarı 2.000.000 TL, öz kaynak tutarı ise 1.500.000 TL'dır.

Bu durumda, (I) A.Ş.'nin ortağı (O) A.Ş.'den aldığı borcun, dönem başı öz sermayenin 3 katı olan (200.000 TL x 3=) 600.000 TL'yi aşan (1.000.000 TL – 600.000 TL=) 400.000 TL'lik kısmı örtülü sermaye olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12 nci maddesi uyarınca örtülü sermaye olarak kabul edilen kısma isabet eden faiz tutarı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye nedeniyle ödenen faiz = 100.000 TL x (400.000 TL / 1.000.000 TL)

= 100.000 TL x %40

= 40.000 TL

(I) A.Ş.'nin 2021 yılına ilişkin toplam 150.000 TL'lik finansman giderinin 100.000 TL'lik kısmı ortak (O) A.Ş.'den alınan borca ilişkin olup bu tutarın örtülü sermayeye isabet eden kısmına ilişkin 40.000 TL'lik faiz gideri KKEG olarak kabul edilecektir. Finansman gider kısıtlaması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınacak tutar ise örtülü sermayeye isabet eden KKEG düşüldükten sonra kalan (150.000 TL - 40.000 TL=) 110.000 TL üzerinden hesaplanacaktır.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

150.000 TL – 40.000 TL = 110.000 TL

Aşan kısım = Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

= 2.000.000 TL – 1.500.000 TL = 500.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri = Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

= 110.000 TL x (500.000 TL / 2.000.000 TL)

= 110.000 TL x %25

= 27.500 TL

Buna göre, (I) A.Ş. tarafından 2021 yılında finansman gider kısıtlaması kapsamında (27.500 TL x %10=) 2.750 TL'lik faiz gideri kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2021 yılında örtülü sermaye kapsamında 40.000 TL, finansman gideri kısıtlaması kapsamında ise 2.750 TL olmak üzere finansman giderlerinin toplam 42.750 TL'lik kısmını kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

7.3.10. Adi Ortaklıklarda Finansman Gider Kısıtlaması

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmayıp, kazançları dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Bu nedenle, adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kâr veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında adi ortaklıklar, adi ortaklığı oluşturan ortaklardan ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Adi ortaklığın finansman giderleri, adi ortaklığın ortakları tarafından doğrudan kendi finansman giderlerine dahil edilmeyecektir. Ancak, bilançolarında yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aşan adi ortaklıklarda, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u ortakların hisseleri oranında, verecekleri beyannamelerinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

8. Örtülü Sermaye Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi uyarıca kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmakta ve örtülü sermayeye isabet eden faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurumlar vergisi kanunu uygulamasında gider olarak kabul edilmemesi olarak tanımlayabiliriz.[19]

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi, bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden[20] alınması ve belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması koşullarına bağlanmıştır.

Örtülü sermaye, ortakların işletmeye verdiği borçların öz sermayenin üç katını aşan kısmı olarak belirlenmiştir. Buna göre ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan toplam borçlanmaların, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılmıştır. Bu karşılaştırma sırasında:

- Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve
- Ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan,

banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketleri için %50 oranı değil, genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.[21]

Ayrıca öz sermaye karşılaştırmasında, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesi dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye uygulamasında kapsama giren borcun tümünün değil, sadece dönem başı öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faizlerin ve kur farklarının gider olarak kabul edilmemesi gereklidir. Böylece borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faizin ve kur farkının geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Tabii kurumun dönem başı özkaynakları negatifleri ise bu durumda örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalara ait faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin tamamı KKEG olacaktır. Diğer taraftan konu **finansman gider kısıtlaması yönünden** de özellik arz etmektedir. **Finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacak finansman giderlerinin bir kısmı örtülü sermaye kapsamında KKEG olarak dikkate alındıysa, bu durumda örtülü sermayeye isabet eden finansman gideri dışında kalan giderler finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.**

19 Konu hakkında 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinde oldukça detaylı düzenlemeler ve özellikli durumlara dair açıklamalar bulunmaktadır.

20 Ortakla ilişkili kişi;
- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurumu ya da
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10 unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

ifade etmektedir.
"Gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları, "kurum" ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

21 Bu nokta önemlidir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tanzim edilmiş bilançodan tespit edilecek dönem başı özkaynak tutarı esas alınacaktır. Bu durumda **Vergi Usul Kanunu değerleme hükümlerine aykırı şekilde kayıtlara alınan özkaynak tutarını azaltıcı veya arttırıcı rakamlar dikkate alınmamalıdır.**

Kurumların ortaklarının veya %10 veya daha fazla payı bulunan ortaklarla ilişkili olan kişilerin sağladığı **gayrinakdi teminatlar** karşılığında üçüncü kişilerden temin ettikleri borçlanmalar örtülü sermaye sayılacak tutarın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Kurumların ortaklarının veya %10 veya daha fazla payı bulunan ortaklarla ilişkili olan kişilerin sağladığı nakdi teminatlar karşılığında sağlanan krediler ise kötüye kullanımı engellemek amacıyla, borç/öz sermaye oranın hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacak; diğer bir ifadeyle örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir. [22]

Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya %10 veya daha fazla payı bulunan ortaklarla ilişkili olan kişilerin banka veya finans kurumlarından veya sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışındadır.

Örtülü sermaye kapsamında olsun veya olmasın borçlanmaların, transfer fiyatlandırması açısından normal koşullar altında değerlendirileceği ve örtülü sermaye düzenlemelerinin transfer fiyatlandırması işlemleri için bir istisna getirilmediği tabiidir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Ödenen faizin reddedilmesi nedeniyle her borç veren yönünden kâr payı olarak kabul edilecek tutarlar, reddedilen faiz tutarına, borç verenlerin verdikleri borçların toplam borca oranı dikkate alınarak belirlenecektir.

Örneğin,

- Ortak (A)'nın borç verdiği tutar 100
- Ortak (B)'nin borç verdiği tutar 200
- Ortak (C) Bankasının borç verdiği tutar ise 400 ve

İşletme öz sermayesinin 150 birim olduğu varsayımı ile, toplam borcun 450 birimi aşan kısmı örtülü sermaye sayılacak; bu hesaplamada ortak (C)'nin banka olması nedeniyle verdiği borç tutarının % 50'si olan (400/2=) 200 birim dikkate alınacaktır. Buna göre örtülü sermaye sayılacak olan tutar [(100+200+200) - (3 x 150) =] 50 birim olup bu tutarın dağılımı aşağıdaki gibidir:

{Ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarı = (Ortağın borç verdiği tutar/Örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacak toplam borç tutarı) x Örtülü sermaye tutarı}

- Ortak (A) için {(100/500) x 50= }10,
- Ortak (B) için {(200/500) x 50= } 20,
- Ortak (C) için {(200/500) x 50= } 20 ve

birime isabet eden tutarlar, ortaklara isabet eden kısım olarak dikkate alınacaktır.

8.1. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Kâr Payı Sayılması ve Yapılacak Düzeltme İşlemleri

8.1.1. Borç Verenin Tam Mükellef Kurum Olması

Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların

22 Kurumların ortaklarının veya %10 veya daha fazla payı bulunan ortaklarla ilişkili olan kişilerin nakit teminatları sayesinde temin edilen borçlar örtülü sermayede dikkate alınacaktır. Örneğin: Kurum ortağının nakit teminatı sayesinde alınan banka kredisi örtülü sermaye uygulamasında dikkate alınacaktır.

varlığı halinde **iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek;** kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Maliye özelgelerinde, borç verenin iştirak kazancı istisnası şeklinde düzeltme yapabilmesi, **borç alanın en az istisna tutulacak tutar kadar matrah beyan etmiş olması** gerektiği görüşü yer almaktadır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

8.1.2. Borç Verenin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması

Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

Ayrıca, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

Örneğin, (A) A.Ş., cari dönemde kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye niteliğinde olduğunu bilerek örtülü sermayeye isabet eden borçlara ilişkin olarak hesapladığı faizleri finansman gideri olarak dikkate almamıştır. Bu durumda, söz konusu faiz ödemeleri yapılmadığı sürece kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş. hakkında 2022 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu 2021 yılında tam mükellef gerçek kişi ortağından almış olduğu borçlara ilişkin gider kaydedilen faiz tutarları, örtülü sermaye uygulaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiş ve mükellef hakkında kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu faiz giderlerinin örtülü sermayeye isabet eden kısmı, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı olarak değerlendireceğinden, mükellef hakkında Aralık 2021 vergilendirme dönemine ilişkin olarak kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi tarhiyatı da yapılması gerekecektir.

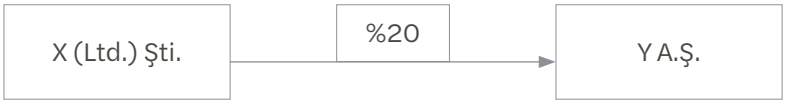
Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

9. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

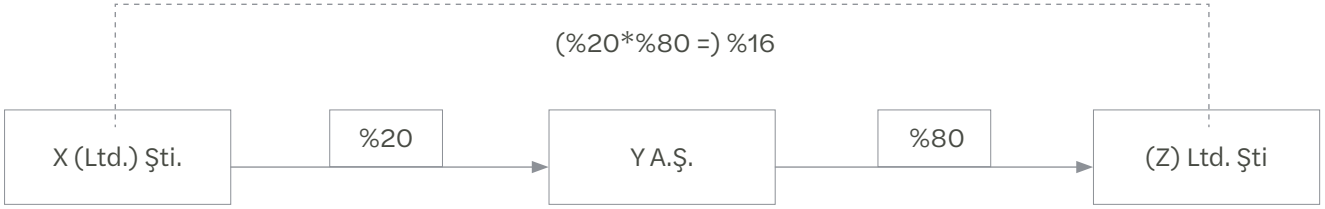
9.1. Genel Değerlendirme

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemelerde uygulanan fiyatlara "transfer fiyatı" denmektedir. Transfer fiyatlandırması mevzuatında ilişkili kişi ise, kurumların kendi ortakları, ortakların 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 etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı"nı düzenleyen 13. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, "ilişkili kişi" kapsamında sayılmak için aranan "en az %10 oranında ortaklık, oy ve kar payı hakkının bulunması" şartına ilişkin olarak 9.8.2016 tarihinden itibaren 6728 sayılı Kanun ile; "ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da, tarafların ilişkili kişi sayılacağı ve ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınacağı" hususları ilave hüküm olarak zaten eklenmişti. Uygulama konusunda oluşabilecek tereddütleri ortadan kaldırmak amacı ile 01.09.2020 tarihinde Resmi Gazate'de yayımlanan 4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile %10 sınırının hesaplanması ve uygulanması ile ilgili 7 adet örneğe yer verilmiştir. Buna göre doğrudan ortaklık durumunda %10'un altında bir ortaklık payına sahip olan hissedar Transfer Fiyatlandırması mevzuatına göre ilişkili kişi olarak değerlendirilmeyecektir. Aşağıda iki adet örneğe yer verilmiştir.

Örnek 1: (X) Ltd. Şti. (Y) A.Ş.'nin %20 oranında ortağıdır. Bu durumda, (X) ve (Y) arasındaki ilişkinin boyutu Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için bu iki kurum arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



Örnek 2: (X) Ltd. Şti. (Y) A.Ş.'nin %20 oranında ortağı, (Y) A.Ş. de (Z) Ltd. Şti.'nin %80 oranında ortağıdır. Bu durumda, (X) ve (Z) ilişkili kişi olup aralarındaki ortaklık ilişkisi (%20*%80 =) %16, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (X) ve (Z) arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



Transfer fiyatının "Emsallerine Uygunluk "İlkesi" ne göre belirlenmemesi durumunda mükelleflere iki farklı yaptırım uygulanmaktadır. İlk olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı haller sayılmış ve aynı kanunun 11. maddesinin 1 fıkrasının (c) bendinde söz konusu kazançların kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmemiştir. Buna ilaveten kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde Hazine Zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen veya uygulanan fiyat nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmış bulunmaktadır.

9.2. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 4. Fıkrası ne göre;

"Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi

b) Maliyet artı yöntemi

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi

ç) İşlemsel kâr yöntemleri, bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir."

Bununla beraber OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi" ve diğer yöntemlerden herhangi birinin eşit derecede uygulanabildiği bir durumda, Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin tercih edilmesi gerektiğinin de altını çizmiştir.

9.2.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Emsallere uygun fiyatlara ulaşabilmek için önce iç emsallerin kontrolü gereklidir. Eğer emsal fiyatlara iç emsaller kullanılarak ulaşılamıyorsa dış emsallere başvurulmalıdır.

İç emsal, kurumların ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı fiyatları ifade etmekte, dış emsal ise kurumların ilişkili firmalar ile yaptığı işlemlerde ilişkisiz firmaların aralarında benzer işlemlerde uygulanan fiyatlar olarak nitelendirilmektedir.

9.2.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı (iç emsal), emsal alınacak oran olacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilecektir. Brüt kâr marjının hesaplanması sırasında maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet bazının az ya da çok olması brüt kâr marjını etkileyeceğinden maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır.

9.2.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır.

9.2.4. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

a. Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,

b. Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,

c. İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,

d. Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılamadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

9.2.5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

9.2.6. Mükellefçe Belirlenen Yöntem

Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

9.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

Gelir İdaresi, yerel ve uluslararası platformlarda, peşin fiyatlandırma anlaşması müessesesine verdiği önemi birçok kez tekrarlamış, mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşması sürecini daha etkin bir şekilde kullanmalarının yollarını arttırma yoluna gideceğini belirtmiştir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması; ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile İdare (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından anlaşılarak belirlenmesini ifade etmektedir.

Bu anlaşmaların temel amacı, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellefin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulama şeklini, idare, inceleme konusu yapabilir. Dolayısıyla, anlaşmada belirlenen yöntem idarece eleştirilmeyecek, ancak bu yöntemin uygulanma şeklinin doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

07/12/2017 tarihli ve 30263 sayılı Resmî Gazete'de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair (Seri No: 3) Tebliğ yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğ ile 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in "6- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü" başlıklı bölümü değiştirilmiştir. Özet olarak 3 Seri No'lı tebliğ, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hızlı ve etkin bir şekilde uygulanabilir olması ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarının vergi incelemelerine olan etkisine ilişkin mükellef nezdindeki algıları netleştirmek adına atılmış somut bir adım olarak yorumlanabilir. Yapılan düzenleme ile Gelir idaresi Başkanlığı tarafından gelişmiş ülke uygulamalarında olduğu gibi mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşması taleplerinde öngörülebilir bir zaman çizelgesi yapmalarına olanak sağlanmıştır. Bu doğrultuda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı olmasına bağlı olarak peşin fiyatlandırma anlaşmalarının değerlendirme ve sonuçlandırılmasına ilişkin süreler belirtilmiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşması sürecinde İdare ile anlaşamamanın otomatik vergi incelemesine sebep olabileceğine dair çekinceler Tebliğde giderilmeye çalışılmıştır. Peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunun İdare tarafından reddedilmesinin veya anlaşma süreci içinde herhangi bir zamanda mükellef tarafından başvurunun geri çekilmesinin mükellefin otomatik olarak İdare tarafından vergi incelemesine sevk edilmesini gerektirmeyeceği Tebliğde açıkça belirtilmiştir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçmişe yönelik olarak da yürütülebilir olması ve bu uygulamanın Vergi Usul Kanunu'nun pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında değerlendirileceği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer almıştır. İlgili Tebliğ ile peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalandığı tarihten başlayarak 15 gün içinde kayıt, beyan ve ödeme işlemlerinin tamamlanması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşmemiş olacağı belirtilmiştir.

Bunlara ilaveten 1 Eylül 2020 tarihinde yayınlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde de değişiklik yapılmasına ilişkin 4 seri No.lu Tebliğ Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla beş yıl olup imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Örneğin, mükellef tarafından 2/12/2019 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden sürecin 31/8/2020 tarihinde imzalanan anlaşma ile sonuçlanmış olması durumunda, mükellef ve İdare, anlaşmanın beş yıl uygulanması hususunda mutabakata varabilir. Bu durumda, anlaşmada belirtilen süre ve şartlar dâhilinde, anlaşmanın imzalandığı 31/8/2020 tarihinden itibaren hüküm ifade etmek üzere; 2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 hesap dönemleri için uygulanabileceği gibi taraflar anlaşmanın süresinin 2021 hesap döneminden itibaren başlamasını da kararlaştırabilir.

9.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Buna göre, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltme yapılması gerekecektir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

6728 Sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 30. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine yapılan değişiklik ile Transfer fiyatlandırması incelemelerinde tartışmalı bir konu olan katma değer vergisi düzeltmelerine ilişkin açıklık getirilmiştir. Buna göre; Kurumlar vergisi kanunu uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile GVK'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin indirilebileceği netleşmiştir.

9.5. Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Yükümlülüğü

25.02.2020 tarih ve 31050 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2151 No.lu Cumhurbaşkanı Kararı ile, Türkiye Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) 13 numaralı eylem planında yer alan transfer fiyatlandırması raporlama standartları çerçevesinde düzenleme yapılmıştır. Buna ilaveten 1 Eylül 2020 tarihinde yayınlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde de değişiklik yapılmasına ilişkin 4 seri No.lu Tebliğ yayınlanmıştır.

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin "7-Belgelendirme" başlıklı bölümünde belirtildiği üzere, transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşur. Söz konusu raporların ve formların Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257. maddeleri hükümleri uyarınca, mezkur tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan süre ve formatta hazırlanarak İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, **bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.**

9.5.1. Ülke Bazlı Raporlama

9.5.1.1. İlgili Tanımlar

Grup: Ortaklık ya da kontrol ilişkisi aracılığıyla bağlı olan ve yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da gruptaki herhangi bir işletmenin hisseleri borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan işletmelerin tümünü ifade eder.

Çok uluslu işletmeler grubu (ÇUİ): Farklı ülkelerde mukim olan iki veya daha fazla işletmenin dahil olduğu grubu veya bir işletmenin başka bir ülkede işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmasından dolayı vergiye tabi olması nedeniyle oluşan grubu ifade eder.

İşletme: Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil edilmiş ayrı ticari birimini, işyeri veya daimî temsilcisini ifade etmekte olup çok uluslu işletmeler grubunun bağlı işletmelerini kapsar. Sadece büyüklük veya önem derecesi bakımından çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarının dışında tutulmuş ayrı ticari birimler ve herhangi bir amaçla ayrı finansal tabloların hazırlandığı işyeri veya daimî temsilciler de işletme kapsamı içindedir.

Raporlayan işletme: Çok uluslu işletmeler grubu adına, ülke bazlı raporu sunacak olan işletmeyi ifade eder. Nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim olan çok uluslu işletmeler grubunda, ülke bazlı raporu İdareye nihai ana işletme sunar. Ancak, vekil işletme veya çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim işletmelerinden biri de raporlayan işletme olabilir.

Nihai ana işletme: Çok uluslu işletmeler grubunun, işletmenin mukim olduğu ülkede uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da hisseleri, mukim olduğu ülkede borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan hâkim işletmesini ifade eder.

Vekil işletme: Çok uluslu işletmeler grubu tarafından nihai ana işletmeye yegâne vekil olarak tayin edilmiş ve ülke bazlı raporu çok uluslu işletmeler grubu adına sunacak olan işletmeyi ifade eder.

Yetkili makam anlaşması: Uluslararası bir anlaşmaya taraf olan ülkelerin yetkili makamları arasında olan ve taraf ülkeler arasında ülke bazlı raporun değişimini sağlayan anlaşmayı ifade eder.

Uluslararası anlaşma: 30/10/2017 tarihli ve 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan ve ülkeler arasında vergi konularında bilgi değişimi için yasal yetki sağlayan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'ni, iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarını ya da vergi konularında bilgi değişimi anlaşmalarını ifade eder.

Sistemik hata: Ülke bazlı raporun değişimine ilişkin anlaşmaya taraf olan diğer ülke idaresinin ülke bazlı raporun otomatik değişimini askıya almasını ya da kendi ülke vergi idaresine sunulan bir ülke bazlı raporu otomatik olarak İdareye sunmamasını ifade eder.

Konsolide grup geliri: Konsolide finansal tablolarda ayrı olarak yer alan tüm gelir, kazanç ve hasılat unsurlarının toplamını ifade eder.

9.5.1.2. Raporlama Yükümlülüğü

Ülke Bazlı Rapor, toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan ÇUİ Grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi tarafından hazırlanacaktır. Bununla birlikte, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin "7.4- Ülke Bazlı Rapor" başlıklı bölümünün ikinci fıkrasında yer verildiği üzere; nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye'de bulunmadığı durumlarda yukarıdaki haddin aşılması ve **aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde** Türkiye'de mukim işletme ülke bazlı raporu vekil işletme olarak elektronik ortamda İdareye sunar:[23]

1. Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin **mukim olduğu ülkede,** ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun **bulunmaması,**

2. Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin **mukim olduğu ülkede** ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması ve İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması ancak ülke bazlı rapor **bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması,**

3. Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin **mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması, İdare ile** nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ayrıca ülke bazlı raporların değişimine ilişkin yetkili makam anlaşmasının olması, ancak bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması. [24]

Türkiye'de mukim birden fazla işletme bulunması durumunda işletmelerden sadece biri, ülke bazlı raporlama yapacaktır. Ülke bazlı raporlamaya ilişkin herhangi bir muafiyet bulunmamakta olup raporlanan hesap dönemi için belirlenen haddi aşan çok uluslu işletmeler grubu, ülke bazlı raporu hazırlamak ve elektronik ortamda İdareye sunmak zorundadır.

9.5.1.3. Konsolide Grup Geliri ve 750 Milyon Avronun Hesaplanması

İlgili raporlama dönemi için dikkate alınacak konsolide grup geliri, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre belirlenecektir. Örneğin, 2025 yılı raporlaması için grubun, 2024 yılı konsolide finansal tablolarındaki toplam konsolide geliri dikkate alınacaktır. 2025 hesap dönemi ile ilgili olarak, çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2024 hesap dönemi için 750 milyon Avro'nun altında ise 2025 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanmayacaktır. Ancak 2025 hesap dönemi ile ilgili olarak aynı çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2024 hesap dönemi için 750 milyon Avro veya üzerinde olması durumunda 2025 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanacaktır. Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, 750 milyon Avro'nun hesaplanmasında, bir önceki hesap dönemi için Merkez Bankası'nca belirlenen döviz alış kurlarının ortalaması dikkate alınacaktır. Örneğin 2025 yılı raporlama haddinin belirlenmesi için, 2024 yılı için Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz alış kurlarının yıllık ortalaması kullanılacaktır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında farklı para biriminin kullanılması durumunda buna ilişkin açıklamalara da ülke bazlı raporda yer verilmelidir.

23 Mükellefın nihai ana işletmesi, mukim olduğu ülkede Ülke Bazlı Raporlama yapılması zorunlu ise ve ayrıca bu ülke tarafından Türkiye'ye otomatik bilgi değişimi yapılacak ise; Türkiye'de mukim mükellefın bildirim formunu bu bilgiyi yansıtacak şekilde doldurması mümkündür. Böylece Türkiye'de mukim mükellefın ülke bazlı raporlamaya ilişkin ayrıca bir aksiyon almasına gerek kalmayacaktır. Bu durumda **"Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formunda "Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk var mı?" sorusuna "Evet" denilecek ve devamında "Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin mukim olduğu ülke ile İdare arasında ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte bir yetkili makam anlaşması var mı?"** sorusuna da "Evet" denilecektir.

24 Buna göre, yukarıda açıklanan tüm şartlar oluşsa dahi (nihai ana işletmenin mukim olduğu ülkede ÜBR zorunluluğu olması ve bu ülke ile T.C. Maliye Bakanlığı arasında bilgi değişimi yapılmasına dair anlaşma olsa da) fiili olarak bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması halinde Türkiye'de mukim fırmanın ÜBR'yi hazırlaması ve BTRANS sistemi üzerinden XML formatında idareye ibraz etmesi gereklidir.

9.5.1.4. Rapor Kapsamı

Ülke Bazlı Rapor, 3 adet tablodan oluşmaktadır. Bu tablolarda yer alması gereken bilgiler aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 1: Çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili;	**Tablo 2: Çok uluslu işletmeler grubunun her bir işletmesi için,**	**Tablo 3:**
▪ Gelir miktarı ▪ Vergi öncesi kar / zarar ▪ Ödenen gelir / kurumlar vergisi ▪ Tahakkuk eden gelir / kurumlar vergisi ▪ Sermaye, ▪ Geçmiş yıl karları ▪ Çalışan sayısı ile ▪ Nakit ve nakit benzeri dışında maddi duran varlıklar	▪ İşletmenin adı / ünvanı ▪ İşletmenin kurulduğu ülke ▪ Vergisel açıdanmukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ile her bir işletmenin ana faaliyet konusu	▪ İlave açıklamalar (tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar

9.5.1.5. Bildirim

Kapsama giren ÇUİ grubu üyelerinin;

- Nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları,
- Grup adına hangi işletmenin raporlama yapması gerektiğini ve
- Raporlanan hesap dönemi hakkındaki bilgileri

Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirme yükümlülükleri bulunmaktadır.

Kapsama giren ÇUİ grubu üyeleri tarafından; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler, her yıl, raporlanacak hesap döneminin bitimini takip eden altıncı ayın sonuna kadar Ek-5'deki içeriğe ve Dijital Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" doldurularak elektronik ortamda Dijital Vergi Dairesi üzerinden verilecektir.

Kapsama giren mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesinden kullanıcı kodu, parola ve şifre almaları gerekmektedir. Kâğıt ortamında (elden veya posta ile) bildirim formu kabul edilmeyecektir. Bildirim formunun elektronik ortamda verilmiş sayılabilmesi için sistem üzerinden onaylama işleminin yapılması şarttır. Onaylama işlemi en geç bildirimin verilmesi gereken sürenin son günü saat 23:59'a kadar tamamlanmalıdır. Raporlama yükümlülüğüne ilişkin tebliğde verilen örneklere aşağıda yer verilmektedir.

Örnek 1: Nihai ana işletme olarak Türkiye'de mukim (ABC) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi konsolide grup geliri 800 milyon Avro'dur. (Türkiye'de ülke bazlı raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Buna göre, (ABC) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemine ilişkin ülke bazlı raporlama yapması gerekmektedir. Bu durumda, (ABC) A.Ş. 2018 hesap dönemi konsolide grup gelirini dikkate alarak söz konusu bildirim formunu elektronik ortamda İdareye gönderecektir.

Örnek 2: Nihai ana işletmesi Almanya'da mukim (DEF) A.Ş. 2012 yılı itibarıyla Türkiye'de faaliyet göstermektedir. 2018 hesap döneminde (DEF) A.Ş.'nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 740

milyon Avro'dur. (Almanya'da ülke bazlı raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Bu durumda, (DEF) A.Ş.'nin 2020 yılı içinde İdareye bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek 3: Nihai ana işletmesi Amerika Birleşik Devletleri'nde (Amerika) mukim (XYZ) A.Ş. 2010 yılı itibarıyla Türkiye'de faaliyet göstermektedir. 2018 hesap döneminde (XYZ) A.Ş.'nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 848 milyon dolardır. (Amerika'da ülke bazlı raporlama için 750 milyon Avro karşılığı belirlenen had 850 milyon Dolar'dır.) Bu durumda, (XYZ) A.Ş.'nin 2020 yılı içinde İdareye bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek 4: Türkiye'de mukim (ABC) A.Ş.'nin raporlanacak hesap dönemi 1 Mayıs 2023 - 30 Nisan 2024 ve raporlanacak hesap döneminden bir önceki hesap dönemi olan 1 Mayıs 2022 - 30 Nisan 2023 özel hesap döneminde grubun konsolide geliri 800 milyon Avro'dur. (Türkiye'de ülke bazlı raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Buna göre, nihai ana işletme olan (ABC) A.Ş.'nin ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunu, raporlanacak hesap döneminin bitimini takip eden altıncı ayın sonuna kadar Dijital Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda vermesi gerekmektedir. Ayrıca (ABC) A.Ş. tarafından 30 Nisan 2025 günü sonuna kadar ilgili döneme ilişkin ülke bazlı raporlamanın da yapılması gerekmektedir.

Çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye'de mukim bir işletme olması durumunda, bu bildirimin çok uluslu işletme grubu adına sadece nihai ana işletme tarafından yapılması gerekmektedir. Söz konusu bildirim, nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim olmayan çok uluslu işletmeler grubu adına, Türkiye'de mukim grup üyelerinden biri tarafından yapılabilir.

Söz konusu bildirimde hata veya eksiklik bulunduğunun tespit edilmesi halinde, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunun verilme süresinin bitimini takip eden ayın sonuna kadar bildirim formu yeniden düzenlenerek gönderilmek suretiyle düzeltme yapılabilir. Ancak düzeltme bildirimi süresinden sonra verilmiş ise, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanır.

9.5.1.6. Raporlama

Ülke bazlı rapora ilişkin olarak tebliğ ekindeki Ek-6'daki içeriğe uygun şekilde düzenlenen tablolar, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi **(BTRANS) uygulamasında** yer alan açıklamalar doğrultusunda doldurup ve elektronik ortamda **xml formatında** gönderilecektir. Gönderim için Başkanlığın www.gib.gov.tr internet adresinde yer alan BTRANS uygulaması kullanılacaktır. Mükelleflerin, BTRANS ile veri gönderebilmeleri için öncelikle kullanıcı kodu, şifre ve parola almaları gerekmektedir. Bunun için Başkanlığın Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'na ıslak imzalı bir dilekçe gönderilerek kullanıcı kodu, şifre ve parola talep edilir. Gönderilecek dilekçelerinde mükellefler ne amaçla veri gönderimi gerçekleştirmek istediklerini belirtmelidirler, bu şekilde verilecek kullanıcı koduna göre göndermek istedikleri veri formatına uygun tanımlamalar yapılacaktır. Ülke bazlı rapor ile ilgili söz konusu bilgilere ilişkin veri format ve standardı Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca (Gelir İdaresi Başkanlığı BTRANS aracılığıyla) duyurulacaktır. Bilgi verme formatında ve standartlarında yapılacak ekleme, çıkarma, zorunlu alan olarak belirleme gibi değişiklikler de ayrıca (Gelir İdaresi Başkanlığı BTRANS aracılığıyla) duyurulacaktır. BTRANS uygulamasında kullanılan formatların açıklamalı kılavuzları yer almaktadır. Veriler bu sistem üzerinden xml formatıyla İdareye iletilecektir. İletilen xml dosyalarının şema kontrolü BTRANS dosya yükleme sırasında yapılacak olup hatalı dosyalar reddedilecektir. Şema kontrolünden geçen ve daha sonra kullanıcı tarafından onaylanan dosyalar BTRANS'a başarılı bir şekilde yüklenmiş sayılacaktır. Raporlayan işletmenin, ilk veri iletim tarihinden önce BTRANS başvurularını tamamlaması gerekmektedir. Tebliğ ekindeki Ek-5 "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" ve Ek-6 "ülke bazlı rapor", mükellef tarafından bizzat gönderilebileceği gibi ilgili dönemde, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan serbest muhasebeci mali müşavir veya gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik sözleşmesi (tam tasdik sözleşmesi) bulunan yeminli mali müşavirleri aracılığıyla da gönderilebilir. Nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan çok uluslu işletmeler grubu adına hazırlanan ülke bazlı rapor, Türkiye'nin taraf olduğu ikili ve/veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı olarak diğer ülke vergi idareleri ile paylaşılabilir. Türkiye ile otomatik bilgi değişiminde bulunabilecek güncel ülke listesi OECD'nin internet sitesinde açıklanmıştır. [25]

25 https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-countryexchange-relationships.htm

2025 hesap dönemine ilişkin ülke bazlı raporun BTRANS aracılığıyla 31 Aralık 2026 tarihine kadar gönderilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mükelleflerin nihai ana işletmesinin Türkiye ile otomatik bilgi değişiminde bulunabilecek bir ülkede mukim olması durumunda; CBC Raporuna ilişkin bildirim formlarında Çok Uluslu İşletme (ÇUİ) Nihai Ana İşletmesi veya Vekil İşletmesi ile mukim oldukları ülke açıkça belirttiği sürece, Türkiye mukimi mükelleflerin CBC Raporuna ilişkin başka bir raporlama yapması gerekmeyecektir.

Aksi durumda; yani Grup Nihai Ana İşletmesi veya Vekil İşletme, Türkiye ile otomatik bilgi değişiminde bulunabilecek bir ülkede mukim değilse; CBC Raporu, 31 Aralık 2026 tarihine kadar BTRANS aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na Türkiye mukimi mükellef tarafından ibraz edilecektir.

Amerika Gelir İdaresi, ABD ile Türkiye arasında Yetkili Makam Anlaşması'nın 24.11.2021 tarihi itibariyle imzalandığını duyurmuştur. Böylece ABD'de beyan edilen CBC raporları Amerika Gelir İdaresi tarafından Türkiye ile otomatik paylaşım yolu ile doğrudan paylaşılabilecektir. Böylece ABD Merkezli Çok Uluslu İşletmelerin Türkiye'deki iştiraklerinin, 2021 hesap dönemine ilişkin CBC Raporlarını Türkiye Gelir İdaresi'ne ayrıca yerel olarak beyan etmeleri gerekmeyecektir.

OECD tarafından değişim yapılan ülkeler güncel olarak takip edilmektedir. [26]

9.5.2. Genel Rapor

Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanacaktır. Örneğin, 2019 yılı için Genel Rapor hazırlama haddi için 2018 yılı kurumlar vergi beyannamesindeki bilanço ve gelir tablosu tutarları dikkate alınacaktır.

İlk Genel Rapor,

- Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 2019 hesap dönemi,
- Özel hesap dönemi olan mükellefler için ise 1 Ocak 2019 tarihinden sonra başlayan hesap dönemi için hazırlanacaktır.

Söz konusu raporun ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, Gelir İdaresi Başkanlığı'na veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunlu olacaktır. Örneğin, hesap dönemi 1.1.2022-31.12.2022 arası olan mükelleflerin 31.12.2022 tarihine kadar genel raporu hazırlamaları gerekmektedir.

Genel rapor çok uluslu işletmeler grubunun,

(A) Organizasyon Yapısı,

1. Grubun hukuki ve ortaklık yapısı ile faal olan işletmelerin coğrafi konumunu gösteren bilgiler şeması.

(B) İşletme Faaliyetlerinin Tanımı,

1. İşletme karını oluşturan temel unsurlar,

2. Grup cirosunun %5'inden fazlasına tekabül eden miktardaki ürün ve hizmetler ile grup tarafından sunulan en büyük beş ürün veya hizmete ilişkin tedarik zincirinin açıklanması,

3. Yukarıdaki ürün ve hizmetler açısından büyük coğrafi pazarlara ilişkin bilgiler,

4. Ar-Ge hizmetleri dışında grup üyeleri arasında düzenlenen önemli hizmet sözleşmelerini gösteren tablo ve kısa açıklamalar ile grup içi hizmetler için fiyat tespitine ve hizmet maliyetlerinin dağılımına ilişkin transfer fiyatlandırma politikası ve önemli hizmetleri sağlayan belli başlı lokasyonlar hakkında açıklamalar,

5. Gerçekleştirilen önemli işlevler, üstlenilen önemli riskler ve kullanılan önemli varlıklar temelinde, her bir grup işletmesi tarafından grup bünyesinde yaratılan değere yapılan katkıları açıklayan işlev analizi,

6. İlgili hesap dönemi içinde, işletmelerin önemli mahiyetteki yeniden yapılandırma, devir ve satış işlemlerinin açıklanması.

(C) Sahip Olunan Gayrimaddi Haklar,

1. Gayrimaddi hakların geliştirilmesi, mülkiyeti ve kullanımına ilişkin grubun ayrıntılı stratejisi hakkında

26 https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm

açıklamalar ile belli başlı Ar-Ge tesislerinin ve Ar-Ge yönetim merkezinin lokasyonuna ilişkin açıklamalar,

2. Transfer fiyatlandırması amaçları bakımından grubun sahip olduğu önemli gayrimaddi haklar ve bunların hangi grup üyesinin mülkiyetinde olduğunu gösteren liste,

3. Maliyet katkı anlaşmaları, temel araştırma hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dahil gayrimaddi haklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmelerin listesi,

4. Ar-Ge ve gayrimaddi haklarla ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler,

5. Hesap dönemi içinde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen önemli gayrimaddi hak transferleri hakkında genel açıklamalar (ilgili işletmeleri, ülkeleri ve yapılan ödemeleri de içerecek şekilde).

(D) Grup İçi Finansal İşlemler,

1. İlişkisiz taraflarla yapılan önemli finansal anlaşmalar dahil, grubun nasıl finanse edildiğine ilişkin açıklamalar,

2. Grup adına merkezi finansman işlevi üstlenen grup üyelerine ilişkin tanımlamalar (bu işletmelerin etkin yönetim merkezinin yeri ve kurulduğu ülke bilgileri dahil),

3. İlişkili kişiler arasındaki finansman sözleşmelerine ilişkin grubun genel transfer fiyatlandırması politikaları hakkında genel açıklamalar.

(E) Finansal ve Vergisel Durum,

1. Hesap dönemi ile ilgili olarak finansal raporlama, yasal mevzuat, iç yönetim, vergi veya başka amaçlar nedeniyle hazırlanmış olan grubun konsolide finansal tabloları,

2. Grubun yürürlükte olan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ve diğer vergi idareleri tarafından verilen, gelirin ülkeler arasındaki dağılımına ilişkin özelgelerin listesi ile bunlara ilişkin özet bilgiler içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşur.

Çok uluslu işletmeler grubunun farklı iş kollarında faaliyet göstermesi ve genel raporun bu iş kolları itibarıyla düzenlenmesinin uygun olması halinde, genel rapor bu şekilde hazırlanabilir. Bu durumda, merkezi grup fonksiyonları ve iş kolları arasındaki işlemlerin rapora yansıtılmasında gereken özen gösterilmelidir.

9.5.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin "7.3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" başlıklı bölümünde yer verildiği üzere, yıllık transfer fiyatlandırması raporunun, tebliğin eki olan Ek-4'te yer alan formata uygun şekilde, **kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması** ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

9.5.3.1. Kapsama Giren Mükellefler ve İşlemler

Mükellefler, aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak "yıllık transfer fiyatlandırması raporu" hazırlar:

a) **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin** bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,

b) Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt **dışı işlemler,**

c) **Serbest bölgelerde faaliyette bulunan** kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,

ç) **Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle** (serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptığı işlemler.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

9.5.3.2. Kapsama Girmeyen Mükellefler ve İşlemler

Mükelleflerin aşağıda sayılan işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin bu işlemlere ilişkin söz konusu raporda yer alması gereken bilgi ve belgeleri, istenmesi

durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekir.

a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler,

b) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemler,

c) Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemler.

9.5.3.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda Yer Alması Gereken Bilgi ve Belgeler

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gereken bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

a) Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları/T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları ve benzeri) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,

b) Gerçekleştirilen işlevleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listelerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),

ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetlerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),

d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,

e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,

f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,

g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,

ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

h) Gayri maddi hakların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),

i) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,

j) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

k) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,

l) Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllı analizin yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,

m) Mevcut tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,

n) Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenlenecek raporda, istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgeler istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilir.

Öte yandan, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplamalar ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplamalara ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

9.6. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak 1 No'lı tebliğin ekinde Ek-3 olarak yer alan "transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Formun doldurulmasında, her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL'nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgileri ile söz konusu ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

9.7. Grup İçi Hizmetlere İlişkin İlave Açıklama

Tebliğin 7. maddesi ile 1 No.'lı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinin "11.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi" bölümüne "Öte yandan, sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemeler, alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri de dikkate alınmak suretiyle vergilendirilir" şeklinde bir ifade eklenmiştir. Söz konusu ifade ile grup içi hizmetlerin, alınan hizmetlerin mahiyeti, iç mevzuat ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri dikkate alınarak vergilendirileceği vurgulanmıştır.

9.8. Belgelendirme Yükümlülüğünün Tam ve Zamanında Yerine Getirilmiş Olması Şartıyla Cezanın İndirimli Uygulanması

6728 sayılı Kanun ile KVK'nın 13. maddesine eklenen düzenleme "Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi zıyaı cezası (Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır." şeklindedir.

6728 Sayılı Kanun ile değişen yedinci fıkra ile mükelleflerin transfer fiyatlandırması konusuna verdikleri önem ve ciddiyet, mevzuattaki yıllık rapor ve belgelendirme yükümlülüklerini ne ölçüde yerine getirip getirmediklerini bir anlamda ölçülmektedir. Örnek vermek gerekirse, mükellef tarafından hazırlanan transfer fiyatlandırması raporunun sadece usulen hazırlanmış bir transfer fiyatlandırması raporu değil de, mevzuatın gerektirdiği donanıma sahip, gerekli işlev, risk ve varlık analizlerinin yapıldığı, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgelerin yer aldığı (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi), yani kısaca mükellefin transfer fiyatlandırması ile ilgili hassasiyet ve ciddiyetin gösterildiği bir rapor olması gerekir. Aynı şekilde ilişkili işlemler ile ilgili olarak destekleyici tüm bilgi ve belgelerin eksiksiz olması gerekmektedir.

10. Tam Mükellef ve Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi

10.1. Genel Olarak

KVK'nın 15. maddesine istinaden, bu maddede sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca tam mükellef kurumların elde ettikleri bazı kazançlar üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır. Tevkifata tabi bu kazançlar ve tevkifat oranları rehberimizin pratik bilgiler bölümünde verilmiştir.

KVK'nın 30. maddesine istinaden de dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları bazı kazançlar üzerinden bu kazançları sağlayanlar tarafından tevkifat yapılması ve beyan edilmesi gerekmektedir. Dar mükellef kurumlarda vergi tevkifatı yapılırken çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına da dikkat edilmesi gerekmektedir. Tevkifata tabi bu kazançlar ve tevkifat oranları rehberimizin pratik bilgiler bölümünde verilmiştir.

GVK'nın 94 ve geçici 67. maddeleri uyarınca tevkifat yapılmış ise KVK'nın 15. ve 30.maddeleri kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

10.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA)

Yurt dışındaki kişi ya da kurumlardan alınan hizmetler karşılığı ya da bu kişilere ödenen gayri maddi hak bedelleri üzerinden KVK kapsamında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dar mükellef statüsündeki bir kişiye yapılacak ödemeden tevkifat yapılabilmesi için, dar mükellefin Türkiye'de bir kazanç elde etmiş olması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi gereği, yurt dışında mukim dar mükellef kurum ya da kişilere nakden ya da hesaben yapılan aşağıdaki ödemeler, vergi kesintisine tabidir:

- Yıllara sâri inşaat ve onarım işleri (hakediş bedelleri)
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka, know-how (teknik bilgi, üretim formülü..v.b.), royalty (telif ücreti, peştemallık, patent..v.b.) ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,
- Kâr payları

Bu kapsamda yapılacak vergi kesinti oranları rehberin pratik bilgiler bölümünde verilmiştir. Dar mükellefiyette vergi kesintisi konusunda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da büyük önem arz etmektedir. Ancak, ÇVÖA'nda yer alan vergi avantajlarından yararlanmak için yurt dışındaki kişi ya da kurumun, Türkiye'deki kuruma "mukimlik belgesi"ni ibraz etmesi zorunludur. Aksi halde yapılacak ödeme KVK'nun 30. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Yurt dışından gelen fatura ya da benzeri vesikada yer alan açıklamalar ya da bu belge ile ilgili diğer bilgi verici belgelerden, alınan hizmetin ya da yapılan ödemenin yukarıda yer verilen unsurlardan birisine girdiği tespit edilirse stopaj gündeme gelecektir. Burada önemli olan hizmet alınan ya da ödeme yapılan kurumun kimliği, hukuki statüsü değil, işlemin mahiyetidir.

10.2.1. Mukimlik Belgesi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereği dar mükellef bir gerçek kişi veya kurumun anlaşmaya göre Türkiye'de vergilenemeyeceği veya Türk Vergi Kanunlarında yer alan vergi oranının anlaşmalarda yer alan oran sınırlamalarını aştığı durumlarda, ÇVÖA'ndaki düşük oranlardan vergilenebilmesi için, bu kişi ve kuruluşların diğer ülke mukimi olduklarını kanıtlayabilmeleri gerekir.

Dar mükelleflerin gelirleri genellikle stopaj suretiyle vergilenmektedir. Örneğin serbest meslek, faiz, gayrimaddi hak ve temettü ödemelerinde bu durum ortaya çıkmaktadır.

Çoğu durumda, ödemeyi yapanlar, dar mükellef kurum ya da kişi ile sürekli iş ilişkisi içinde olduklarından ve diğer ülke mukimi olduğunu bildiklerinden mukimlik belgesini aramamaktadırlar. Örneğin; kâr payı ödemesi yapan taraf, ortağının diğer ülke mukimi olduğunu çeşitli vesilelerle bildiği için, ÇVÖA'daki düşük orana göre stopaj hesaplayabilmektedir. Maliye İdaresi, bu tür ödemelerde, anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için mukimlik belgesinin teminini ve bunun gerektiğinde ibraz edilmek üzere saklanmasını şart koşmaktadır. Nitekim (1) seri no.lu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri'nde, vergi anlaşması hükümlerinin uygulanabilmesi için, diğer ülke mukimlerinin kendi ülke yetkili makamlarından alınmış mukimlik belgesi ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümelerinin bir örneğinin ödemeyi yapana ibrazının ve ödemeyi yapan tarafından saklanmasının gerektiği, bu belgenin temin edilmediği durumlarda vergi anlaşması hükümlerinin yerine iç mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

10.2.1.1. Mukimlik Belgelerinin Geçerlilik Süresi

Mukimlik belgelerinin geçerlilik süreleri hakkında mevzuatımızda GVK Geçici 67. maddenin uygulanması kapsamında 257 ve 258 Sıra No.lu GVK Genel Tebliğlerinde düzenlemelere yer verilmiştir. 257 No.lu tebliğin (10) No.lu bölümünde "Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olup, söz konusu belgenin her yıl yenilenmesi gerekmektedir." hükmüne yer verilmişken 258 No.lu tebliğde "Öte yandan, anılan Tebliğin (10) numaralı bölümünde; bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesinin, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olduğu ve söz konusu belgenin her yıl yenilenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu belge, dar mükellef gerçek kişiler tarafından her yıl yenilenecek olup, dar mükellef kurumlar tarafından ise üç yılda bir yenilenecektir." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında, anlaşmaya taraf diğer ülkenin mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 4 Seri Numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme

Anlaşmaları Genel Tebliğinde, "Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olacaktır." düzenlemesi yer almıştır.

Yukarıdaki düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, GVK Geçici 67. Madde ile serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki faaliyetler nedeniyle ödeme yapılması halinde yurt dışında mukim gerçek veya tüzel kişilerin mukimlik belgelerinin her yıl yenilenmesinin zorunlu olduğu görüldüğünden, bize göre her türlü ödeme ve faaliyet cinsinden mukimlik belgelerinin her yıl için yeniden temin edilmesi yerinde olacaktır.

10.2.2. Debit Note / Credit Note (Dekontlar)

Uygulamada şirketlere, yurt dışındaki ilişkili firmalardan ya da müşteri veya alıcılarından sürekli bir şekilde fatura (invoice) haricinde, borç dekontu (debit note) ya da alacak dekontu (credit note) geldiği görülmektedir.

VUK, ticari kazancın tespitinde gider, maliyet ve harcamaların hangi vesikalar ile belgelenebileceğini belirlemiştir. Vergi mevzuatımıza göre gider ya da maliyet yazılacak bir unsur kesinlikle fatura ya da benzeri vesikaya dayanmalıdır. Ancak, uygulamada yurt dışındaki firmalarla olan ilişkilerde debit note/credit note temini ve gönderimi ile gelir ve gider kayıtları yapıldığı sıklıkla görülmektedir. Dekont, yerel muhasebe uygulamamızda cari hesaplar arası ilişkiler için kullanılmaktadır. Yurt dışı ilişkiler mümkün olduğu ölçüde fatura ile belgelenmelidir. Özelgelerde, yurt dışındaki firmanın mukimi olduğu ülkenin mevzuatına göre söz konusu işlemler için fatura düzenlenmesinin mümkün olmaması halinde debit note/credit note'ların yasal belge olarak kabul edilebileceği açıklanmaktadır.

10.2.3. Sorumlu Sıfatıyla KDV Hesaplanması

KDV Kanunu'na göre Türkiye'de yapılan işlemler KDV'nin konusuna girmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılmasından anlaşılması gereken ise;

- Malların teslim anında Türkiye'de olması
- Hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasıdır.

KDV Kanunu'na göre işlemi yapan kişi verginin mükellefidir. Ancak, mükellefin Türkiye'de ikâmetgahının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması halinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi bu işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumludurlar.

İşte bu kanuni gerekçeler sonucunda; (KDV'nin konusuna girmeyen işlemler ile istisna hükümleri saklı kalmak koşulu ile) yurt dışından gelen bir fatura ya da benzeri vesikada yer alan hizmetten Türkiye'de faydalanılıyorsa ya da bu hizmet Türkiye'de verilmişse, Türkiye'de ödemeyi yapacak taraf sorumlu sıfatıyla KDV beyanı hesaplamak ve beyan ederek ödemek zorundadır.

10.2.4. Serbest Meslek Faaliyetlerinde 183 Gün Hesabı

Hazine ve Maliye Bakanlığı yurt dışından temin edilen serbest meslek faaliyeti kapsamındaki hizmet alımlarında stopaj konusunda 26.09.2017 tarihinde yayınlamış olduğu 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ile önemli değişiklikler yapmıştır. Buna göre uzun yıllardır Türkiye'de yabancı ülke mukimi vergi mükelleflerinin yürütmüş olduğu faaliyetler nedeniyle vergileme hakkını belirleyen 183 gün kuralının değiştirilmiş ve "Adam x Gün" kuralının terkedilmiştir. Bunun sonucunda Türkiye'de de diğer OECD ülkeleri gibi serbest meslek kazançlarının kaynak ülkede vergilendirilmesi için kurumlar açısından o ülkede yürütülen hizmetin süresine bakılacak ve bu hizmet için kaç kişinin fiili olarak o ülkede bulunduğuna artık bakılmayacaktır. Diğer taraftan söz konusu tebliğde aynı kişiler aynı tarihlerde farklı projeler için Türkiye'de gelmişler ise veya farklı tarihlerde farklı projeler için gelmişler ise süre hesabının nasıl yapılacağına dair açıklamalara da yer verilmiştir.[27]

10.2.5. Vergi Kesintisi Yapılmayan Hallerde Verilmesi Gereken Formlar

Hazine ve Maliye Bakanlığı bir önceki bölümde bahsettiğimiz 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ile Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki faaliyetler dolayısıyla yurt dışı mukime yapılacak ödeme için vergi tevkifatı yapılmayacak ise, gerek geliri elde eden dar mükellef kişi ya da kurum gerekse Türkiye'de ödeme yapan kurum tarafından bazı formların doldurulması ve İdareye verilmesi zorunluluğunu getirmiştir.

27 Süre hesabına ilişkin 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde detaylı açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

1 No.lu Form: Türkiye'de vergi kesintisi yapılması gerekmediği durumda Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden dar mükellefler tarafından doldurularak mukimlik belgesi ile birlikte vergi sorumlularına verilecek form tebliğ ekinde 1 No.lu Form olarak yer almaktadır.

2 No.lu Form: Ödeme yapan vergi sorumluları tarafından 1 No.lu Form, mukimlik belgesi ve varsa hizmet sözleşmesi ek yapılmak suretiyle ödeme yapılmadan önce vergi dairesine ibraz edilecek form tebliğ ekinde 1 No.lu Form olarak yer almaktadır.

4 Seri No.lu ÇVÖA Genel Tebliği'nin 4.2.2.1 bölümü faaliyetin Türkiye'ye gelinmeksizin sunulması halinde nasıl bir işlem yapılacağını belirlemiş ve buna göre "Genel kural olarak, diğer ülke mukimi bir kişinin (gerçek veya tüzel kişi) Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği ve ülkemize sunulan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı ÇVÖ Anlaşması uyarınca yalnızca mukim olunan ülkeye aittir. Bu faaliyetler karşılığında elde edilen gelirler üzerinden Türkiye'de vergilendirme yapılmayacağından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden herhangi bir vergi tevkifatı yapılması da gündeme gelmeyecektir. Bu durumda Tebliğin ekinde yer alan 1 no.lu form ile 2 no.lu formun doldurulmasına gerek bulunmamaktadır." [28]

10.2.6. Diğer Hususlar

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacaktır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır. Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilecektir. KVK'nın 30. maddesi kapsamında yapılacak vergi kesintileri gösterir tablo rehberimizin pratik bilgiler bölümüne ayrıca eklenmiştir.

10.3. Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi

10.3.1. Genel Açıklama

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,

-Türkiye'de bir işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,

- Kurum statüsünde olup Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, GVK'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere dağıtılan kâr payları üzerinden, GVK'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrası ile GVK'nun 94/6-b-i maddesinde parantez içinde karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağı başka bir deyişle karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmaması nedeniyle kar dağıtımına bağlı stopajın da söz konusu olmayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle dönem karının veya geçmiş yıllara ait karların sermayeye ilavesi halinde kar dağıtımına bağlı stopaj söz konusu olmayacaktır. Kurumlar vergisinden istisna kazançların sermayeye ilavesinde de bu istisna kazançlar için kar dağıtımına bağlı stopaj söz konusu olmayacaktır.

KVK'nun 5. maddesinin (d) bendi hükmü kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar üzerinden, vergi kesintisi yapılacağından, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır. (Bkz. 5520 S.K. 1 sıra numaralı G.T.'nin 15.3.9. numaralı kısmındaki açıklamalar.)

Bu hükümler uyarınca, kâr dağıtımına ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu ve GVK uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârın dağıtılması aşamasında yapılacaktır. Tam mükellef kurumlarca;

28 Konu hakkında 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'ndeki açıklamalar ve tebliğ eki formda yer verilen açıklamaların incelenmesi uygulamada hatalı işlem tesis edilmemesi açısından faydalı olacaktır.

- Tam mükellef kurumlara,

- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere (tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar hariç) dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır. Dönem kârının vergi ve diğer yasal yükümlülükten ayrıldıktan sonra dağıtılmayıp bilançoda geçmiş yıl kârları veya olağanüstü yedekler vb. bir pasif hesapta bekletilmesi halinde de kâr dağıtımına bağlı stopaj söz konusu olmayacaktır. Dar mükellef statüsündeki yabancı ortaklara kâr dağıtımı yapılırken tevkifat oranının belirlenmesi aşamasında varsa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasındaki açıklama ve oranlara da dikkat edilmelidir.

10.3.2. GVK'nun Geçici 62. Madde Uygulaması

GVK'nun Geçici 62. maddesine göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- 31.12.1998 ve önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilmiş kârlarının dağıtımı halinde, kâr payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

- 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar için tevkifat yapılmayacaktır. Ancak belirtilen tarihler arasındaki normal kazançların dağıtıma tâbi tutulması halinde, dağıtılan ve istisnaya konu olmayan kâr payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

- Ayrıca, 2003 ve izleyen yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, kâr dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

10.3.3. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu

İstisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmaz; ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr paylarından GVK'nun 94/6-b maddesine göre tevkifat yapılacaktır.

Ancak, dağıtılan kâr 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen istisna kazançlarla ilgili ise, dağıtılan karın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. GVK'nun Geçici 61 inci maddesine göre, "Bu maddenin yürürlük tarihinden (24.04.2003) önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak GVK'nun bu tarihten önceki hükümleri uygulanır.

Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19.8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır."

10.3.4. Tam Mükellef Sermaye Şirketlerinin Kendi Hisselerini Geri Almaları Halinde Yapılacak Vergilendirme ile İlgili Düzenleme

6102 sayılı TTK'nun 379/1. Maddesine göre, bir şirket kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin **onda birini (%10'unu) aşan** veya bir işlem sonunda aşacak olan miktarda, ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak **kabul edemez.** %10 sınırının aşılabileceği haller Kanunun 382. maddesinde düzenlenmiştir. TTK'nun 385. Maddesine göre 379 ila 381. maddelere aykırı bir şekilde iktisap edilen veya rehin olarak alınan paylar, iktisapları veya rehin olarak kabulleri tarihinden itibaren **en geç altı ay içinde** elden çıkarılır ya da üzerlerindeki rehin kaldırılır.

17/11/2020 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan ve aynı gün yürürlüğe giren 7256 sayılı Kanunun 17. maddesi ile GVK'nun 94. maddesine eklenen düzenleme ile tam mükellef sermaye şirketlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında **kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap etmeleri durumunda bunları;**

- **Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde** iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutarın sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih,

- **İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde** iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutarın elden çıkarma tarihi,

- **İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde,** iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutarın iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla **dağıtılmış kâr payı sayılacak** ve bu tutarlar üzerinden **%15 vergi tevkifatı** yapılacaktır.

Düzenleme ile tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesinin kar dağıtım amacıyla yapıldığı kabul edilmiş ve söz konusu işlemler üzerinden %15 vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Oysa sermaye şirketleri piyasa ve ekonominin getirdiği koşullar nedeniyle kendi hisselerine sahip olabilmektedirler. Tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemeyecektir.

Ayrıca Cumhurbaşkanı'na, tam mükellef sermaye şirketinin paylarının Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına, geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmamasına, tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına, tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına göre ayrı ayrı ya da birlikte, tevkifat oranını sıfıra kadar indirmek veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmek konusunda yetki verilmiştir.

Yasal düzenleme 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre, söz konusu düzenleme, tam mükellef sermaye şirketlerinin 17.11.2020 tarihinden itibaren iktisap ettikleri kendi hisse senetleri ve ortaklık payları açısından uygulanacaktır. Dolayısıyla, tam mükellef sermaye şirketlerinin 17.11.2020 tarihinden önce iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık payları için bu düzenleme uygulanmayacaktır.

Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esaslarına ilişkin detaylı açıklamalar 25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği'nde (Seri No: 18) yapılmıştır.

14.02.2023 tarih ve mükerrer 32104 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6791 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile GVK'nun 94. maddesinin 4. fıkrası kapsamında tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar üzerinden yapılacak vergi tevkifatı oranı %0 olarak belirlenmişti. 07.07.2023 tarih ve 32241 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7343 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile GVK'nun 94. maddesinde yer alan tevkifat nispetlerine ilişkin 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1. maddesinin son 2 fıkrasında değişiklik yapılmıştır.

Yapılan değişiklik sonrasında, sadece payları Borsa İstanbul'da işlem gören tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar üzerinden % 0 oranında tevkifat yapılacaktır. Payları Borsa İstanbul'da işlem görmeyen şirketler için söz konusu tevkifat oranı %15 olarak uygulanacaktır. Bu değişiklik, 07.07.2023 tarihinden itibaren iktisap edilen paylara ilişkin olarak uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

11. Kurumlar Vergisinin Oranı ve Beyanı

Kurumlar vergisi beyannamesi hesap dönemini takip eden dördüncü ayın son günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilir ve ödenmesi gereken vergi aynı ayın sonuna kadar ödenir.

7316 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile[29] KVK'na eklenen geçici 13. madde ile %20 olan kurumlar vergisi oranı 2021 yılı kurum kazançları için %25, 2022 yılı kurum kazançları için ise %23 olarak belirlenmişti. 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %25 oranında alınmaktaydı.[30]

29 22.04.2021 tarihli ve 31462 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
30 7394 sayılı kanunun 25 inci maddesiyle değişen KVK Madde 32/1; Yürürlük Tarihi: 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere 15.04.2022

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

7456 sayılı Kanunla 1.10.2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde dilen kazançlara uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranı %20'den %25'e çıkarılmıştır. Diğer yandan, bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden alınacak kurumlar vergisi de beş puan artırılarak %25'ten %30'a yükseltilmiştir.

Son olarak, 02.08.2024 tarihinde yayımlanan 7524 sayılı Kanunla 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurumlar vergisi oranı da %30 olarak belirlenmiştir. Düzenleme, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

GVK bölümünde bahsedilen geçici vergi uygulaması kurumlar vergisi mükellefleri de için de geçerlidir. Kurumlar vergisi mükellefleri için uygulanacak önceki paragrafta belirtilen oranlar geçici vergi uygulamasında da dikkate alınacaktır.

7256 sayılı Kanunun 35. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine eklenen düzenlemeye göre; halka açıklığı, kaydiliği ve kurumsallaşmayı teşvik etmek amacıyla, (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumlan ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç olmak üzere) payları Borsa İstanbul Pay Piyasası'nda işlem görmek üzere en az %20 oranında ilk defa halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanacaktır. İndirimden yararlanılan hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içinde pay oranına ilişkin belirlenen şartın kaybedilmesi halinde, indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile tahsil edilecektir. Ayrıca bu hüküm kapsamında, indirimli oranlı kurumlar vergisinden yararlanan kurumların ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içerisinde tasfiyeye girmeleri veya devir ya da tam bölünme yoluyla infisah etmeleri halinde ise indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu düzenleme, 1.1.2021 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2021 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak üzere Kanunun yayın tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esaslarına ilişkin detaylı açıklamalar 25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği'nde (Seri No: 18) yapılmıştır.

7351 sayılı Kanunun 15. maddesi ile KVK'nun 32. maddesine eklenen düzenlemeye göre, 01.01.2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere ihracat yapan firmalar ile sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların Kurumlar Vergisi oranında 1 puanlık indirim uygulaması yapılmıştır. Düzenlemeye göre:

- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır.

- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmaz.

- Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.

Özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde, söz konusu indirimin 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanacağı belirtilmiştir.

Yasal düzenlemenin uygulama usul ve esaslarına ilişkin detaylı açıklamalar 14.05.2022 tarih ve 31835 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği'nde (Seri No: 20) yapılmıştır.

Öte yandan, 7456 sayılı Kanunla söz konusu indirimli oran müessesesinde değişiklik yapılarak ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 01.10.2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak suretiyle; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisinin 5 puan indirilmesine dair düzenlemeye gidilmiştir. Ayrıca, 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da 5 puanlık indirimden faydalanma hakkı tanınmıştır.

12. Kesilen Vergilerin Kurumlar Vergisinden Mahsubu

12.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 33. maddesine göre; yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

Kanunun 7. maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Öncelikle belirtmek isteriz ki, yurt dışında ödenen verginin mutlaka yasal mevzuatta, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yeri olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, yersiz veya fazla tevkif edilen vergilerin, Türkiye'de beyan edilecek kazanç üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu mümkün değildir.

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kar payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kar payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.

Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32. maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İndirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32. maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemez.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32.

maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır. Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır.

12.2. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 34. maddesine göre; beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kâr payı alan kurumlar, aldıkları kar payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır.

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.

Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İlgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Bu maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

Hazine ve Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıklar, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kanunun 15. maddesi uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla, Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilir.

13. İndirimli Kurumlar Vergisi[31]

Kurumlar Vergisi Kanununun 20/7/2025 tarihli ve 7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle

31 İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına yönelik olarak Cumhurbaşkanına verilen yetki dahilinde, yatırıma katkı oranları başta olmak üzere diğer konularda Cumhurbaşkanı tarafından yapılan düzenlemeler (Örneğin; Yeni uygulamada yatırıma katkı oranı, bölgeler yerine yararlanılan teşvik sistemine göre çeşitlendirilmiş, vergi indirim oranı ise %60'a sabitlenmiştir. Uygulama hakkında rehberin "XX. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI" başlıklı bölümünde güncel ve ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Bu bölümde yer verilen bilgiler ise daha çok KVK 32/A maddesi ile KVK Genel Tebliğinde yer alan düzenlemelerden ibarettir.

değiştirilen 32/A maddesinde, kurumlar vergisi oranının, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi %60 indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

24/7/2025 tarihli ve 32965 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan değişikliklerin yürürlük tarihi, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere yayımı tarihi olarak belirlenmiştir. Buna göre, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemine ilişkin sınırlama, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınan yatırım teşvik belgeleri yönünden geçerli olacaktır.

Örnek 1: (A) A.Ş., 11/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 18/8/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılan teşvik belgesi için, 5520 sayılı Kanunun 7555 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 32/A maddesi hükümleri geçerli olacaktır.

Örnek 2: (B) A.Ş., 23/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 17/7/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 24/7/2025 tarihinden önce teşvik belgesini alan (B) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 7555 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 32/A maddesi hükümlerini dikkate alarak indirimli kurumlar vergisini uygulayacaktır.

Örnek 3: (C) A.Ş., 27/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 13/8/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 24/7/2025 tarihinden sonra teşvik belgesini alan (C) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 7555 sayılı Kanunla değiştirilen 32/A maddesi hükümlerini dikkate alarak indirimli kurumlar vergisini uygulayacaktır.

Örnek 4: (D) A.Ş., 11/9/2025 tarihinde alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 30.000.000 TL'lik yatırımına 8/10/2025 tarihinde başlamış olup bu yatırıma ilişkin olarak 2025 hesap dönemi sonu itibarıyla 8.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. Şirketin 2025 hesap döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabileceği 1.000.000 TL matrahı bulunmaktadır.

Buna göre mükellef, 2025 hesap dönemi itibarıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaya başlayacak olup, 2034 hesap dönemi sonu itibarıyla indirimli vergi uygulaması son bulacaktır. 2034 hesap döneminde kullanılamayan yatırıma katkı tutarı kalması halinde, 2035 hesap dönemi ve sonrasında kalan yatırıma katkı tutarı kullanılamayacaktır.

(D) A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde indirim hakkını kullanabileceği matrahı bulunmaması ve indirim hakkının ilk olarak 2026 hesap döneminde ortaya çıkması halinde, 2035 hesap dönemi sonuna kadar indirimli vergi uygulanabilecektir.

On yıllık süreye yönelik sınırlama, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

Ayrıca, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere indirimli vergi oranı da %60 olarak belirlenmiştir.

Kazanç bulunmasına rağmen yararlanılmayan yatırıma katkı tutarları müteakip dönemlerde dikkate alınamaz. Buna göre, ilgili hesap dönemlerinde faydalanma imkanı bulunmakta iken faydalanılmayan yatırıma katkı tutarlarının, izleyen dönemlerde kullanılması mümkün değildir.

Tebliğde geçen, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri ibareleri, aksi belirtilmedikçe, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerini ifade etmektedir.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

13.1. Kapsam

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Ayrıca, 7555 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin değiştirilen üçüncü fıkrasının (c) bendinde, bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve hak edilen yatırıma katkı tutarını geçmemek üzere; indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı sıfıra kadar indirmeye Cumhurbaşkanının yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak, dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.

13.2. İndirimli Vergi Oranından Yararlanamayacaklar

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması mümkün değildir.

Ayrıca taahhüt işlerinden, Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

13.3. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20/07/2025 tarihli ve 7555 sayılı Kanunun 18. maddesiyle değiştirilen 32/A maddesinde, kurumlar vergisi oranının, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi %60 indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

04.09.2025 tarih ve 33007 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 24 seri no.lı Tebliğ ile 7555 sayılı Kanun'la indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yapılan değişiklikler hakkında açıklamalarda bulunulmuştur

16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/07/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere indirimli vergi oranı %60 olarak belirlenmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi, YTB kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi olarak uygulanacaktır. On hesap döneminde kullanılamayan yatırıma katkı tutarı kalması halinde, on birinci hesap dönemi ve sonrasında kalan yatırıma katkı tutarı kullanılamayacaktır. İndirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemine ilişkin sınırlama, 16.06.2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24.07.2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınan yatırım teşvik belgeleri yönünden geçerli olacaktır. İçinde bulunulan hesap döneminde indirim hakkının kullanılabileceği matrah bulunmaması halinde, indirim hakkının kullanılabileceği on yıllık süre, ilk kez matrah oluşan dönemde başlayacaktır. On yıllık süreye yönelik sınırlama, her bir YTB bazında ayrı ayrı dikkate alınacaktır. 24.07.2025 tarihinden itibaren alınan YTB'nde ise yatırımı devreden ve devralan için birlikte toplam on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi

uygulanacaktır. 24.07.2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde on yıllık süreyle sınırlı olarak indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacağından, on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden sonra, diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yatırıma katkı tutarının kullanılması mümkün olmayacaktır.

Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tabi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismana tabi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazanca, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 5.000.000 TL ve yatırıma katkı oranı %25'tir. Bu durumda toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

= 5.000.000 TL x %25

= 1.250.000 TL

Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazanca, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.

Örnek 2: Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dır. 2024 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.000.000 TL kısmı gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)

Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

= 8.000,000 TL x %40

= 3.200,000 TL

2024 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı = Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

= 1.000.000 TL x %40

= 400.000 TL

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2015 hesap döneminde elde ettiği kazanca uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı = [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]

= [%25 - (%25 x %60)] = [%25 - %15] = %10

-Yatırımdan elde edilen kazanç = 300.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %25) = 75.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %10) = 30.000 TL

- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (75.000 TL - 30.000 TL) = 45.000 TL

(B) A.Ş'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2024 hesap döneminde elde ettiği 300.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 45.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2024 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL'lık yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılmayan (400.000 TL - 45.000 TL) 355.000 TL'lık kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

Bu örnekte yer alan yatırım teşvik belgesinin 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan bir belge olması durumunda, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi süresince indirimli oran uygulanacaktır.

13.4. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ve İndirimli Vergi Oranı Uygulamasında Öncelik Sırası

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranı dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde ise, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin uygulama aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde olacaktır.

Mükelleflerin, yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Hak edilen yatırıma katkı tutarını aşmamak

üzere, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarda indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. İndirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap

dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, yatırım teşvik belgesi kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, hak edilen yatırıma katkı tutarını aşamayacaktır.

İndirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan süre, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren hesap döneminin başından, dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan dönemi kapsamaktadır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır aşağıdaki gibi belirlenecektir:

1. Sınır

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	=	[(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]

2. sınır

Hak edilen yatırıma katkı tutarı

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması veya on yıllık sürenin dolması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı veya on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir. Mükelleflerin birden fazla YTB'nin bulunması ve indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi YTB'ne öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükelleflerin tercih ettikleri YTB'nde yer alan vergi indirim oranına göre ve mevzuatta belirlenen sınırlar dahilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.

Örnek 1: (B) A.Ş., 18/8/2025 tarihinde alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım harcamasına başlamış olup yatırımını henüz işletmeye başlamamıştır. Şirketin, 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabileceği matrahı bulunmaktadır.

Buna göre, mükellef 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaya başlayacak olup, diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için yatırıma katkı tutarının kullanımı, 2028 hesap dönemi itibarıyla son bulacaktır. 2028 hesap döneminde de bu kapsamda kullanılamayan yatırıma katkı tutarı kalması halinde, 2029 hesap dönemi ve sonrasında kalan yatırıma katkı tutarı hakkı diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için kullanılamayacaktır.

(B) A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançları dolayısıyla indirim hakkını kullanılabileceği matrahı bulunmaması ve indirim hakkının ilk olarak 2026 hesap döneminde ortaya çıkması halinde, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançları için en son 2029 hesap dönemi sonuna kadar indirimli vergi uygulanabilecektir.

Örnek 2: (D) A.Ş. 24/7/2025 tarihinden sonra alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 21.000.000 TL'lik yatırımına 2/9/2025 tarihinde başlamış olup, bu yatırıma ilişkin olarak 2025 hesap dönemi sonu itibarıyla 12.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. 2026 hesap döneminde de devam eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) A.Ş., 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 30.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu tutar aynı zamanda (D) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahıdır. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60, yatırıma katkı tutarının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanabilecek kısmı: %50)

Buna göre (D) A.Ş.'nin toplam yatırıma katkı tutarı, (21.000.000 TL x %40) 8.400.000 TL'dir.

(D) A.Ş., henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2025 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

1. Sınır

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	=	[(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]
		[(21.000.000 TL x %40) x %50]
		4.200.000 TL

2. Sınır

Hak edilen yatırıma katkı tutarı	=	(12.000.000 TL x %40)
		4.800.000 TL

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabileceğinden, (D) A.Ş.'nin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 4.200.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

(D) A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı	=	[KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]
		[%25 - (%25 x %60)] =
		[%25 - %15] = %10
- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)	:	30.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	:	7.500.000 TL
- 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	:	4.200.000 TL
- İndirimli KV matrahı [Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı /(KV oranı - İndirimli KV oranı)]	=	[4.200.000 TL / (%25 -%10)]
	:	28.000.000 TL

- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (28.000.000 TL x %10)	:	2.800.000 TL
- Genel orana tabi matrah		
(30.000.000 TL – 28.000.000 TL)	:	2.000.000 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (2.000.000 TL x %25)	:	500.000 TL
- Ödenecek toplam KV (2.800.000 TL + 500.000 TL)	:	3.300.000 TL

(D) A.Ş.'nin diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 28.000.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(28.000.000 TL x %25) - (28.000.000 TL x %10)] 4.200.000 TL'dir. Buna göre, (D) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının (4.200.000 TL) tamamından, 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (D) A.Ş.'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2026 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan [(21.000.000 TL x %40) - 4.200.000 TL] 4.200.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

13.5. Kurumlar Vergisi Matrahının Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması

İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının, birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanca oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Düzenleme kapsamında tevsi yatırımlarda doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması, teşvik belgeli yatırımların devri (10 yıllık süre sınırlaması hariç), yatırım katkı tutarında endeksleme, elektrik motorlu taşıt üretenler için yatırıma katkı tutarının kullanımı, hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılmasında (10 yıllık süre sınırlaması hariç) herhangi bir değişiklik yer alamamaktadır.

13.6. Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazanca indirimli vergi oranı uygulanacaktır. **Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde** ise tevsi yatırım dolayısıyla **indirimli vergi oranı 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** belirlenecektir.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

"Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet" ifadesinden Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla **boş arazi-arsa ve amortismana tabi olmayan** diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin **birikmiş amortismanları düşülmeden** önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır. Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsi yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını dikkate almaları gerekmektedir.

Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir. Ayrıca mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü, hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibariyle tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda **indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç**, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması sureliyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde i, on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu yatırım teşvik belgeleri kapsamında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

13.7. Yatırıma Katkı Tutarında Endeksleme

13.7.1. Takvim Yılı Esasında Hesap Dönemlerinde Endeksleme

Kaunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasında, ***"... Yatırımın tamamlanması şartıyla**, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısım hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır."* hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin *"32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme" başlıklı bölümünde; "6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; "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 değerleme oranında artırılarak dikkate alınır."* açıklaması yer almaktadır.

*Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının **yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı*** (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısmından sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır. 19.06.2012 tarihli ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının "Yatırım süresi ve tamamlama vizesi" başlıklı 24. maddesinde yatırımın süresi ve tamamlanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yatırımın **tamamlanarak tamamlama vizesi yapılması için müracaat edilen dönemi izleyen hesap döneminden itibaren,** indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere, bu yatırımla ilgili kalan yatırıma katkı tutarı için endeksleme yapılması mümkün bulunmaktadır. [32]

07.04.2023 tarih ve 32156 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 22 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel

32 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 21/08/2020 tarihli ve 64597866-125[32/A]-E.17991 sayılı özelgesi.

Tebliği'nin indirimli kurumlar vergisini düzenleyen 32.2 no'lu bölümünde değişiklikler yapılmış olup, buna göre Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar kapsamında yapılan yatırımlarda yatırımın kısmen tamamlanması halinde yatırıma katkı tutarının endekslenmesi mümkün hale gelmiştir.

Bu kapsamda ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma katkı tutarının;

- Kısmi tamamlama işleminin yapıldığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı,
- Kısmi tamamlanan bölüme ilişkin yatırıma katkı tutarıyla sınırlı olmak üzere,
- Kısmi tamamlamanın yapıldığı hesap dönemini izleyen yıllarda,

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınabilecektir.

Geçici vergi dönemleri itibariyle ilan edilen yeniden değerleme oranları dikkate alınmak suretiyle, geçici vergi dönemlerinde de devreden yatırıma katkı tutarının endekslenmesi mümkündür.

13.7.2. Özel Hesap Döneminde Endeksleme

2009/15999 ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları çerçevesinde tamamlama vizesi yapılmış olan yatırım teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla hesaplanan ancak yatırımın tamamlandığı hesap dönemine kadar (bu dönem dahil) kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan ve sonraki döneme devreden yatırıma katkı tutarlarının endekslenmesinde, söz konusu yatırımın tamamlandığı özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemi için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenecek yeniden değerleme oranının dikkate alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla, tamamlama vizesi yapılmış bulunan yatırım teşvik belgeleri kapsamında hak kazanılan ancak kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamamış olan yatırıma katkı tutarlarının özel hesap dönemini kullanan şirketlerce, özel hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, teşvik belgeli bahse konu yatırımlardan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulandıktan sonra kalan ve izleyen dönemlere devreden yatırıma katkı tutarının yeni başlayan özel hesap döneminden itibaren yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınması gerekmektedir. [33]

Geçici vergi dönemleri itibariyle kullanılacak yeniden değerleme oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Bilindiği üzere Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) TÜİK tarafından aylık dönemler itibarıyla her ay açıklanmaktadır. Örneğin Mart 2019'da başlayan özel hesap döneminde I. geçici vergilendirme dönemi için; Mart-Nisan-Mayıs aylarının Yİ-ÜFE toplamı, bu aylardan önceki üç ayın yani, Aralık, Ocak, Şubat aylarının Yİ-ÜFE toplamına oranlanacaktır. Bu orandan da 1 (bir) tam sayı çıkarılacaktır. Sonuç olarak bulunan bu oran, I. geçici vergilendirme dönemi için devreden yatırıma katkı tutarının endekslenmesinde kullanılacak yeniden değerleme oranı olacaktır. Örneğin; I. geçici vergilendirme dönemi için hesaplama yöntemi şu şekilde olacaktır: [34]

Mayıs/2019 + Nisan/2019 + Mart/2019

---------- (-) 1

Şubat/2019 + Ocak/2019 + Aralık/2018

456,74 + 444,85 + 431,98

---------- = 1,0475 (-) 1 = 0,0475

425,26 + 424,86 + 422,94

33 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 17/08/2020 tarih ve 50426076-125[32/a-2017/20-333]-E.61063 sayılı özelgesi.
34 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 17/08/2020 tarih ve 50426076-125[32/a-2017/20-333]-E.61063 sayılı özelgesi.

Yani bu dönem için kullanılacak yeniden değerleme oranı (endeksleme oranı) %4,75 olacaktır.

Aynı özel hesap döneminin ikinci geçici vergilendirme dönemi için ise altı aylık geçici vergi dönemine dair aylarının Yİ-ÜFE toplamı, bu aylardan önceki altı ayın Yİ-ÜFE toplamına oranlanmak suretiyle tespit edilecektir. Yine aynı şekilde, özel hesap döneminin üçüncü geçici vergilendirme dönemi için, üçüncü döneme ait ayların aylarının Yİ-ÜFE toplamı, bu aylardan önceki dokuz ayın Yİ-ÜFE toplamına oranlanmak suretiyle; dördüncü geçici vergilendirme dönemi için bu döneme ait on ki ayın Yİ-ÜFE toplamının bu aylardan önceki on iki ayın Yİ-ÜFE toplamına oranlanmak suretiyle tespit edilecektir. [35]

Bilindiği üzere Yİ-ÜFE endekslerinin on iki aylık ortalamalara göre değişim oranları TÜİK tarafından açıklanmaktadır. Özel hesap dönemine tabi mükellefler özel hesap dönemlerinin son ayı itibariyle TÜİK tarafından açıklanan bu oranları da esas alabilirler. Zira TÜİK tarafından yayınlanan 12 aylık Yİ-ÜFE endekslerinin değişim oranları tablosunun Ekim ayı sütunundaki oranlar normal hesap dönemleri için her yıl ilan edilen yeniden değerleme oranları ile mutabıktır. Yukarıdaki örnekte Mart/2019 – Şubat/2020 özel hesap döneminin 12 aylık yeniden değerleme oranı %14,18'dir.

13.8. Kanunda Belirtilen Şartlara Uyulmaması Halinde Yapılacak İşlemler

Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrasında belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi zıyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Dolayısıyla, anılan maddenin üçüncü fıkrasında verilen yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen hususlara uyulmaması halinde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi zıyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. Ancak, mezkûr üçüncü fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyaının gerçekleşeceği tabiidir.

13.9. Yatırıma Katkı Tutarının %10'luk Kısmının Diğer Vergi Borçlarının Terkini İçin Kullanılabilmesi Uygulaması

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 7338 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelere göre; indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, yapılan yatırım harcaması üzerinden hesaplanacak yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmının mükellefin (ÖTV ve KDV hariç) diğer vergi borçlarının terkini için kullanılabilmesi imkânı getirilmiştir.

Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamayacaktır.

Bu düzenlemeyle, yatırım teşvik belgesi **bazında yapılan yatırım harcamasına** yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın **%10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, ÖTV ve KDV hariç** olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilecektir. Böylece, yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarlarının mükellefe geri dönüşü hızlandırılmakta ve yatırımcıya sağlanan destek artırılmaktadır.

Yatırımcılar tarafından bu kapsamda yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarının en fazla %10'luk kısmı bu düzenleme çerçevesinde ÖTV ve KDV hariç diğer vergi borçlarından terkin edilebilecektir. **Bu tutarla birlikte bu tutarın bir katı, vazgeçilen yatırıma katkı tutarı olarak toplam yatırıma katkı tutarından düşülecektir.** Yatırımın bütünü itibarıyla terkini talep edilebilecek toplam tutarın hesabında ise, mükellefin ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'unun aşılması mümkün olmayacaktır.

Düzenleme 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 7338 sayılı Kanunun yayın tarihinde yürürlüğe girmiştir.

35 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 17/08/2020 tarih ve 50426076-125[32/a-2017/20-333]-E.61063 sayılı özelgesi.

14. Sermaye Azaltımında Vergileme

09.11.2022 tarih ve 32008 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7420 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere Kurumlar Vergisi Kanununa "Sermaye azaltımında vergileme" başlıklı 32/B maddesi eklenmiştir.

Kanunun 22. maddesinde yer alan düzenleme ile sermaye azaltımı yapılması halinde vergilendirilmeyecek olan ortaklarca şirket bünyesine konulan ayni veya nakdi sermayenin dışında, enflasyon düzeltmesi farkları, geçmiş yıllar kârları, yasal olarak ayrılması zorunlu olup sermayeye ilavesi mümkün olan fonlar gibi farklı unsurları da sermaye hesabının içinde barındıran şirketlerin sermayelerini azaltmaları durumunda, hangi sermaye unsurunun ne tutarda azalacağı ve azaltıma konu edilen bu unsurlar üzerinden nasıl vergileme yapılacağı hususu netleştirilmeye çalışılmıştır.

Ekonomik ve ticari aktivitenin bir sonucu olarak sermaye şirketleri muhtelif nedenlerle sermayelerini azaltabilmektedirler. Bu nedenlerden en bilinenleri şirketlerin içinde bulundukları ekonomik ve finansal durum sebebiyle bir kısım sermayelerinin atıl kalması, geçmiş yıl zararlarının sermaye azaltımı suretiyle itfa edilerek bilanço ve mali tabloların daha sağlıklı hale getirilmesi veya sermayeye ilave esnasında vergilendirilmeyen bazı kaynakların sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilmek istenmesidir.

Kanunun 22. Maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen 32/B maddesine göre; kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdi veya ayni sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacak; söz konusu oranın tespitinde ise,

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

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

c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan ayni ve nakdi sermayenin toplam sermaye içindeki payları dikkate alınacaktır.

Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla yukarıdaki a, b ve c bentlerinde yer alan sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilecektir.

Ayrıca söz konusu düzenlemede, sermaye azaltımında öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların işletmeden çekildiğinin kabul edileceği belirtilmektedir.

Kurumlar vergisi ve vergi kesintisine tabi sermaye unsurlarında, kesinti matrahı, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar olacaktır.

Düzenlemede, geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermayenin azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurlarının yukarıda açıklanan şekilde tespit edileceği, ancak bu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda, geçmiş yıllar zararlarının mahsubu şeklinde bir sermaye azaltılması yapılması ve azaltılan tutarın içinde geçmiş yıllarda sermayeye ilave edilen kurumlar vergisine tabi bir unsur bulunması halinde, bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmasa bile kurumlar vergisinin hesaplanarak beyan edilmesi gerekeceği söylenebilecektir.

14.1. Kısmi bölünme işlemleri nedeniyle yapılan sermaye azaltımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesi kapsamında gerçekleşen kısmi bölünme işlemi sonucunda, devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bölünen şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltımında ise Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamda, kısmi bölünme sonucunda sermaye konulan şirketten alınan hisselerin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle yapılan sermaye azaltımında, sermayeye eklenmiş olan unsurların devralan şirkete devredilmesi ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların takip edilmesi halinde, bölünen şirket nezdindeki sermaye azaltımı nedeniyle bu aşamada herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre Tebliğin "32.4.2." ila "32.4.6." bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli vergileme işlemleri yapılacaktır. Bu durumda da Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan beş tam yıllık sürenin tespitinde, öz sermaye kalemlerinin devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirket tarafından dikkate alınacaktır."

15. Kurumlar Vergisi Hesabına ve Kâr Dağıtımına Dair Örnekler

15.1. Kurumlar Vergisi Hesabı

Genel olarak kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

1- Kurum Kazancı
(Ticari bilanço kârı/zararı)

2- İlaveler (+)
(Kanunen kabul edilmeyen giderler) [36]

3- Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları **(KVK Md. 5/1-a)**

- KVK Madde 12'den kaynaklanan iştirak kazançları (örtülü sermaye)

- KVK Madde 13'den kaynaklanan iştirak kazançları (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı)

- **KVK'nun 5/1-b** maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurtdışı iştirak kazançları

- **KVK'nun 5/1-c** maddesinde belirtilen koşulları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim ortaklıkların, aktiflerinde en az 2 yıl süre ile yer almış yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları

-Emisyon primi kazancı **(KVK Md. 5/1-ç)**

- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları **(KVK Md. 5/1-d)**

- En az 2 tam yıl süreyle aktifte yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50 (15.07.2023 tarihinden itibaren taşınmaz satışlarında %25'lik) kısmı. **(KVK. Md. 5/1-e)**

- En az 2 tam yıl süreyle aktifte yer alan iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75 (27.11.2024 tarihinden itibaren iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışlarında %50'lik) kısmı. **(KVK. Md. 5/1-e)**

- Bankalara, finansal kiralama şirketlerine ve finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama şirketlerine ve finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama şirketlerinin ve finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançlarında; taşınmazlar için %50'lik, diğer kıymetler için %75'lik kısmı. **(KVK Md. 5/1-f)**

- Kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve söz konusu maddede belirtilen koşulları taşıyan kazançları **(KVK'nın 5/1-g)**

- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar **(KVK Md. 5/1-h)**

- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak

36 Geçici vergi beyannamesi ile kurumlar vergisi beyannamesi ekinde KKEG'lerin detayları şekilde beyan edilmesi gerekmektedir. İlgili tabloda yer verilen satırlarda gösterilen KKEG'lerin kayıtlardan ayrı ayrı tespit edileceği şekilde bir hesap planı oluşturulması, KKEG kontrolü için de faydalı olacaktır. Birkaç satır doldurulduktan sonra kalan tutarın hepsinin "Diğer" kısmında "Diğer" açıklaması ile beyan edilmesi doğru olmayacaktır. Diğer taraftan, **KKEG'lerin çok yüksek olmasının da incelenmeye alınma sebebi olabileceğini; bir tutarın KKEG yazılması ile tüm vergisel risklerin bertaraf edilmiş olmayabileceğini önemle belirtmek isteriz.**

suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar **(KVK Md. 5/1-ı)**

- Sat-Geri Kirala Kazançlarında (finansal kiralama) İstisna **(KVK Md.5/1-j)**

- Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar. **(KVK Md.5/1-k)**

- Serbest bölgeler istisnasına tabi kazançlar **(3218 Sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)**

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar **(4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2)**

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar **(4490 sayılı Kanun)**

- Yabancı Fon ve Kazançların Vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin istisna **(KVK Md. 5/A-3)**

- Sına Mülkiyet Haklarında istisna **(KVK Md. 5/B-1)**

- 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun Mad. 12/5 kapsamında itfa payı olarak addolunan gelirler

- Diğer İndirimler ve İstisnalar

- KVK Geçici Mad. 14/1-a kapsamında değerlemeden doğan kazanç istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/1-b kapsamında kur farkı kazanç istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/1-b kapsamında dönem sonu değerlemesinden doğan kâr payı ve faiz istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/1-b kapsamında vade sonunda oluşan kâr payı ve faiz istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/1-b kapsamında vade sonunda doğan diğer kazançlardan istisna

- KVK Geçici Mad. 14/2 kapsamında kur farkı kazanç istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/2 kapsamında dönem sonu değerlemesinden doğan kâr payı ve faiz istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/2 kapsamında vade sonunda oluşan kâr payı ve faiz istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/2 kapsamında vade sonunda doğan diğer kazançlardan istisna

- KVK Geçici Mad. 14/3 kapsamında altın hesaplarının dönüştürülmesinden doğan kazanç istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/3 kapsamında dönem sonu değerlemesinden doğan kâr payı ve faiz istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/3 kapsamında vade sonunda oluşan kâr payı ve faiz istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/3 kapsamında vade sonunda doğan diğer kazanç istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/4 kapsamında dönem sonu değerlemesinden doğan kâr payı ve faiz istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/4 kapsamında vade sonunda oluşan kâr payı ve faiz istisnası

- KVK Geçici Mad. 14/4 kapsamında vade sonunda doğan diğer kazanç istisnası

4- İndirim ve istisnalar sonrası mali kâr/zarar (1+2-3)

5- Geçmiş yıllar zararları (-) [37]

- Diğer geçmiş yıl zararları

- İstisnadan kaynaklanan geçmiş yıl zararları [38]

37 Burada sözü geçen zarar, bilançoda 580-Geçmiş Yıllar Zararları Hesabında gözüken "ticari zarar" değildir. Burada yer alacak zarar, geçmiş yıl kurumlar vergisi beyannamesinde yer alıp, cari yıla devreden ve uygulamada genellikle "mali zarar" olarak adlandırılan tutardır. Bazı şirketlerin bilançolarında 580 hesapta bir tutar yer alıyor olsa bile, kurumlar vergisi beyannamelerinde (kanunen kabul edilmeyen giderlerin zararlardan tenzili nedeniyle) zarar (mali zarar) oluşmayabilir; aksine bilanço ve gelir tablosunda zarar çıkmış olsa dahi beyanname üzerinde vergiye tabi kazancı (kurumlar vergisi matrahı) oluşabilir.

38 Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından E-beyanname sisteminde kurumlar vergisi beyannamesine dair yer alan formatta her yıl "istisnadan kaynaklanan zararlar" satırına yer veriliyor olsa da pratikte bu satırın pek bir anlamı bulunmamaktadır diyebiliriz. Zira, KVK'nin 5. Maddesinin 3. Fıkrasına yönelik olarak gerek özelgelerde gerekse 1 Sıra No.lu KVKGT'nin "5.15 – Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi" başlıklı bölümünde izah edildiği üzere, istisna bir işlemden (örneğin taşınmaz ya da iştirak hissesi satışı) ya da istisna bir faaliyetten (örneğin serbest bölge faaliyetleri, teknopark faaliyetleri, yurtdışı inşaat faaliyetleri gibi) kaynaklanan zararlar ilgili kurum kazancının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınmakta ve böylece cari yıl vergiye tabi kazancına olan negatif etkisi beyanname üzerinde giderilmekte; diğer bir ifadeyle, ertesi yıla devreden "istisna kaynaklı bir zarar" oluşmamaktadır.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

6- Zarar mahsubu sonrası mali kâr/zarar (İndirime esas tutar) (4-5)

7- Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler (-)

- Kooperatiflerce ortaklarına dağıtılan risturnlar (KVK 5/1-i)

- AR-GE İndirimi (5746 S.K. Md.3)

- AR-GE İndirimi (5746 S.K. Md.3/A)

- Tasarım İndirimi (5746 S.K. Md.3)

- Sponsorluk harcamaları (KVK Md. 10/1-b)

- Bağış ve yardımlar (KVK Md. 10/1-c)

- Eğitim, sağlık tesisleri, yurt, ibadethane ve dini tesislerin inşaatına ve faaliyetlerinin devamına yönelik bağış ve yardımlar (KVK Md. 10/1-ç)

- Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (KVK Md. 10/1-d)

- Başbakanlıkça veya Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağış ve yardımlar (KVK Md. 10/1-e)

- Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansı ile Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Ayni Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları

- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türk Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlar (KVK Md. 10/1-f)

- VUK 325/A'ya göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar (KVK Md. 10/1-g)

- Yurt dışında mukim kişilere verilen sağlık, eğitim ve diğer hizmetlere ilişkin indirim (KVK Md. 10/1-ğ)

- 5378 s.k. Korumalı iş yeri indirimi (KVK Md. 10/1-h)

- Nakit sermaye artışı indirimi (KVK Md.10/1-ı)

- Diğer indirimler

8- Dönem safi kurum kazancı (6-7)

9- İşletmeden çekilen enflasyon düzeltmesi farkları [39]

10- Kurumlar vergisi matrahı (8+9)

- KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah

- KVK'nın 32/8 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisine Tabi Matrah

- KVK'nın 32/7 Mad. Kapsamında Kurumlar Vergisine Tabi Matrah

- KVK'nın Geçici 4. Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah

- Genel orana tabi matrah

11- Hesaplanan kurumlar vergisi [40]

1 No.lu KVKGT'nin 5.15 no.lu kısmında şu açıklamalara yer verilmiştir: "....söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili fınansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.
Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.
İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayrımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.
Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır."

39 Vergi Usul Kanunu'nun gerek geçici 25. maddesi gerekse de mükerrer 298. maddesinde pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı hükmü bulunmaktadır. Buna göre firmanın dönem faaliyeti zararla sonuçlanmış olsa dahi işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkının bulunması durumunda bu tutar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulup, vergilendirilecektir.

40 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre, kurumlar vergisi oranı %20 olmakla birlikte, KVK'nin 32/A ve Geçici 4. maddelerinde belirtilen indirimli kurumlar vergisine tabi matraha uygulanacak oranlar belirli şartlar dahilinde Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir. Ayrıca KVK'ye eklenen geçici madde ile **2018, 2019 ve 2020 yılları için kurumlar vergi oranı %22** olarak uygulanmış, Cumhurbaşkanına söz konusu geçici madde ile %22 olarak belirlenen oranı %20'ye indirme yetkisi verilmiştir.
7316 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile KVK'ye eklenen geçici 13. Madde ile %20 olan kurumlar vergisi oranı **2021 yılı kurum kazançları için %25, 2022 yılı kurum kazançları için ise %23** olarak belirlenmiştir.
7456 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde yapılan değişiklik ile 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kurum kazançları için uygulanacak olan kurumlar vergisi oranı **%25 olarak** belirlenmiştir.

12-Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (Hesaplanan Kurumlar Vergisi x %5) (11 x %5) [41]

13- Mahsup edilecek vergiler (-)

- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım

- Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

- Ödenmiş Olan Geçici Vergi [42]

14- Ödenmesi gereken kurumlar vergisi [11-(12+13)]

15- İadesi gereken kurumlar vergisi ve/veya geçici vergi (13-11)

14- Kalan Vergi İndirimi [(12+13)-11] veya (=12) [43]

Örnek 1: (B) A.Ş.'nin 2024 takvim yılı ticari kazancı 500.000 TL olup, KKEG'leri 30.000 TL'dır. Cari yıl içinde 75.000 TL geçici vergi ödemesi yapılmış, ayrıca kazancına dâhil ettiği faiz gelirleri için de 5.000 TL vergi tevkif edilmiştir.

Ticari Kazanç	: 500.000
KKEG (+)	: 30.000
Matrah	: 530.000
Kurumlar Vergisi (%25)	: 132.500
Geçici Vergi (-)	: 75.000
Faiz Vergi Tevkifatı (-)	: 5.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	: 52.500

41 Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi hakkında Rehberimizin "IV- Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı bölümünde detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

42 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenlemelere göre, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Tebliğin anılan hükmüne göre, gelir vergisi mükellefleri için beyan döneminin başlangıcı 1 Mart, Kurumlar vergisi mükellefleri için beyan döneminin başlangıcı 1 Nisan tarihine kadar ödenmeyen geçici vergilerin, ilgili tarihler itibarıyla vergi dairesince gecikme zammı hesaplanarak terkin edilmesi, dolayısıyla verginin ödenemeyecek hale gelmesi ve ödenmediğinden dolayı mahsuba konu edilmemesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerini düzenlenirken, geçici vergilerin ödenip ödenmediğinin, e-beyanname sisteminde "Önceki yıl gelir geçici tahsilat miktarları" ve "Önceki yıl kurum geçici tahsilat miktarları" sekmesinden ya da bu ekranlara bağlı olarak oluşturulan muhasebe kayıtlarından takip edebilmelidir. Bahse konu ekranda sadece ödenen toplam tutar bilgisi yer almakta, ödenen tarihlere ilişkin herhangi bir bilgi ise yer almamaktadır. Geçici vergilerin yıllık beyanname dönemi başlangıç tarihinden sonra ödenmesi halinde ise, ilgili tahsilatlar tahsilat ekranlarında yer almamaktadır. Bir başka deyişle, geçici vergi tutarının gelir vergisi mükelleflerinde 1 Mart, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise 1 Nisan tarihinden sonra ödenmesi halinde, geçici vergi, vergi beyanname dönemleri başlangıç tarihinden sonra ödendiği için, tahsilat bilgileri ekranında ödenmiş olarak görünmemektedir. Bu durum bilhassa geçici vergi ödemelerini KDV iade alacaklarına ya da diğer vergi iade alacaklarına mahsuben ödeyen firmalar için elzemdir. Zira, vergi mahsuplarında "mahsup talep dilekçesi" verilmesi mahsubun yapıldığı anlamına gelmez, sadece talep yapıldığını gösterir. Bu nedenle, yıllık beyan dönemleri başlamadan önce bilhassa geçici vergilerini mahsuben ödeyen mükelleflerin mahsuplarının yapılıp yapılmadığını, GİB e-beyanname sisteminde ödenmeyen geçici vergi borçlarının bulunup bulunmadığını kontrol etmeleri, herhangi bir hata varsa ya da mahsup sonucu reddedilen bir kısım varsa, yıllık beyan dönemi başlamadan önce eksik ödenen geçici vergi miktarının tamamlanması, geçici verginin yıllık beyannamede mahsup edilebilmesi için şarttır.

43 Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulaması ve bu uygulama sonucunda kalan bir tutar olması halinde bunun 12 ay içinde "mahsuben" iade talep edilebilmesi konusunda rehberimizin "IV- Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı bölümünde detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

Örnek 2: (A) A.Ş.'nin 2024 takvim yılına ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

- Ticari bilanço kârı 10.000.000 TL

- Kanunen kabul edilmeyen giderler 1.450.000 TL

- VUK gereği zorunlu olmayan gelir tahakkukları 50.000 TL

- VUK açısından kabul edilmeyen karşılıklar 150.000 TL

- Örtülü sermaye faiz giderleri 125.000 TL

- İştirak kazançları 350.000 TL

- İştirak hissesi satış kazancı (%75'i) *1.200.000 TL*[44]

- Bağış ve yardımlar 500.000 TL

- Ar-Ge İndirimi 800.000 TL

- Önceki dönemde gider kabul edilmeyen karşılıklardan iptaller 325.000 TL

- 2024 yılı içinde ödenen geçici vergi 1.500.000 TL

- 2024 yılı içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler 200.000 TL

- Geçmiş yıllar mali zararları 130.000 TL

1- Kurum Kazancı (Ticari bilanço kârı/zararı)	**: 10.000.000.-**
2- İlaveler (+)	**: 2.225.000.-**
- Kanunen kabul edilmeyen giderler	: 1.450.000.-
- VUK açısından kabul edilmeyen	
Karşılıklar	: 150.000.-
- Örtülü sermaye faiz gideri	: 125.000.-
- Bağış ve yardımlar[45]	: 500.000.-
3- Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	**: 1.925.000.-**
- Tam mükellef kurumlardan	350.000.-

44 KVK Md. 5/1-e bendi kapsamında taşınmaz veya iştirak hissesi satış kârının tamamının 679 hesapta gelir olarak kaydedilmesi ve ticari kazanca etki etmesi, beyanname üzerinde ise doğrudan (sadece) ilgili istisna satırında taşınmazlar için %25'lik, diğer kıymetler için %50'lik kısmının düşülmesi, beyannamenin verildiği tarihe kadar 590 hesaptan 54 no.lu hesap grubuna %25'lik veya %50'lik kısmın aktarılması gerekmektedir. Eğer ticari zarar oluşmuşsa bu durumda, 580 hesaba borç kayıt verilerek yine 54 no.lu hesap grubuna kayıt yapılacaktır. (KVKGT ile muhasebe kayıtlarının bu şekilde yapılması gerektiği Mali İdare tarafından da açıklanmıştır.)

45 1 seri no.lu KVK Genel Tebliği'nin 10.3. maddesinde açıklandığı üzere, Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, Kanun'un izin verdiği tutarların kurumlar vergisinin matrahından (beyannamede ilgili satırda gösterilmek suretiyle) indirilmesi gerekir. Ayrıca beyanname eki KKEG tablosunda da söz konusu bağışın öncelikle KKEG içinde dahil edildiği, ilgili satırda gösterilmek suretiyle beyan edilecektir.

elde edilen iştirak kazançları (KVK Md. 5/1-a)

- En az 2 yıl süreyle aktifte yer alan iştirak 1.200.000.-

hissesinin satışından doğan kazancın % 75'lik kısmı. **(KVK. Md. 5/1-e)**

- Diğer indirim ve istisnalar 375.000,00.-

VUK açısından zorunlu olmayan

gelir tahakkukları : 50.000.-

Önceki dönemlerde gider kabul

Edilmeyen karşılık iptalleri : 325.000.-

4- İndirim ve istisnalar sonrası mali kâr/zarar (1+2-3) : 10.300.000.-

5- Geçmiş yıllar mali zararları : 130.000.-
- Diğer geçmiş yıl zararları 130.000.-

6- Zarar mahsubu sonrası mali kâr/zarar (İndirime esas tutar): 10.170.000.-
(4-5)

7- Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve
indirimler (-) : 1.276.000.-

- AR-GE İndirimi **(5746 S.k. Md.3)** 800.000.-

- Genel bağış ve yardımlar **(KVK Md. 10/1-c)** 476.000.-

(Ticari bilanço karı - (iştirak kazançları istisnası+geçmiş yıl zararları)* %5)

(10.000.000 – (350.000+130.000) *%5)

8- Kurumlar vergisi matrahı (6-7) : 8.894.000.-

9- Hesaplanan kurumlar vergisi (%25) : 2.223.500.-

10- Mahsup edilecek vergiler (-) : 1.700.000.-
- Yurt İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler 200.000.-

- Ödenmiş Olan Geçici Vergi : 1.500.000.-

11- Ödenmesi gereken kurumlar vergisi (9-10) : 523.500.-

12- İadesi gereken kurumlar vergisi ve/veya geçici vergi (10-9): ---

15.2. Kâr Dağıtımı

15.2.1. Genel Olarak Kâr Dağıtımı

Kâr dağıtımı kararı anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ise ortaklar genel kurulu tarafından alınır. Türk Ticaret Kanunu'nun 523. maddesine göre kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek

akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez. Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ayrıldıktan sonra ayrıca ana sözleşmede belirtilen fonlar kanunlara aykırı olmamak üzere ayrılabilir.

Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ile ana sözleşmede ayrılması hüküm altına alınan fonlardan sonra arta kalan şirket kârı üzerinde genel kurulun veya ortaklar kurulunun karar yetkisi vardır.

TTK'nun 519. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (c) bendinde sermayenin %5'i oranında birinci temettünün ödenmesi gerekliliğine dair yasal hüküm

bulunmaktadır.

15.2.2. Genel Kurul Kararı "Hesaben Ödeme" Sayılır Mı?

GVK Madde 94'de "hesaben ödeme"; ".....vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder" şeklinde, KVK Madde 15 ve 30'da ise "hesaben ödeme"; "...kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. KVK madde 15 ve 30'da ayrıca "...aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından...oranında kesinti yapılır", GVK Madde 94'de ise ".....aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmü yer almaktadır. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.05.2015 tarih ve 38418978-120[94-14/25]-503 sayılı özelgede;

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan ve sermayesinin tamamı Hazine Müsteşarlığı'na ait olan kuruluşunuz tarafından anılan Kanun Hükmünde Kararnamenin kar dağıtımına ilişkin maddesine istinaden her yıl itibarıyla gerçekleşen dönem net kârının Hazine Müsteşarlığı'na temettü olarak aktarıldığı, 2013 yılı kârından doğan ve 2014 yılında ödenecek olan temettüye ilişkin ödeme takviminin anılan Müsteşarlıkça Mayıs 2014 tarihli yazı ile bildirildiği, söz konusu takvimde 2013 yılı net temettü ödemelerinin Ağustos 2014 tarihinden başlamak üzere beş taksitte yapılmasının istenildiği belirtilerek ödenecek temettü üzerinden gelir vergisi tevkifatının hangi tarihte yapılması gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle gerçekleşmekte olup, gelirin elde edilmesi ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasına, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iradında tahsil esasına, menkul sermaye iratları ile ücret gelirlerinde ise hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine bağlanmıştır. Menkul sermaye iratları açısından vergiyi doğuran olay niteliğinde olan hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesinde, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi anlamına gelen hukuki tasarruf aşaması, gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasınca izlenmekte olup, söz konusu menkul sermaye iradı gelirinin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir. Buna göre, kar payı dağıtımına ilişkin yazı her ne kadar 12.05.2014 tarihinde Genel Müdürlüğünüze gönderilmiş olsa da kâr payı dağıtımı yapılacak tarihler ayrıca belirtilmiş olduğundan bu tarihte Hazine Müsteşarlığı'na nakden veya hesaben kâr payı ödemesi yapılmamış olması halinde tevkifat da yapılmayacaktır. Dolayısıyla, hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği başka bir deyişle Hazine Müsteşarlığı tarafından söz konusu temettülerin talep edilebilir hale geldiği tarih itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir."

Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf ile meydana gelir. Genel kurulun kâr dağıtım kararı almış olması hukuki tasarruftur. Ancak kâr payının elde edilmiş sayılabilmesi için pay sahibinin ekonomik olarak da kâr payına tasarruf edebilmesi gerekir. Kâr payı açısından ekonomik tasarruf ise kâr payının nakden veya hesaben dağıtıldığı anda meydan gelir. Bu konuda farklı yaklaşım ve değerlendirmeler bulunmaktadır.

Kâr dağıtımına ilişkin genel kurul kararında kârın fiilen ödeneceği tarih veya tarihler ayrıca belirtilmemiş ya da kâr payı ödeme tarihlerini belirlemesi konusunda Yönetim Kuruluna yetki verilmemiş ise, Genel Kurul Kararın alındığı tarihe ait muhtasar beyanname ile gerekli vergi kesintilerin beyan edilmesi oldukça sağlamcı bir yaklaşım olup, olası farklı değerlendirmeler kaynaklı vergisel riskleri önleyecektir. Genel Kurul Kararında kâr payı ödeme tarihi veya tarihleri ayrıca belirtilmiş ise (bu tarihler

gelmeden önce olağanüstü bir toplantı yapılıp tarih değişikliği ya da kâr dağıtım kararının iptali yönünde karar alınmaz ise) bu tarih ya da tarihler geldiğinde fiilen ödeme yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın hesaben ödeme gerçekleşmiş olacağından vergi kesintisinin beyan edilmesi gerekmektedir.

Yönetim Kuruluna yetki verilmiş ise bu yetkinin kullanıldığı tarih (Yönetim Kurulu Karar tarihi) itibariyle vergi kesintisinin hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. Tavsiyemiz kâr dağıtımına ilişkin karar metinlerinin Genel Kurul toplantısı öncesinde konusunda uzman bir mali müşavir ile değerlendirilmesidir.

15.2.3. Kâr Dağıtım Tablosu

Kâr dağıtım tablosu, işletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablodur. Amacı ise özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile temettü tutarının hesaplanmasıdır. Genel olarak (Tüm detaylar aşağıdaki tabloda yer almamaktadır.) kâr dağıtımına bağlı tevkifat hesabının bir tablo halinde görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

Kâr dağıtımında önemli bir husus da kârdan personele pay veriliyor ise bu tutar ücret olarak değerlendirilecek, gelir vergisi tevkifatı, 94/6-b'ye göre değil 94/1. bendine göre yapılacaktır.[46] Ayrıca tablodan da görüleceği üzere, şirketler ticari bilançolarında gözüken geçmiş yıllar ticari zararlarını, elde ettikleri ticari kârlarla kapamadıkça ortaklara hiçbir şekilde kâr dağıtımı yapılamaz. İşletmelerin yasal olarak tabi oldukları özel kanunlarda (SPK, BDDK...gibi) yer alan hükümler (yedek ayrımı, zorunlu fonlar gibi...) kâr dağıtımında bilahare dikkate alınmalıdır.

46 Personele Kârdan Pay Verilmesi:
1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin 11.11 no.lu maddesinde şu açıklamalara yer verilmiştir: "Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir."
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-8-1-470 sayılı özelgede şu açıklamalar yapılmıştır:
"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2009 yılı kârıyla ilgili temettü ikramiyelerinin personele dağıtımına ilişkin kararın 2010 yılı Mayıs veya Haziran ayında alınacağı ve ödemelerin fiilen bu aylarda gerçekleştirileceği belirtildiğinden henüz personele nakden ya da hesaben bir ücret ödemesinde bulunulmadığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, 2009 dönem karıyla ilgili personelinize yapacağınız temettü ikramiyeleri ödemenin yapıldığı ayın ücreti olarak kabul edileceğinden, söz konusu temettü ikramiyesi ödemelerinin, ödemenin yapıldığı 2010 hesap dönemine ait kurum kazancınızın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrası kapsamında ücret gideri olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir. Öte yandan 2009 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanname verme süresi olan 26/4/2010 tarihine kadar personelinize 2009 yılı kârıyla ilgili olarak temettü ikramiye ödemesi yapılmadığından 2009 kurum kazancınızın tespitinde temettü ikramiyesi yönünden indirim konusu yapılacak bir gider de söz konusu olmayacaktır."

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

1	**DÖNEM KÂRI**	Ticari bilanço kârıdır
2	**ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-)** **- Kurumlar Vergisi** **- Gelir Vergisi Kesintisi** **- Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler** **- Kurumlar Vergisi** **- Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler**	Dönem kârı üzerinden ödenecek kurumlar vergisi, istisnalar dolayısıyla yapılacak tevkifatlar ve diğer yükümlülüklerden oluşur
3	**Vergi Sonrası Kâr**	(1 – 2) Net Dönem Kârı
4	**GEÇMİŞ DÖNEMLER ZARARI (-)**	Geçmiş yıl zararlarından oluşur
5	**I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)**	[(3-4) x % 5]Vergi sonrası net kardan geçmiş yıl zararları düşüldükten sonraki tutarın % 5'i kadar hesaplanır. Ancak daha önceden ayrılan I. Tertip Yedek Akçelerle birlikte ödenmiş sermayenin % 20'sini aşamaz. Ödenmiş sermayenin % 20'sine ulaşılmış ise ayrılmaz.
6	**İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)**	Dağıtılması ana sözleşme veya yasalara göre mümkün olmayan kazançlardır. Örneğin yenileme fonu, gayri menkul kazanç istisnası v.b.
7	**DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KÂRI**	[(3 – 4 – 5 – 6)]
8	**ORTAKLARA I. TEMETTÜ (-)**	Ödenmiş sermayenin % 5'i kadarıdır. TTK Hükmüne göre ortaklara dağıtılacak kardır.
9	**II. TERTİP YEDEK AKÇE (-)**	TTK hükmü uyarınca pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı ödendikten sonra, kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu.
10	**ORTAKLARA II. TEMETTÜ (-)**	[(7 – 8 – 9)] Dağıtılabilir kârın hepsinin dağıtılması zorunlu değildir. Böyle bir halde dağıtılması kararlaştırılmış kâr üzerinden hesaplama yapılır.
11	**ORTAKLARA VERİLEN PAY**	1. ve 2. temettü toplamları
12	**GVK 94/6-b, KVK 15/2 VE KVK 30/3'E GÖRE YAPILACAK TEVKİFATIN MATRAHI**	11. satır stopaja tabi matrah olmaktadır. Şayet dağıtılan kârlar içerisinde daha önce tevkifat uygulamasına konu olmuş kazançlar var ise dağıtılan kârın önce bu kazançlardan oluştuğu kabul edilecek ve daha önce tevkifat yapılan bu tutarlar düşüldükten sonraki kısım tevkifat matrahını oluşturacaktır.

16. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi

7524 sayılı Kanunla KVK'na "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" (YİAKV) başlıklı 32/C maddesi eklenmiştir. Yurt içi asgari kurumlar vergisi, kurum kazançları üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisi için %10'luk bir alt sınır getirmektedir. YİAKV uygulamasında, önceden olduğu gibi KVK'nun vergi oranını düzenleyen 32. maddesinin 1 ila 9. fıkra hükümleri ile teşvik belgeli yatırımlarda indirimli kurumlar vergisini düzenleyen 32/A maddesi dikkate alınmak suretiyle kurumlar vergisi hesaplanmaya devam edilecek, ancak bu şekilde hesaplanan vergi, yeni tesis edilen yurt içi asgari kurumlar vergisi hükümleri gereği, kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır. YİAKV dikkate alınmadan hesaplanan kurumlar vergisi, kurum kazancının %10'undan az olduğu takdirde, eksik hesaplanan vergi mükellef kurum adına tahakkuk ettirilecek ve böylelikle fiili vergi oranı %10'a tamamlanacaktır.

YİAKV hesaplanırken kurumların hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutardan 32/C maddesinin 2. fıkrasında sayılan indirim ve istisnalar düşülecektir.

Söz konusu değişikliğe paralel olarak, KVK Genel Tebliği 23 marifetiyle KVG Genel Tebliği 1'e 32.5. no.lı "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" bölümü eklenmiştir. Eklenen bu bölümde yapılan açıklamalardan bazılarına aşağıda değinilmiştir:

- Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

- Dar mükellef kurumların KVK'nun 30. maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratları nedeniyle beyanname vermeyi tercih etmeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır. Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

- GVK'nun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı 113. maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

- Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

- Geçici vergi dönemlerinde de YİAKV hesaplaması yapılacaktır.

- Mükellefler, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG)'ini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve KVK GT 1'in "32.5.5." bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

- İndirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına KKEG'in eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Ticari bilanço kârı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

- Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır (**Danıştay 3. Dairesi'nin 10.2.2025 Karar tarihli ve 2024/5700 Esas sayılı kararı ile yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiştir).**

- VUK'nun mükerrer 298. ve geçici 33. maddeleri hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

- Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

- Borsa İstanbul Pay Piyasası'nda ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan iki puan,

- İhracat kazançlarına uygulanan beş puan,

- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,

- 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

  Bu kapsamdaki yatırıma katkı tutarının tespitinde, 02.08.2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplamaya dahil edilmeyecektir. 02.08.2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

  KVK'nin 32/6,7,8 maddeleri ile 32/A maddesinin aynı kazanca uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32 ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

- ▪Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

- Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

- GVK'nin mükerrer 121. maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

KVK ile diğer kanunlarda yer alan ve AYİKV matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:

ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN DÜŞÜLEBİLEN İSTİSNALAR		İLGİLİ MEVZUAT
a)	İştirak kazançları istisnası	KVK md. 5/1-a
b)	Emisyon primi kazancı istisnası	KVK md. 5/1-ç
c)	Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)	KVK md. 5/1-d
ç)	Risturn kazanç istisnası	KVK md. 5/1-i
d)	Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası	KVK md. 5/1-j
e)	Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası	KVK md. 5/1-k
f)	Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası	4990 S.K. md. 12
g)	Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası	3218 S.K. geç. md. 3
ğ)	Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası	4691 S.K. geç. md. 2

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve AYİKV matrahından düşülen indirimler aşağıdaki gibidir:

ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN DÜŞÜLEBİLEN İNDİRİMLER		İLGİLİ MEVZUAT
a)	213 sayılı Kanunun 325/a maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim	KVK md. 10/1-g
b)	5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi	KVK md. 10/1-h
c)	Ar-Ge ve tasarım indirimi	5746 S.K. md. 3, (6550 S.K. geç. md. 1/c, KVK md. 10/1-a

- Kurumlar vergisi beyannamesinin "Diğer indirimler" veya "Diğer indirimler ve istisnalar" satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (TMS/TFRS ile VUK hükümleri arasındaki değerleme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası'nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan GVK'nun mükerrer 121. maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

- Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dahil edilerek beyannamenin "Diğer

indirimler" ile "Diğer indirimler ve istisnalar" satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve AYİKV matrahından düşülemeyen istisnalar aşağıdaki gibidir:

	ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN DÜŞÜLEMEYEN İSTİSNALAR	İLGİLİ MEVZUAT
a)	Yurt dışı iştirak kazançları istisnası	KVK md. 5/1-b
b)	Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası	KVK md. 5/1-c
c)	Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar)	KVK md. 5/1-d
ç)	Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası	KVK md. 5/1-e
d)	Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası	KVK md. 5/1-f
e)	Yurt dışı şube kazançları istisnası	KVK md. 5/1-g
f)	Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası	KVK md. 5/1-h
g)	Eğitim ve öğretim kazanç istisnası	KVK md. 5/1-ı
ğ)	Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası	KVK md. 5/A
h)	Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası	KVK md. 5/B
ı)	Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası	KVK geç. md. 14
i)	5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası	GVK geç. md. 76
j)	Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna	6550 S.K. geç. md. 1/a
k)	Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dahil edilmesi gereken diğer istisnalar	
m)	KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamında taşınmazlarından elde ettikleri kazançları	

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen indirimler ise aşağıdaki gibidir:

	ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN DÜŞÜLEMEYEN İNDİRİMLER	İLGİLİ MEVZUAT
a)	Sponsorluk harcamalarında indirim	KVK md. 10/1-b
b)	Bağış ve yardımlarda indirim	KVK md. 10/1-c
c)	Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim	KVK md. 10/1-ç
ç)	Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim	KVK md. 10/1-d
d)	Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim	KVK md. 10/1-e
e)	Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim	KVK md. 10/1-f
f)	Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi	KVK md. 10/1-ğ
g)	Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi	KVK md. 10/1-ı
ğ)	İstanbul Finans Merkezinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim	KVK md. 10/1-i
h)	Yatırım indirimi istisnası	GVK mülga md. 19, geç. md. 61, 69
ı)	Teknogirişim sermaye desteği indirimi	5746 S.K. md. 3/5
i)	Teknokent sermaye desteği indirimi	4691 S.K. geç. md. 4
j)	Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dahil edilmesi gereken diğer indirimler	

KVK ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin "Diğer indirimler ve istisnalar" veya "Diğer indirimler" bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

17. Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

OECD Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) projesi kapsamında Türkiye'nin de aralarında bulunduğu yaklaşık 140 ülke tarafından onaylanan mutabakat metnine göre yıllık konsolide hasılatı 750 milyon avro eşiğini aşan çok uluslu işletme gruplarının düşük vergileme yapılan ülkelerdeki şube, iştirak ve işyerlerinin asgari bir tamamlayıcı vergilemeye tabi tutulması kararı alınmış ve ülkeler tarafından gerekli yasal düzenlemeler yapılmaya başlanmıştı. Çok uluslu şirketlerde asgari kurumlar vergisi uygulaması ile birlikte ülkelerin bir güvenlik müessesesi olarak yerel asgari kurumlar vergisi düzenlemelerine de mevzuatlarında yer verdikleri görülmektedir.

Bu kapsamda, 02.08.2024 tarih ve 32620 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Kanunla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na 13 maddeden oluşan "Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi" başlıklı yeni bir bölüm eklenmiş, geçiş düzenlemelerinin yapıldığı ilave bir geçici madde ile birlikte yeni bir müessese ihdas edilmiştir.

Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması 2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 02.08.2024 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiştir.

Çok uluslu şirketlerde asgari kurumlar vergisi özetle, faaliyet gösterilen her bir ülke bazında belirlenen efektif vergi oranının %15'in altında olduğu durumda, o ülkede doğan kârlara tamamlayıcı bir vergi uygulanmasıdır. Model, tamamlayıcı verginin alınmaması durumunda grubun merkezinin bulunduğu ülke vergi idaresine bu vergiyi alma hakkı vermekte, grubun merkezinin bulunduğu ülkenin vergi idaresinin de tamamlayıcı vergi almaması halinde gruba dahil şirketlerin bulunduğu ülkeler tarafından tamamlayıcı vergi alınabilmektedir.

Rehberimizin yayıma hazırlandığı tarih itibariyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi uygulamasına dair ikincil mevzuat düzenlemelerini henüz yayımlamamış olduğunu belirtmek isteriz.

17.1. Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi uygulamasında çok uluslu işletme gruplarının tamamlayıcı vergi yükümlülüğü, aşağıda belirtilen altı aşamalı yol haritasını izlemek suretiyle hesaplanabilir:

i) Çok uluslu işletme grubunun yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin kapsamına girip girmediğinin belirlenmesi,

ii) Gruba dahil her bir bağlı işletmenin bulunduğu ülkenin tespit edilmesi ve gelirin bu bağlı işletmelere dağıtımı,

iii) Her bir bağlı işletmenin işletme bazlı kazanç veya zararı (GloBE Income)'nın hesaplanması,

iv) Bağlı işletme veya işletmelerin bir hesap dönemi için düzeltilmiş kapsanan vergilerinin hesaplanması,

v) Aynı ülkede bulunan bağlı işletmelerin efektif vergi oranının hesaplanması ve nihai tamamlayıcı vergi tutarlarının belirlenmesi,

vi) Hesaplanan tamamlayıcı verginin benimsenen hiyerarşik sıralamaya göre nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, gelirin dahil edilmesi veya yetersiz vergilendirilmiş ödemeler esasına göre belli tahsis mekanizmaları dahilinde dağıtımı.

Verginin konusu KVK'na eklenen "Ek Madde 2" ile belirlenmiştir. Çok uluslu işletme grubu kazançlarının verginin konusuna girip girmediğinin tayininde grup konsolide hasılatı esas alınmıştır. Buna göre, nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin matrahı, oranı ve hesabına ilişkin düzenlemeler KVK'na eklenen "Ek Madde 6"da yapılmıştır.

Anılan maddenin 1. fıkrası hükmünce asgari kurumlar vergisi oranı %15'tir.

Asgari kurumlar vergisi oranı ile sirkülerimizin önceki bölümünde açıkladığımız şekilde tespit edilen ülkesel bazlı efektif vergi oranı arasındaki fark, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranıdır. Ülkesel bazlı vergi yükünün asgari kurumlar vergisi oranını aşması halinde ise küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanacaktır. Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı ise net ülkesel bazlı kazanç toplamından; o ülkede bulunan bağlı işletmelerin çalışanlarının yıllık toplam brüt ücretlerinin %5'i ile maddi duran varlıklarının net defter değerinin %5'inin indirilmesi suretiyle tespit olunacaktır.

Ancak, KVK'na eklenen geçici 17. madde ile 2024 hesap dönemi için maddi duran varlıkların net defter değerinin %7,8'inin, bağlı işletmelerin çalışanlarının brüt ücretlerinin %9,8'inin dikkate alınması yolunda düzenleme yapılmıştır. Bu oranlar; takip eden dört hesap dönemi boyunca %0,2, 2029 hesap

döneminden itibaren dört hesap dönemi boyunca da her hesap dönemi için bağlı işletmelerinin çalışanlarının brüt ücretleri için %0,8, maddi duran varlıklar için ise %0,4 azaltılarak uygulanacaktır.

Bir ülke için küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit edilecektir. Şu kadar ki, ilgili ülkeye ilişkin hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine varsa; ek cari dönem asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilecek, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ise bu vergiden indirilecektir.

Bir bağlı işletmenin, işletme bazlı kazancının ülkesel bazlı kazanca bölünmesiyle bulunan oranın, ilgili ülke için dördüncü fıkra kapsamında hesaplanan küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisiyle çarpılması sonucunda bu bağlı işletmenin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tespit olunacaktır.

KVK'na eklenen Ek Madde 7'de küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin, Gelirin Dahil Edilmesi Esası (Income Inclusion Rule) ve Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Esası (Undertaxed Payments Rule)'na göre belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Gelirin dahil edilmesi esası kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve diğer ülkelerde yerleşik olan işletmelerin; Türkiye'de yerleşik nihai ana işletmesi, ara ana işletmesi veya kısmen sahip olunan ana işletmesidir. Sayılan bu işletmelerin bir arada bulunduğu grup yapılanmalarında verginin mükellefinin nasıl belirleneceği Ek Madde 7'nin 3 ve 4. fıkrasında detaylı olarak açıklanmıştır.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemidir.

Hesap dönemi, nihai ana işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına esas teşkil eden vergilendirme dönemidir.

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur. Hesaplanan vergi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on beşinci ayın son gününe kadar beyan edilir ve ödenir.

Bununla birlikte, KVK'na eklenen geçici 17. madde hükmü uyarınca, verilecek beyannameler 2024 hesap dönemi için hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on sekizinci ayın son gününe kadar beyan edilecek ve tahakkuk eden vergiler beyan süresinin son gününe kadar ödenecektir. Bahse konu geçici madde düzenlemesi, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi mükellefi olup ilk defa beyanname verecek mükellefler açısından da uygulanacaktır.

Mükellefler, üçüncü fıkra kapsamında verilen beyannamelerinin ekinde küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerine de yer vermek zorundadırlar. Şu kadar ki, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamesinin nitelikli yetkili makam anlaşmasının uygulandığı başka ülkede verilmesi ve söz konusu bilgi beyannamesinin hangi ülkede, hangi bağlı işletme tarafından verildiğinin üçüncü fıkra kapsamındaki beyanname ekinde bildirilmesi durumunda, mükelleflerin küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bilgi beyannamelerini verme yükümlülüğü ortadan kalkacaktır.

17.2. Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi

Küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi kuralları vergi idarelerine kendi yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi düzenlemelerini ihdas etme imkânı tanımıştır. Bir ülke vergi idaresi ulusal global düzenlemelerle uyumlu olacak şekilde yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi düzenlemeleri getirmiş ve bu düzenlemeler "nitelikli" yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi olarak kabul görmüşse bu yerel tamamlayıcı vergiler aynı gelir üzerinden alınacak tamamlayıcı vergiden mahsup edilecektir. Yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bir ülke vergi idaresine kendi gelirleri üzerinde birincil vergileme hakkı tanımaktadır. Ayrıca nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin uygulandığı durumda, bir bağlı işletme nezdinde önce bu kural, sonrasında ise sırasıyla gelirin dahil edilmesi esası ile yetersiz vergilendirilen ödemeler esası uygulanacaktır. Diğer bir deyişle küresel asgari vergi uygulamasında, nitelikli yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine öncelik tanıyan yukarıdan aşağı bir yaklaşım benimsenmiştir.

KVK'na eklenen Ek Madde 9'da yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefi, ek 1. madde kapsamındaki çok uluslu işletme gruplarına bağlı ve Türkiye'de yerleşik olan bağlı işletmeler ve iş ortaklıkları olarak tanımlanmıştır.

İzleyen Ek Madde 10'da yapılan düzenlemeler uyarınca, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise, özel hesap dönemidir.

Ek 6. maddenin 4. fıkrası kapsamında, asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi oranının, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle tespit olunan yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunacak ve bu vergiye varsa ek cari dönem yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ilave edilecektir. Şu kadar ki, ek 4. maddenin 9. fıkrasının (a), (c) ve (ç) bentleri ile bağlı işletme sahiplerine mülkiyet paylarına ilişkin olarak yapılan dağıtımlar veya kâr dağıtımı sayılan durumlarda bu tutarlar üzerinden kesilen vergiler hariç (d) bendi hükümleri bu hesaplamada dikkate alınmayacaktır. Anlaşılacağı üzere, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi esasen küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi matrahı esas alınarak hesaplanmakta, matrahın tayini küresel asgari vergininkinden farklı bir özellik arz etmemektedir.

Hesaplanan vergi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen on ikinci ayın birinci gününden son gününe kadar beyan edilecek ve ödenecektir.

Ek 6. maddenin 8. fıkrası hükümlerinde yer alan asgari eşik düzenlemeleri, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin tespitinde de dikkate alınır.

Ek 9. maddenin 1. fıkrası kapsamında, Türkiye'de yerleşik ve aynı çok uluslu işletme gruplarına bağlı mükelleflerden herhangi birinin, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin tamamını kendi adına beyan edip ödemesi durumunda, diğer mükelleflerin bu verginin beyanı ve ödemesindeki sorumlulukları ortadan kalkacaktır. Şu kadar ki, verginin tamamının ödenmemesi durumunda aynı çok uluslu işletme grubuna bağlı mükelleflerin verginin ödenmesine ilişkin müştereken ve müteselsilen sorumlulukları devam edecektir.

IV. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ

1. Yasa Metni

6824 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121. maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bu madde 1.1.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Düzenleme hakkında 301 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.

*"Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi MÜKERRER MADDE 121- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların **yıllık** gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından [1/1/2026 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 12.000.000 TL] fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.*

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

2. 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)"

Dolayısıyla maddede belirtilen süre içerisinde haklarında tarhiyat yapılmış olmakla birlikte tarhiyatın **kesinleşmemiş olması halinde** mükelleflerin indirimden yararlanabilmeleri sağlanmıştır.

Diğer taraftan, söz konusu süre içerisinde kesinleşen tarhiyatın maddenin birinci fıkrasında belirlenen indirim tutar sınırının %1 inden az olması durumunda da indirimden yararlanma şartları ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

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

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları

taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

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

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5’ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

2. Uygulama Usul ve Esasları

Düzenleme ile ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verenler ile kurumlar vergisi mükelleflerine yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri vergi üzerinden % 5 indirim sağlanacaktır.

Yukarıda belirtilen mükelleflerin yıllık beyanları üzerinden hesaplanan verginin yüzde 5’i bu mükelleflerin ödenecek vergilerinden mahsup edilecektir. Azami indirim tutarı, 01.01.2024 tarihinden itibaren verilecek yıllık beyannameler için 6.900.000 TL, 01.01.2025 tarihinden itibaren verilecek yıllık beyannameler için 9.900.000 TL olarak uygulanmış olup, 01.01.2026 tarihinden itibaren verilecek yıllık beyannameler için ise 12.000.000 TL ile sınırlı olacaktır. **Mahsup edilen vergilerden, indirim sonrası arta kalan bir tutar söz konusu olursa, bu tutar; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk edecek diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir.** Ancak bir yıl içerisinde mahsup edilemeyen bir tutar olursa bu tutar iade edilmeyecektir. [47]

Yararlanma koşulları ve sınırlamalar:

- %5’lik vergi indirimi sadece yıllık olarak verilen Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisi Beyannamelerinde hesaplanan vergiler üzerinden yapılacaktır. Geçici vergi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergilerden ise herhangi bir indirim uygulaması söz konusu değildir.

- Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları bu indirimden yararlanamayacaklardır.

- Gelir vergisi mükelleflerinden ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar kapsamında beyanname veren mükellefler %5’lik vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

- Hesaplanacak indirim tutarı 01.01.2024 tarihinden itibaren verilecek yıllık beyannameler için 6.900.000 TL’den, 01.01.2025 tarihinden itibaren verilecek yıllık beyannameler için 9.900.000 TL’den, 01.01.2026 tarihinden itibaren verilecek yıllık beyannameler için ise 12.000.000 TL’den fazla olamayacaktır.

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile vergi dairelerine verilmesi gereken KDV ve ÖTV beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler

47 DİKKAT! Kanuna göre “yıllık beyannamenin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde verilecek beyannameler üzerine tahakkuk edecek vergiler” için bu mahsup yapılacaktır. Dolayısıyla, yıllık beyanname verebilme süresi içinde tahakkuk edecek vergilerde bu mahsup yapılmayacaktır. Örneğin: **2021** yılı kurumlar vergisi beyannamesi **02/05/2022** tarihine kadar verilebilecektir. Mükellef, **12/04/2022’de** yıllık kurumlar vergisi beyannamesini vermiş ve bu beyannamede mahsup edilemeyen bir indirim tutarı oluşmuş ise, bunu en erken **02/05/2022** tarihinde sonra verilecek beyannameler üzerine tahakkuk edecek vergilerin mahsuben ödenmesinde kullanabilecektir.

üzerine tahakkuk eden vergilerin ise indirimin hesaplanacağı yıllık gelir vergisi veya yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarih itibariyle ödenmiş olması gerekmektedir. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler şartların ihlali sayılmayacaktır.

- Mükelleflerin indirimin uygulanacağı tarih itibarıyla 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcu bulunmamalıdır.

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359. maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu indirimden yararlanamayacaklardır.

- Mükellefler için ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar olması durumunda yararlanılan indirimler cezasız olarak, ancak gecikme zammı veya gecikme faizi uygulanarak geri alınacaktır (yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır).

- Gelir vergisi mükellefleri bakımından indirim sadece beyan edilen gelirin içerisindeki ticari, zirai ve mesleki kazançlara ilişkin beyan edilen tutarın toplam içerisindeki oranı dahilinde hesaplanacaktır.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın https://dijital.gib.gov.tr/ internet adresinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi" başlıklı Mükerrer 121. maddesi kapsamında Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin mahsuben iade işlemlerinin yapılabilmesi için Gelir / Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1 A) ve Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talebi Girişi (GEKSİS) ekranlarında gerekli değişiklikler yapılarak https://intvrg.gib.gov.tr adresindeki İnternet Vergi Dairesi ekranlarında mükelleflerin kullanımına açılmıştır.

Düzeltme beyannameleri ile tenzil taleplerinin vergi indirimine etkisi konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 2019/1 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde;

- Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannamelerin vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmediği,

- Ayrıca, mükelleflerin nakden iade taleplerinin gerçekleştirilmesinden sonra fazladan iade edildiği "KDV İadesi Kontrol Raporu" veya diğer suretlerle tespit edilen tutarların kendilerinden geri alınmasına ilişkin olarak yazılı talepte bulunmaları (KDV iade uygulamasında kullanılan haliyle mükelleflerin tenzil dilekçesi vermeleri) halinde, bu taleplerin Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan vergi indirimi açısından kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyanname olarak değerlendirileceği, dolayısıyla, haksız yapılan iadenin geri alınmasına yönelik olarak mükelleflerin söz konusu yazılı taleplerine istinaden yapılan ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatların vergiye uyumlu mükelleflerin vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyeceği, açıklanmıştır.

3. 7194 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler

7194 sayılı Kanunun 18. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin ikinci fıkrasının 1 ve 3 numaralı bentleri ve 5. fıkrası değiştirilmiştir. Maddede geçen "vergi beyannameleri" ibaresi,

- Yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri,

- Geçici vergi beyannameleri,

- Muhtasar,

- Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile

- Vergi dairelerine verilmesi gereken KDV ve ÖTV beyannameleri şeklinde sınırlandırılmıştır.

Buna göre indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait yukarıda yer alan vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Bu beyannameler dışındaki örneğin, damga vergisi beyannamesinin zamanında verilmemesi söz konusu indirimden yararlanmaya bir engel teşkil etmeyecektir.

IV. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ

Yine "Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." ifadesi kaldırılmış olup, yeni düzenleme ile söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere ilişkin ödeme koşulu da gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme tarihine çekilmiştir. Yukarıda sayılan beyannameler üzerine tahakkuk edilen verginin gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme tarihine kadar ödenmemesi halinde söz konusu % 5 indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; (A) A.Ş. 2022 yılı Ekim dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile tahakkuk eden vergileri yasal süresi içinde ödenememiştir. (A) A.Ş., 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesini 15.04.2023 tarihinde e-beyanname ile vermiştir. Bu durumda eğer (A) A.Ş Ekim 2022 dönemine ait muhtasar ve prim hizmet beyannamesi borcunu, kurumlar vergisi beyannamesini vermiş olduğu 15.04.2023 tarihinden önce ödemiş ise %5 vergi indiriminden yararlanabilecek, ödememiş ise yaralanamayacaktır.

Ayrıca, maddeyle, mahsuben yapılan ödemelerde, daha sonra yapılan tespitler üzerine mahsuben ödenmek istenen tutarın %10'una kadar yapılan eksik ödemelerin indirimden faydalanılmasına engel teşkil etmemesi sağlanmaktadır. Böylece madde kapsamına girecek uyumlu mükellef sayısının artırılması amaçlanmaktadır.

Yukarıdaki düzenlemeler, 01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine uygulanmak üzere, kanunun yayın tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmiştir.

V. GEKSİS (Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi)

Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayınlanan 99 Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinde, gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS) kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Sirkülerde yapılan açıklamaya göre, gelir ve kurumlar vergisi iade talepleri ile ilgili olarak iade işlemlerine hız kazandırılması, iade işlemleri açısından asgarî bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi ile mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak Gelir-Kurumlar Vergisi iadelerine yönelik kontrol ve analizler elektronik ortamda yapılarak özet bir rapor halinde iadeyi yapacak birime ve mükellefe sunulacaktır.

Bu itibarla, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade taleplerini bahse konu sistemi kullanmak suretiyle yapacaklardır.

Bu çerçevede GVK'nun;

- Mükerrer 120. maddesi kapsamında iadesi gereken geçici vergilerden ve
- 121. maddesi kapsamında, Kanunun 94. ve geçici 67. maddeleri uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan gelir vergisi iade talepleri ile

KVK'nun;

- 32. maddesi kapsamında GVK'nun ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergilere ilişkin iade taleplerinde ve
- 34. maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30. maddeleri ile GVK'nun geçici 67. maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi iade taleplerinde,

söz konusu maddelerde yer alan yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir:

a) Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir.

b) Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara internet vergi dairesinden ulaşılması mümkündür. Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak iade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekecektir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin (Kazançları yalnızca GMSİ-MSİ-Diğer Kazanç ve İratlar-Ücret olan mükellefler (0012 kodundan beyanname verenler)) iade taleplerinde bu sistemi kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır.

VI. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

1. Katma Değer Vergisinin Konusu

Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile Kanunun 1. maddesinin üçüncü fıkrasında ayrıca sekiz bent halinde sayılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi, harcamalar üzerinden alınan en yaygın vergidir. KDV'nin doğası gereği, bir mal ya da hizmetin ilk kaynağından nihai tüketiciye ulaşma aşamasına kadar yaratılmış olan katma değer, verginin konusuna girmektedir.

Örneğin; (A) pamuk üretmektedir. (B) bu pamuktan iplik üretmektedir. (C) bu iplikten kumaş üretmektedir. (Ç) bu kumaştan giysi üretmektedir. (D) bu giysileri mağazasında satmaktadır. (E) ise nihai tüketicidir.

(A) pamuğu 100 TL'ye satmıştır. (A)'nın bu malı üretmek için yaptığı (KDV'li) maliyetler toplamı 30 TL'dir. (B) üretimi sonrasında ipliği 120 TL'ye satmıştır. (C) üretmiş olduğu kumaşı 150 TL'ye satmıştır. (Ç) ürettiği giysiyi 200 TL'ye satmıştır. (D) giysiyi 300 TL'ye satmıştır. (Her aşamada KDV'nin %20 olduğu varsayılmıştır.)

Bu süreçte oluşan katma değer, tarafların indirimleri ve toplamda hazineye ödenen vergi aşağıdaki gibidir.

Mükellef	Hesaplanan KDV	İndirilen KDV	Ödenen KDV
(A)	20,00	6,00	14,00
(B)	24,00	20,00	4,00
(C)	30,00	24,00	6,00
(Ç)	40,00	30,00	10,00
(D)	60,00	40,00	20,00
		Toplam ödenen KDV :	**54,00**

Nihai tüketici (E)'ye ulaşana kadar, KDV'li ilk bedeli 30 TL olan iktisadi unsur 300 TL'ye ulaşmıştır. Toplam 270 TL katma değer yaratılmıştır. 270 TL x %20 = 54,00.- KDV'nin barındırdığı indirim mekanizması sayesinde bu iktisadi unsur için ekonomide yaratılan katma değer vergilendirilmiştir.

2. Teslim Sayılan Haller

Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Bu Kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre aşağıdaki haller teslim sayılır:

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,

3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.

4. Vergiyi Doğuran Olay

KDV Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın hangi hallerde gerçekleşeceği aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeci veya sürücüye tevdii,

- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

- İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

- İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

5. Verginin Mükellefi

Katma değer vergisinin mükellefi:

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

- Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar

- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları tertipleyenler ve gösterenler,

- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

6. Vergi Sorumlusu

KDV Kanunu'nda vergi sorumlusu aşağıdaki gibi açıklanmıştır. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. [48]

Fiilî ya da kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyaı cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, KDV Kanunu'ndan aldığı yetki ile birçok vergi sorumluluğu tesis etmiştir. Vergi sorumlulukları uygulamada genel tebliğlerde açıklanan esas ve oranlara uygun olarak, alıcılar, mal ya da hizmet satın aldıkları kişilerin fatura da göstermiş oldukları KDV'nin belli bir yüzdesini satıcıya ödememekte, bu tutarı (2) numaralı KDV beyannamesi ile kendileri beyan etmekte ve ödemektedirler. Hazine ve Maliye Bakanlığı, daha çok KDV gelirlerinin azaldığı, sahte veya yanıltıcı belge kullanımının yüksek olduğu sektörlerde, bu hizmeti veren ya da malı satan kişilerden hizmet ya da mal alan kişilere vergi sorumluluğu tesis ederek vergi alacağını belli bir oranda güvence altına almayı uygun görmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde KDV tevkifatı hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır. Güncel KDV tevkifat oranları ve tevkifata konu işlemlere dair özet tablo rehberin ekinde pratik bilgiler bölümünde verilmiştir.

48 Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefı olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'ni, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle ve tanzim edecekleri faturalarda hesaplamaları gereken KDV'ni 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ederek ödemeleri gerekecektir. Düzenlemenin uygulama usul ve esasları KDV Genel Uygulama Genel Tebliğinin "I/C. 2.1.2.1.2.1. Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyeti" başlıklı bölümünde ve devamında açıklanmıştır.

VI. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

6.1. Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı, KDV Tevkifatı Farklı Düzenlemeler mi?

Hayır, sadece mevzuatta farklı şekillerde adlandırılmışlardır. Özünde her iki kavramının da yasal dayanağı KDV Kanunu Madde 9'da yer almaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliğinde I/C.2 No.lu bölüm Vergi Sorumlusu başlığını taşısa da ilgili bölümde daha çok KDV Tevkifatı kavramı kullanılmıştır.

Vergi sorumluluğu iki şekilde karşımıza çıkmaktadır.

1. Hizmeti sağlayan Türkiye'de yerleşik KDV mükellefi değildir. Bu durumda işlem KDV tevkifatı kapsamına giriyorsa, hizmeti alan fatura bedelinin tamamı üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplar ve 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan ederek öder.

2. Teslim veya hizmet işlemini yapan Türkiye'de yerleşik bir mükelleftir. Bununla birlikte söz konusu teslim ya da hizmet KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C.2 no.lu bölümünde KDV tevkifatına alınmış bir işlemdir. Bu durumda genel tebliğin ilgili bölümünde düzenlenen usul ve esaslara uygun olarak ve yine genel tebliğlerde belirlenen oran dahilinde, satıcı faturasının üzerinde KDV tevkifatına isabet eden kısmı gösterir, alıcı taraf bu KDV'yi satıcıya ödemez, bir anlamda istihkak bedelinden kestiği bu tutarı 2 no.lu KDV beyannamesi beyan ederek Hazineye öder.

6.2. Yurtdışında Mukim Kişilerden / Firmalardan Alınan Hizmetlerde Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı

Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumludur.

KDV Kanunu gereği Türkiye'de yapılan işlemler verginin konusuna girmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılması ise Kanunda aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

"İşlemlerin Türkiye'de yapılması:

- *Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,*
- *Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını,*

ifade eder."

"...hizmetten Türkiye'de faydalanılması" ifadesi oldukça önemlidir. Türkiye'de mukim bir firma, yurt dışındaki bir firmadan ya da kişiden aldığı hizmetten Türkiye'de faydalanıyorsa ya da hizmet zaten Türkiye'de verilmişse; yurt dışı firmanın (ya da yurtdışın mukim kişinin) göndereceği fatura bedeli üzerinden Türkiye'deki firma sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayacak ve (2) numaralı KDV beyannamesi ile beyan ederek ödeyecektir. Elbette söz konusu hizmet KDV Kanunundan vergiden istisna edilmiş ise sorumlu sıfatıyla KDV de söz konusu olmayacaktır.

Diğer bir husus ise söz konusu işlem için KDV mevzuatında genel KDV oranından (%20) farklı bir oran (%10 veya %1) belirlenmiş ise sorumlu sıfatıyla KDV'nin de bu oran üzerinden hesaplanması gerekecektir.

6.3. KDV Genel Uygulama Tebliğinde Uygulamaya Dair Yer Verilen Önemli Bazı Konular

KDV tevkifatı **ihtiyari bir uygulama olmayıp,** Hazine ve Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından **tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.** Genel tebliğde kapsama alınmamış bir işlemde KDV tevkifatı yapılması (sorumlu sıfatıyla KDV beyanı yapılması) halinde yapılan tevkifat beyan edilmek zorundadır. Beyan edilen tutar fazla ve yersiz ödenmiş vergi vasfına girer ve ödenen verginin indirimi reddedilir. Ancak fazla ve yersiz ödenen vergi bu usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

"Tam tevkifat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; **"kısmi tevkifat"** ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi Kanunun 10. maddesine göre tespit edilir. Bu kapsamda, **işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içinde yapılır.** Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilir.

Hizmet işlemlerinde, **hizmetin ayın sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense bile yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapılır.**

İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi tevkifatın yapılıp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu tarafından beyan edilmesine engel değildir.

Örneğin: Yurtdışında mukim bir firmadan Ocak 2023 döneminde bir hizmet alınmıştır. Hizmete ait fatura Mart 2023'te gelmiştir. İşlem bedeli üzerinden hesaplanması gereken sorumlu sıfatıyla KDV'nin Ocak ayına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Örneğin: KDV Genel Uygulama Tebliğinden 5/10 nispetinden tevkifat kapsamına alınmış bir teslime ilişkin 27.02.2023'te gerçekleştirilmiştir. Ancak bu teslime ait fatura Mart ayında düzenlenmiştir. Söz konusu KDV tevkifatının beyan edilmesi gereken Şubat 2023'tür.

2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV Beyannamesi olacaktır.

2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilir. Diğer bir ifadeyle, 1 No.lu KDV beyannamesi gibi boş dahi olsa verilmesi zorunlu değildir.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli Vergi Usul Kanununda belirtilen fatura düzenleme sınırını (2026 yılı için 12.000 TL) aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır. Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Belirlenmiş alıcıların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) belirlenmiş alıcılara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

KDV Kanunu uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetler ile KDV Kanunu'nun 11/1-c kapsamında ihraç kayıtlı satışlar ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında yapılacak teslimlerde tevkifat uygulanmayacaktır.

KDV Genel Uygulama Genel Tebliği'nin "I/C.2.1.3.1 – Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı bölümünde aşağıdaki düzenleme yer almaktadır.

"213 sayılı Kanuna göre, ***mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede,*** *mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelenmektedir. Bu kapsamda* ***beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmaz. Şu kadar ki, işleme taraf satıcı mükellefin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur."***

6.4. Örnekler

Örnek 1: (A) A.Ş., yurt dışında mukim (B) firmasından Ağustos 2023'de 10.000 EURO bedelinde hizmet almıştır. 1 EURO = 25,00 TL'dir. (A) A.Ş.'nin 250.000 TL hizmet

bedeli üzerinden hesaplayacağı %20 KDV 50.000 TL'yi Ağustos ayına ait 2 No.lu KDV beyannamesi beyan etmesi gerekmektedir. Hizmete ait faturanın muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

---------- Ağustos 2023 ----------

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		250.000
191 İNDİRİLECEK KDV		50.000
	320 SATICILAR	250.000
	360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	50.000

---------- / ----------

Örnek 2: (D) A.Ş., (E) Ltd. Şti.'nde işgücü temin hizmeti, güvenlik hizmeti ve servis taşımacılığı almaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliğinde işgücü temin hizmetleri 9/10 oranında kapsama alınmış ve ayrıca ilgili kısımda yapılan düzenleme ile güvenlik hizmetleri de işgücü temin hizmeti olarak kabul edilmiştir. Servis taşımacılığı ise tebliğde 5/10 oranında tevkifat kapsamına alınmıştır.

(E) Ltd. Şti.'nin faturası aşağıdaki gibidir:

Personel temini hizmet bedeli	: 10.000 TL
Güvenlik hizmeti bedeli	: 8.000 TL
Toplam	: 18.000 TL
%20 KDV	: 3.600 TL
9/10 Tevkifat	: 3.420 TL
Tahsil Edilecek KDV	: 360 TL
Toplam Tahsil Edilecek Bedel	: 18.360 TL

Servis hizmeti bedeli	: 20.000 TL
%20 Hesaplanan KDV	: 4.000 TL
5/10 KDV Tevkifatı	: 2.000 TL
Tahsil Edilecek KDV	: 2.000 TL
Toplam Tahsil Edilecek Bedel	: 22.000 TL

---------- / ----------

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		38.000
191 İNDİRİLECEK KDV		7.600
	320 SATICILAR	40.180
	360 ÖDENECEK VERGİLER	5.420

---------- / ----------

VI. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

7. Katma Değer Vergisinde İstisnalar

KDV Kanunu'nda 11 ilâ 17. maddeler arasında KDV'den istisna olan işlemler düzenlenmiştir.

Bunlar;

- Mal ve hizmet ihracatı

- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna

- Transit taşımacılık

- Diplomatik istisnalar

- İthalat istisnası

- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar

Ayrıca kanunun geçici maddelerinde de çeşitli istisna düzenlemelerine yer verilmiştir. Örneğin: Geçici Madde -30: "Büyük yatırımlarda iade"; Geçici Madde-20: "Teknoparklarda KDV istisnası"; Geçici Madde-17: "Dahilde İşleme ve Geçiçi Kabul rejimleri kapsamında belge sahiplerine yapılan yurt içi teslimlerde KDV istisnası".

7.1. Tam İstisna

KDV Kanunu'nda "***tam istisna***" kavramı yer almamaktadır. Kanunda yer verilen "*...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 vergisi indirilemez.*" hükmüne bazı istisnalar getirilmiştir. Bunlar, mal ve hizmet ihracatı, araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna, transit taşımacılık, diplomatik istisnalardır. İşte bu istisna tutulan teslim ve hizmetler sebebiyle yüklenilen KDV indirilebilir, indirimi mümkün olmazsa iade edilebilir. Bunlara uygulamada "tam istisna" denmektedir.

7.1.1. KDV İadesini Talep Etme Süresi

Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV**, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar** talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilen esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Bakanlık tarafından yayınlanan tebliğde belirlenen kurallara göre, **2019 ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde** aşağıdaki iade talep sürelerine uyulacaktır.

a) İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade talepleri: En geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Kasım ayı KDV-1 beyannamesinde ilgili alanda bu iade talebinin yer alması gerekmekte ve yılsonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle (İade için gerekli diğer belgeler dahil) iade talebinin yapılması gerekecektir. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunlu olacaktır. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

b) Tam istisna kapsamında işlemlerden kaynaklanan iade talepleri: İstisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununun doldurulması ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle (İade için gerekli diğer belgeler dahil) iade talebinin yapılması gerekecektir. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunlu olacaktır. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

c) Kısmi tevkifat uygulanan işlemlere ilişkin iade talepleri: Tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde iadeye konu olan KDV alanında iadeye ilişkin beyanın yapılması ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle (İade için gerekli diğer belgeler dahil) iade talebinin yapılması gerekecektir. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunlu olacaktır. Bu süre

içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.

16.02.2021 tarih ve 31397 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 35 Sıra No.lu tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde KDV tevkifatı kapsamında iade taleplerinin yerine getirilmesi konusunda yeni düzenlemeye gidilmiş, **KDV tevkifatı kapsamında iade taleplerinin yerine getirilmesinde** alıcı tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmesi şartı aranılmıyorken, tebliğde yapılan değişiklik ile **01.03.2021 tarihinden itibaren tevkifat uygulayan alıcı tarafından tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı da getirilmiştir.**

7.2. Kısmi İstisna

Tam istisna bölümünde açıklanan sebeple ve sayılan istisnalar dışında kalan diğer istisnai teslim ve hizmetler ise kısmi istisna hükmündedir. Kısmi istisna kapsamında teslim edilen mallar veya ifa edilen hizmetler için zamanında indirilen KDV'lerinin teslim ya da hizmetin yapıldığı dönemde düzeltilmesi gerekir.

7.2.1. Bazı Kısmi İstisna Mahiyetindeki İşlemler Nedeniyle Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılabilecektir

KDV Kanunu'nun 30/1. maddesine göre, 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 KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez. KDV Kanunu'nun 30/1. maddesine eklenen parantez içi hüküm sonucu Kanunun (17/2-b), (17/2-c), (17/2-d), (17/4-ı), (17/4-ö), (17/4-r) (kısmi olarak), (17/4-t), geçici 10 (kısmi olarak), geçici 12, geçici 23, geçici 24, geçici 32. maddeleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün hale gelmiştir. Ancak, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmeyecektir. Bu düzenleme 1.1.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki KDV'den İstisna Olan Faaliyetler Nedeniyle Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılabilecektir

7104 sayılı Kanunun 14. maddesi ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde KDV istisnasını düzenleyen KDV Kanunu'nun geçici 20/1. maddesine "internet," ibaresinden sonra gelmek üzere "oyun," ibaresi ve aynı paragrafa "Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." ibaresi eklenmişti. Bu düzenlemelerin yürürlük tarihi 01.01.2019 olarak belirlenmişti. Bu düzenlemeye bağlı olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı (II/G-2.) bölümünde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu bölümde "1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez." açıklaması yer almıştır.

8. Vergi İndirimi

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,

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. madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca 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. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur.

Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

8.1. 01.01.2019'dan İtibaren İndirim Hakkı Vergiyi Doğuran Olayın Vuku Bulduğu Takvim Yılını Takip Eden Takvim Yılı Aşılmamak Şartıyla Kullanılabilecektir

İndirim hakkı **vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla,** ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. (Bu düzenleme 1.1.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)

Bu hükme göre, 2023 takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı 2023 yılında gerçekleşen işlemlere) ait belgelerin 2024 takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yüklendikleri KDV'ni özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkün olacaktır.

KDV indiriminde süre her ne kadar bir yıl uzatılmış olsa da geçmiş yıl tarihli bir belgenin ertesi yıl kayıtlara alınması halinde işlem bedelinin (dönemsellik ilkesi gereği) vergisel yönden KKEG olması gerekeceği tabiidir. İşte bu durumda, KDV Kanunu 30/d maddesinden hareketle, işlem bedeli için bir önceki yılda karşılık ayrılmamış ise (gider tahakkuku yapılmamış ise) ve cari yılda KKEG yazılması gerekiyor ise, bu durumda KKEG yazılan tutara ait KDV'nin de indirim konusu olmaması, KKEG olması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur. Maliye Bakanlığı yayınladığı tebliğde bu konuya dair somut bir açıklama ve örneğe yer vermemiştir diyebiliriz.

8.2. Şüpheli Alacaklarda ve Değersiz Alacaklarda KDV İndirimi

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 29. maddesine *"Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.)"* hükmü eklenmişti. Düzenlemenin yürürlük tarihi 01.01.2019 olarak belirlenmişti.

KDV Genel Uygulama Tebliğine bu yasa maddesi hakkında eklenen açıklamalara göre, 01.01.2019 tarihinden itibaren, Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan

edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir.

KDV Kanunu'nun 30/e maddesi uyarınca VUK'un 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde satıcı tarafından indirim konusu yapılabildiğinden mükerrer vergi indirimine yol açmayacak şekilde değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen ve daha önce indirim konusu yapılmış KDV, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinin "Matrah" kulakçığında "Diğer İşlemler" tablosunda 505 kod numaralı "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı aracılığıyla beyan edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin, Kanunun 29/4. maddesi kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şart olacaktır.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılacak ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulacaktır.

8.3. Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Vergi İndirimi

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-5.6.) bölümünün son paragrafında aşağıdaki düzenleme yer almaktadır.

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174'üncü maddesinde "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yüklendikleri KDV'yi özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmeleri mümkündür."

8.4. Finansman Gider Kısıtlamasında KDV İndirimi

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "III/C.2.İndirilemeyecek KDV" başlıklı bölümünün "2.1" No.lu kısmına aşağıdaki düzenlemeler eklenmiştir. Buna göre, finansman gider kısıtlamasına tabi tutulan gider ve maliyetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

"Bununla birlikte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendindeki gider ve maliyet unsurlarından bir kısmının indiriminin kabul edilmeyeceğine yönelik düzenleme 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmemektedir. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamaması, KDV'nin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.

3065 sayılı Kanunun 29/5. maddesinin verdiği yetki çerçevesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında gider ve maliyet unsurlarından indirimi kabul edilmeyen kısma ilişkin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmünün uygulanmaması uygun görülmüştür." [49]

Bu düzenleme 03.06.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

8.5. Aynı Dönemde Birden Fazla Konu veya İşlem Türünde İade Hakkı Olması Halinde İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin **"IV/D.1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması"** başlıklı bölümünde yer alan düzenlemeye göre, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi

49 03.06.2021 tarih ve 31500 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 36 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ le yürürlüğe girmiştir.

tercihinde bulunmaları mümkün değildir. Bununla birlikte, aynı bölüme eklenen yeni düzenlemeye göre, **aynı vergilendirme döneminde birden fazla konuda veya işlem türünde iade hakkı bulunan mükelleflerin bunların bazıları için iade hakkını kullanmamasının mümkün olduğu** açıklanmıştır.[50]

Bu düzenleme 03.06.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

8.6. İndirimin Belgelendirilmesi

KDV Kanunu'nun 34. maddesine göre, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,

b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Diğer taraftan, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülmeyen işlemler ile vergisi önceki safhada beyan edilen özel matrah şekline tabi işlemlere konu teslim ve hizmetlerde bu mal ve hizmetleri satın alanlar, tarife, bilet veya fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplayacak ve bu tutarı yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indireceklerdir. **Öte yandan, yukarıda da belirtildiği üzere verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu vesikalar arasında sayılan perakende satış fişleri fatura verme zorunluluğu dışındaki işlemlerde kullanıldıklarından ve fatura nizamına ilişkin şartları taşımadıklarından, indirimin belgelendirilmesinde kullanılamazlar.** Bu nedenle perakende satış fişlerinde KDV'nin ayrıca gösterilmesi zorunlu olmayıp, vergili bedelin tek tutar halinde ifade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak farklı vergi oranlarına tabi malları birlikte satanlar, vergili fiyat içindeki KDV'nin hesaplanabilmesi bakımından, perakende satış fişi üzerinde satılan malın tabi olduğu vergi oranını ayrıca belirtirler. ***204 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.***

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir."

Ayrıca, 206 sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliğinin (G) bölümünde; *"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili hükümleri gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin alış vesikalarında ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması şartıyla, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, sözü edilen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."* açıklamalarına yer verilmiştir. KDV mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmesi mümkündür. Ancak, bunlar dışında kalan alış ve giderler ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılamaz.

9. İndirilemeyecek KDV

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç [51]) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan

50 03.06.2021 tarih ve 31500 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 36 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ le yürürlüğe girmiştir.

51 17/2-b: Belirli bir kapasiteye kadar bedelsiz verilen eğitim öğretim hizmetleri ile yurt hizmetleri; kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları; 17/1 fırkasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları; gıda bankacılığı fa-

katma değer vergisi, (Parantez içi hüküm 1.1.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi (Şu kadar ki Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi. (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)

e) Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi. (01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)

f) Beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi (01.01.2030 tarihinde yürürlüğe girmek üzere).

24.11.2023 tarih ve 32379 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7846 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla ithalatta gözetim ve korunma önlemi uygulamaları kapsamında ödenen KDV'nin indirim hakkı, KDV Kanunu'nun 36. maddesince tanınan yetkiye istinaden kaldırılmıştır.

Söz konusu karar kapsamında;

1. İthalatta gözetim uygulanması hakkında ilgili mevzuat uyarınca, gözetim uygulamasına tabi tutulan mallara ilişkin gümrük beyannamelerinde beyan olunan ve tevsik edilemeyen tutarlar ile bu tutarlar nedeniyle doğan ve KDV matrahına dahil olan her türlü vergi, resim, harç ve paylar dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim hakkı kaldırılmıştır.

2. İthalatta korunma önlemleri uygulanması hakkında ilgili mevzuat uyarınca korunma önlemi olarak uygulanan gümrük vergisi ve/veya ek mali mükellefiyetler, ithalatta haksız rekabetin önlenmesi hakkında ilgili mevzuat kapsamında uygulanan dampinge karşı vergi ve telafi edici vergiler ile bu tutarlar nedeniyle doğan ve KDV matrahına dahil olan her türlü vergi, resim, harç ve paylar dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim hakkı kaldırılmıştır.

KDV Kanunu'nun 29/2. Maddesi uyarınca ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilmektedir.

Yine KDV Kanunu'nun 36. Maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı'nın indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye, süresi içinde iadesi talep edilmeyen ve indirim yoluyla giderilmek üzere sonraki dönemlere devrolunan katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak yazılmasına imkân vermeye, iade talebinde bulunulabilecek asgari tutarı belirlemeye yetkisi bulunmaktadır.

aliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,

17/2-c: Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, 17/1 fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler,

17/2-d: 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler,

17/4-ı: Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri,

17/4-ö: Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri,

Söz konusu karar ile ithalatta gözetim ve koruma önlemleri kapsamında doğan ve KDV matrahına dahil olan her türlü vergi, resim, harç ve paylar dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim hakkı kaldırılmış bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemenin 24.11.2023 tarihi itibarı ile yürürlüğe girdiği dikkate alındığında, bu tarihten itibaren düzenleme kapsamında ödenen KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır. Ancak indirilemeyen söz konusu KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkündür.

Diğer yandan, 28.12.2023 tarih ve 32413 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 8000 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla ithalatta gözetim ve korunma önlemi uygulamaları kapsamında hesaplanan KDV'nin indirim hakkının kaldırılmasına dair 7846 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın eki Karara aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 1- (1) 24/11/2023 tarihinden önce ithalat bedelinin bankacılık sistemi üzerinden ödendiği tevsik edilen malların en geç 1/4/2024 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ithal edilmesi halinde bu Karar hükümleri uygulanmaz."

Eklenen geçici maddeyle ithalat bedelinin 24.11.2023 tarihinden önce bankacılık sistemi üzerinden ödendiği tevsik edilebilen mallar için, ithalatın en geç 01.04.2024 tarihine kadar gerçekleştirilmesi şartıyla ithalatta gözetim ve korunma önlemi uygulamaları kapsamında ödenen KDV'nin indirimi mümkün olabilecektir.

10. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar 1 No.lu Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 28. günü **akşamına** kadar, 2 No.lu Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 25. günü **akşamına** kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

İşi bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın 28. günü akşamına kadar verilir ve tahakkuk eden bir vergi olması halinde aynı süre içinde ödenir.

Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın 28. günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.

İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

11. Verginin Matrahı

11.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

3. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

11.2. İthalatta Matrah

İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler. (Bu bent hükmüne göre, ithal edilen mal için alınan hizmetler KDV'den istisna olsa dahi ithal edilen malın KDV matrahına dahil edilecektir.)

ç) 4760 sayılı Kanunun 16 ncı maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca teminat karşılığı ithal edilen malın teminatının hesaplanmasına esas özel tüketim vergisi tutarı.

11.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

KDV Kanunu'nun 22. maddesi şu şekildedir: "İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir."

11.4. Özel Matrah Şekilleri

Özel matrah şekilleri şunlardır:

a) Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

d) Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri,

e) Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır,

f) İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır, [52]

g) Hazine ve Maliye Bakanlığı işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

11.5. Matraha Dahil Olan Unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, **kur farkı**, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

11.5.1. Kur Farklarının KDV'ne Tabi Olduğuna Dair Yasal Düzenleme

7161 sayılı Kanunun 18. maddesinde yer verilen düzenleme ile yurtiçinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu hususu KDV Kanunu'nun 24/c maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme 18.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bilindiği üzere geçici vergi dönemlerinde ve yılsonlarında (veya özel hesap dönemi sonu itibariyle) Vergi Usul Kanunu gereğince yapılan kur değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farkları KDV'ne tabi değildir. Ancak, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenen işlemlerde **vergiyi doğuran olay ile ödeme/tahsilat tarihi arasında doğan** kur farkı KDV'ne tabi olacaktır. [53]

52 KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Özel Matrah Şekilleri" başlıklı II/A.4 numaralı bölümünün sonuna "4.9. İkinci El Araç ve Taşınmaz Ticareti" başlığı altında KDV Kanununun 23/f bendi kapsamında ikinci el araç ve taşınmaz ticaretinde KDV matrahının nasıl belirleneceğine aşağıdaki açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

53 Döviz cinsi avans ödemesi yapılan işlemlerde KDV'ye tabi olacak kur farklarının hangi tarihten itibaren tespit edilmesine gerektiğine dair Ankara VDB tarafından verilen 12/06/2020 tarih ve 84974990-130[KDV/5-İ-24-2018/02]-E.154268 sayılı özelgede şu görüş açıklanmıştır. "Avans mahiyetindeki ödemeler bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Avans karşılığının döviz cinsinden alınması veya ödenmesi ve bu avansların belli dönemlerde yeniden değerlemeye tabi tutulması bu durumu değiştirmemektedir.
Bu hüküm ve açıklamalara göre; avans ödemesinin yapıldığı tarihte tarafınıza fatura düzenlenmemiş olduğu, mal tesliminin gerçekleştiği 28/2/2018 tarihinde

Söz konusu yasal düzenleme sonrasında, bilhassa KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, KDV'ne tabi olacak kur farkının iç yüzde yoluyla hesaplanıp hesaplanamayacağı, KDV'ne isabet eden kur farkının da matraha dahil olup olmayacağına dair tereddütler oluşmuştu. Zira Mali İdare mülga 105 seri No.lu KDV Genel Tebliğinde bu konuda düzenleme yapmış olmasına rağmen, bu tebliği yürürlükten kaldıran KDV Genel Uygulama tebliğinde bu konuya dair herhangi bir açıklamaya yer vermemişti. Bu defa KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenleme ve verilen hesaplama örneği ile geçmiş yıllardaki "iç yüzde" yoluyla KDV'ne esas olacak kur farkının tespitine dair hesaplama yönteminin aynen geçerli olacağı açıklanmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinde "III/A-5.3." No.lu kısmında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"5.3.Kur Farkları
Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslime ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 200 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.

Buna göre, teslime konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL [(4,40-4)x1.000] olup, bu fark üzerinden 80 TL KDV hesaplanacaktır.

(A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 80 TL olacaktır.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz."

11.6. Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir:

a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar,

b) Hesaplanan katma değer vergisi.

c) Özel iletişim vergisi

12. Hasılat Esaslı Vergilendirme

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun mülga 38. maddesi "Hasılat esaslı vergilendirme" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. KDV Kanunu'nun 38. maddesi 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre;

- İşletme hesabı esasına tabi ticari kazanç mükellefleri ile serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanlar,
- Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek sektör ve meslek grupları kapsamında yer almaları halinde ve talepte bulunmaları koşuluyla,
- KDV dahil toplam işlem bedelleri üzerinden,
- Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenecek oranı uygulamak suretiyle hesaplayacakları KDV'ni, indirilecek KDV ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek ödeyebileceklerdir.

faturanın düzenlendiği hususları birlikte dikkate alındığında vergiyi doğuran olayın bu tarihte gerçekleştiği değerlendirildiğinden, bedelin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki döviz kuru dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir.
Dolayısıyla, özelge talep formuna konu olayda, avans niteliğinde yapılan 12/3/2012 tarihli ödemenin bir teslim ve hizmetin karşılığı olmadığı ve bahse konu makinenin 28/2/2018 tarihinde tarafınıza teslim edilip aynı tarihteki döviz kuru üzerinden fatura düzenlendiği göz önüne alındığında, kur farkına ilişkin KDV açısından yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır."

Bu mükellefler, yüklendikleri KDV ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV'ni gider veya maliyet olarak dikkate alacaklardır. Yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini ise gelir olarak dikkate alacaklardır. Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacaklardır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı hasılat esaslı vergilendirme usulünün uygulanmasına dair usul ve esasları belirleme konusunda yetkili kılınmıştır.

Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinden, yıllık iş hacimleri ikinci sınıf tüccarlar için VUK Madde 178'de belirlenen ilgili haddin iki katına kadar olanları hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Diğer bir ifadeyle, gelir vergisi mükellefi I. Sınıf Tüccarlardan (VUK Madde 177'ye göre ihtiyari olarak da olsa bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler I. Sınıf Tüccar sayılır) yıllık iş hacimleri VUK Madde 177'deki limitlerin iki katına kadar olanları Cumhurbaşkanı "Hasılat esaslı vergilendirme" kapsamına alabilecektir.

Uygulamanın usul ve esasları hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinin "V/A.2- Hasılat Esaslı Vergilendirme" başlıklı kısmında düzenlemeler yapılmıştır.

KDV Kanunu'nun 38. maddesinde düzenlenen «Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü» için oluşturulan 4 No.lu KDV beyannamesi Beyanname Düzenleme Programına eklenmiştir. Hasılat esaslı vergilendirme usulü talebi için başvuru dilekçesi İnteraktif Vergi Dairesinde (www.ivd.gib.gov.tr) uygulamaya açılmıştır. Katma Değer Vergisinde hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmek isteyen mükellefler, bağlı oldukları vergi dairesine elden veya Dijital Vergi Dairesi (https://dijital.gib.gov.tr/) üzerinden başvurabileceklerdir.

VII. TAHSİLÂT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMU YA DA PTT İDARESİNCE DÜZENLENECEK BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ ZORUNLULUĞU

VII. TAHSİLÂT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMU YA DA PTT İDARESİNCE DÜZENLENECEK BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ ZORUNLULUĞU

1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'nun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi amacıyla yayımladığı 320, 323, 324, 332 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri, VUK-1/2003-1 Sayılı VUK Sirküleri ve 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde tahsilât ve ödemelerini banka veya banka benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik zorunluluğunun kapsamı, zorunluluk kapsamında olmayan işlemler ve tahsilat ve ödemelerin tevsikine aracılık edecek kurumlara yönelik açıklamalar yapmıştır. 30/07/2020 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 328 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsikine ilişkin düzenleme ve açıklamalar yapılmış, konuyla ilgili 268 seri no.lu Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

459 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile ise 1.1.2016 tarihinden geçerli olmak üzere tevsik zorunluluğu hakkında yeni düzenlemeler yapılmış ve 8.000 TL'lik sınır 7.000 TL'ye indirilmiştir.

30.11.2024 tarih ve 32738 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 575 sıra no.lı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (VUK GT 575) ile VUK GT 459'de yer alan tevsik zorunluluğu tutarı 7.000 Türk lirasından 30.000 Türk Lirasına yükseltilmiş ve VUK GT 459'de yer alan uygulama örnekleri bu doğrultuda güncellenmiştir.

2. Tevsik Zorunluluğunun Kapsamı ve Tutarı

2.1. Kapsam ve Tutar

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlar tebliğde şu şekilde belirlenmiştir: "Bu Tebliğ uygulaması bakımından, Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, vergiden muaf esnaf."

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 30.000 TL'nı aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.

Bu kapsamda örneğin;

- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin

30.000 TL'nı aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Aracı finansal kurumlar tebliğde şu şekilde belirlenmiştir; "Bu Tebliğ uygulaması bakımından tahsilat ve ödemelere aracılık eden 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan bankalar, 29/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları ve 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi"

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan araç kiralama faaliyeti ile uğraşanların vermiş oldukları motorlu kara taşıtı ve motorlu kara aracı (Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğine göre tescile yetkili kuruluşlarca kayıt ve tescil edilmesi zorunlu olmayan taşıt ve araçlar hariç) kiralama hizmetlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin ise yukarıda belirtilen hadle sınırlı kalınmaksızın, aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

VII. TAHSİLÂT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMU YA DA PTT İDARESİNCE DÜZENLENECEK BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ ZORUNLULUĞU

2.1.1. Türkiye'de mukim olmayan yabancılar ile yapılan işlemler

Tevsik zorunluluğu hakkında ilk yayınlanmış olan 323 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin "Tevsik zorunluluğunun kapsamı" başlıklı bölümü aşağıdaki gibidir:

"Tevsik Zorunluluğunun Kapsamı
Tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamına; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (Türkiye'de mukim olmayan yabancılar hariç) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları tahsilat ve ödemeleri girmektedir."

Görüldüğü gibi nihai tüketici sayılacak Türkiye'de mukim olmayan yabancılar 323 numaralı tebliğ gereği tevsik zorunluluğu kapsamında sayılmamışken, 459 Sıra Numaralı tebliğ ile 1.1.2016 tarihinden itibaren nihai tüketici konumundaki yabancılar ile gerçekleştirilecek tahsilat ve ödeme işlemleri de tevsik zorunluluğu kapsamına girmişti. Ancak 575 Sıra Numaralı tebliğ ile yeniden bir düzenleme yapılarak 30.11.2024 tarihi itibari ile Türkiye'de mukim olmayan yabancılar ile yapacakları işlemlere ilişkin olarak yapılan tahsilat ve ödemelerde (düzenlenecek faturalarda yabancıların ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerin pasaport numaralarının yazılması şart olup, bunun dışında pasaportların bir suretinin faturanın ekine konulmasına gerek bulunmamaktadır) tevsik zorunluluğu kaldırılmış. Ayrıca, tahsil edilen tutarların tahsilatı takip eden ilk iş günü sonuna kadar aracı finansal kurumlara yatırılması zorunluluğu aranılmayacağı belirtilmiştir.

2.1.2. Aynı Günde Aynı Kişi veya Kurumlarla Yapılan İşlemler

Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının 30.000 TL'nı aşması durumunda, işlemlerin her biri işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemden itibaren işleme konu tahsilat ve ödemelerin de aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunlu olacaktır.

Örnek: Tevsik zorunluluğu kapsamında olan (A) A.Ş., aynı gün içerisinde (B) Ltd. Şti.'nden sırasıyla 10.000 TL, 10.000 TL, 8.000 TL ve 3.000 TL tutarında ayrı ayrı mal alımları gerçekleştirmiştir. Tevsik zorunluluğu kapsamında olan (A) A.Ş.'nin (B) Ltd. Şti.'nden aynı günde yaptığı mal alımları toplamı 3.000 TL'lik alımla 30.000 TL'lik haddi aştığından, son iki işleme ait tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir.

Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda (A) A.Ş. ile (B) Ltd. Şti.'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

2.1.3. Kısım Kısım Yapılan Tahsilat ve Ödemeler

Tahsilat ve ödemeye konu işlem tutarının tevsik zorunluluğu kapsamında 30.000 TL'yi aşması halinde, bedelin farklı tarihlerde kısım kısım ödenmesinde işlemin toplam tutarı dikkate alınacak ve her bir tahsilat ve ödeme, tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla gerçekleştirilecektir.

Örnek: Serbest meslek erbabı (C), (D) A.Ş.'ye bir yıl süreyle vereceği hizmet karşılığında 160.000 TL alacaktır. Aralarındaki anlaşma gereği (D) A.Ş., hizmet bedelini 15.000 TL'lik taksitler halinde ödeyecektir. Bu durumda serbest meslek makbuzunun, taksitlerin ödendiği tarihlerde 15.000 TL üzerinden düzenlenmesi tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmayacak, sözleşmenin toplam tutarı belirlenen haddi aştığından kısım kısım yapılan her bir tahsilat ve ödemede aracı finansal kurumlar kanalıyla tevsik edilecektir. Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda serbest meslek erbabı (C) ile (D) A.Ş.'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

2.1.4. Vadeli Satışların Tevsiki

Mal veya hizmet bedelinin peşin veya vadeli olarak tahsil edilmesinin tevsik zorunluluğu açısından önemi yoktur. Limitin aşılıp aşılmadığına fatura/serbest meslek makbuzu/gider pusulası vb. belge tutarı dikkate alınarak karar verilir. Tevsik zorunluluğu kapsamına ilişkin limitin üstünde olan tutarlarda her bir taksit banka veya Posta İdaresince düzenlenen belgelerle belgelendirilmelidir.

Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemler tek bir ödeme veya tahsilat olarak kabul edilecektir.

2.1.5. Cari Hesap Yoluyla Yapılan İşlemler

Cari hesap hareketlerinde de işlemin ticari bir niteliği bulunup bulunmadığına bakılmaksızın limiti aşması halinde tevsik zorunluluğu aranacaktır. Ortaklardan borç olarak alınan paranın limiti

VII. TAHSİLÂT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMU YA DA PTT İDARESİNCE DÜZENLENECEK BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ ZORUNLULUĞU

aşması halinde tevsik zorunluluğu bulunmaktadır.

2.2. Kapsamda Olmayan Tahsilat ve Ödemeler

a) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlara ait döner sermaye işletmelerinin işlemlerine konu tahsilat ve ödemelerin,

b) Sermaye Piyasası Kanunu'nda tanımlanan sermaye piyasası aracı kurumlarında yapılan işlemlere konu tahsilat ve ödemelerin,

c) Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'da tanımlanan yetkili döviz müesseselerinin yapacakları döviz alım satım işlemlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin,

ç) Tapu sicil müdürlüklerinde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,

d) Noterlerde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,

e) 5018 sayılı Kanunda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,

f) 6362 sayılı Kanun uyarınca kurulan Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan Kıymetli Madenler Piyasasında işlem yapma yetkisi verilenlerin, faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin,

g) Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından; 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulmuş olan toptancı hallerinde faaliyet gösteren tüccar, üretici, üretici örgütleri ve komisyonculara yapılan sebze ve meyve, et ve et ürünleri, süt ve süt ürünleri, su ve su ürünleri, bal ve yumurta gibi diğer gıda maddeleri, kesme çiçek ve süs bitkileri satışları ile söz konusu yerler dışında yapılmakla birlikte anılan Kanunun 4 üncü maddesi kapsamında bildirime tabi tutulmuş satışlara ilişkin tahsilat ve ödemelerin,

ğ) Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere ait ürünlerin, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu kapsamında kurulan ticaret borsalarına mezkur Kanunun 46. maddesinde belirtilen süreler dahilinde tescil ettirilerek gerçekleşen satışlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,

h) Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların (mükellef olmayanlar hariç olmak üzere) yabancılar ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerle yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin (Şu kadar ki, düzenlenecek faturalarda yabancıların ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerin pasaport numaralarının yazılması şart olup, bunun dışında pasaportların bir suretinin faturanın ekine konulmasına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, tahsil edilen tutarların tahsilatı takip eden ilk iş günü sonuna kadar aracı finansal kurumlara yatırılması zorunluluğu aranılmayacaktır.) aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

2.3. Diğer Hususlar

Tebliğ kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunlu bulunan tahsilat ve ödemelerin bu kurumlarca mevzuatlarına göre düzenlenen belgelerle (dekont, hesap bildirim cetveli, alındı vb.) tevsiki zorunludur.

Tevsik zorunluluğu kapsamında yapılan işlemler için aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler yapılan işlemi değil o işleme ilişkin tahsilat veya ödemeyi tevsik etmektedir. Dolayısıyla tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeleri düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır.

3. Ceza Uygulaması

Tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğuna uyulmaması durumunda ilgililere Vergi Usul Kanunu'nda yer alan cezalar tatbik edilecektir.

Bilindiği üzere, VUK'un Mükerrer 355. maddesinin 4. fıkrasına göre, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen

VII. TAHSİLÂT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMU YA DA PTT İDARESİNCE DÜZENLENECEK BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ ZORUNLULUĞU

belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 10'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 2026 yılı için 35.000.000 TL'yi (2024 yılı için 8.700.000, 2025 yılı için 28.000.000) geçemez.

Mükeleef grubu	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2026 yılı)	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2025 yılı)	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2024 yılı)	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2023 yılı)	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2022 yılı)	Kesilecek asgari ceza miktarı (TL) (2021 yılı)
Birinci sınıf tüccarlar	35.000	28.000	11.800	7.500	3.400	2.500
Serbest meslek erbabı	35.000	28.000	11.800	7.500	3.400	2.500
İkinci sınıf tüccarlar	17.000	14.000	5.800	-3.700	1.700	1.300
Basit usulde vergilendirilenler	17.000	14.000	5.800	3.700	1.700	1.300
Defter tutan çiftçiler	17.000	14.000	5.800	3.700	1.700	1.300
Yukarudakiler dışında kalan	8.700	7.000	3.000	1.900	800	650

4. Kira Ödeme ve Tahsilâtları

17 Ekim 2024 tarihinden itibaren 328 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunun Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeyle konut kira ödemelerinin elden yapılabilmesine ilişkin alt sınır kaldırılmış ve konut, işyeri veya süre ayrımı olmaksızın bütün kira ödemelerinin bankalar veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

Sadece konut ve iş yerini kiraya verenler ve bunları kiralayanların, kira bedeline ilişkin mahkeme ve icra yoluyla veya ayni olarak yaptıkları tahsilat ve ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamında değildir.

5. Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesi

18/11/2008 tarihli ve 27058 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan "Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik" ile, işçinin, gazetecinin ve gemi adamının; ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her türlü istihkakının bankalar aracılığıyla ödenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlenmektedir.

04.06.2025 tarih ve 32920 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan "Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile, söz konusu ödemelerin bankadan yapılmasına dair asgari personel sayısı "5" kişiden **"3" kişiye** indirilmiştir. Değişiklik 1 Temmuz 2025 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

1. Vergi Mevzuatındaki E-Belgeler

Vergi mevzuatında yer alan e-belgelere ilişkin düzenlemeler 19.10.2019 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile tek bir tebliğde toplanmıştır. Bu tebliğde aşağıdaki e-belge türlerine yer verilmiştir:

- E-fatura (e-ihracat faturası da bu kapsamda görülmektedir)
- E-arşiv fatura
- E-irsaliye
- E-serbest meslek makbuzu
- E-müstahsil makbuzu
- E-gider pusulası
- E-bilet
- E-sigorta komisyon gider belgesi
- E-sigorta poliçesi
- E-döviz alım satım belgesi
- E-dekont
- E-adisyon

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan düzenlemeler kapsamında hem e-belge türleri arttırılmış hem de bazı e-belge türlerini zorunlu olarak kullanması gereken mükellef sayısı çoğaltılmıştır.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

1.1. E-Belge Kullanması Zorunlu Mükellefler ve Uygulamalara Zorunlu Geçiş Tarihleri Tablosu

E-Belge Türü	Uygulamaya Geçişi Zorunlu Olanlar	Geçiş Süresi
E-FATURA	**2021 hesap dönemi için 4 milyon TL, 2022 ve müteakip hesap dönemleri için 3 milyon TL ve üzeri olan** mükellefler.	Brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) şartını 2020 veya 2021 hesap dönemlerinde sağlayanlar 1/7/2022 tarihine kadar, 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayanlar ilgili hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler.	Lisans alımını 2019 yılında gerçekleştirilenler **01/07/2020** tarihinden itibaren; 2020 veya müteakip yıllarda l**isans alanlar ise, lisans alımını gerçekleştirdiği ayı izleyen 4. ayın başından itibaren** e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.
	ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler.	ÖTV (III) sayılı listedeki malların imal, inşa veya ithalini 2019 yılında gerçekleştirenler **01/07/2020** tarihinden itibaren; 2020 yılında gerçekleştirilenler ise, **imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen 4. ayın başından itibaren** e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	-Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 6563 sayılı Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, -İnternet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri, -İnternet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracıları.	**01/07/2020** tarihine kadar **(2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren** bu belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise **işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde)** kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamlarda mal veya hizmet satışını gerçekleştiren mükelleflerden söz konusu bölümün (a) fıkrasının (4) numaralı bendinde belirtilen brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) şartını 2020 veya 2021 hesap dönemlerinde sağlayanlar 1/7/2022 tarihine kadar, 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayanlar ilgili hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	5957 sayılı Kanun hükümlerine göre **komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle** iştigal eden mükellefler	5957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden **mükellefler 01/01/2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren söz konusu işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde)** başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak olup en **fazla 3 aylık geçiş süresi verilecektir.** Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-fatura uygulamasına geçme zorunlulukları bulunmaktadır.
	E-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu olan mükelleflerin; tam bölünme, birleşme (devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme veya tür (nev'i) değişikliğine gitmeleri halinde devroluna veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nev'i) değişikliği sonucu ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler fatura uygulamasına geçmek zorundadır.	E-fatura uygulamasına geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçemeyecektir.
	SGK ile sözleşme imzalayan sağlık hizmet sunucuları ile medikal malzeme ve ilaç/etken madde temin eden mükellefler	Sosyal Güvenlik Kurumu ile sözleşme imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile medikal malzeme ve ilaç/etken madde temin eden tüm **mükellefler 01.07.2021 tarihinden itibaren,** bu tarihten sonra Sosyal Güvenlik Kurumu ile sözleşme imzalayanlar ise söz **konusu kuruma fatura düzenlemeye başlamadan önce** e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

E-FATURA	Gayrimenkul ve/veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan mükelleflerden brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı)**2020 veya 2021 hesap dönemleri için 1 Milyon TL, 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 Bin TL ve üzeri olan mükellefler.**	Brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) şartını 2020 veya 2021 hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler 1/7/2022 tarihine kadar, 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ilgili hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	Kültür ve Turizm Bakanlığı ile belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeleri.	Konaklama hizmeti veren otel işletmelerinden, 22.01.2022 tarihi itibarıyla faaliyette bulunanlar 1/7/2022 tarihine, 22.01.2022 tarihinden sonra faaliyete başlayanlar ise, faaliyete başladıkları ayı izleyen dördüncü ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	2/4/2022 tarihli ve 31797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Şarj Hizmeti Yönetmeliği kapsamında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan şarj ağı işletmeci lisansı alan mükellefler ile bu mükellefler tarafından sertifika verilen şarj istasyonu işletmecileri	07.10.2023 tarihi itibarıyla faaliyette bulunanlar 2/1/2024 tarihine kadar, 07.10.2023 tarihinden sonra faaliyete başlayanlar ise, faaliyete başladıkları tarih itibarıyla başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
E-İHRACAT FATURASI (E-Fatura)	KDV Kanunu'nun 11. maddesi kapsamında mal ihracı	01/07/2017 tarihinden beri uygulanmaktadır.
	Yolcu beraberi eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar)	01/07/2017 tarihinden beri uygulanmaktadır.
	Türkiye'de ikamet etmeyenlere **özel fatura ile yapılan bavul ticareti** kapsamındaki satışlar	Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinde yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren uygulanacaktır.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

E-Belge Türü	Uygulamaya Geçişi Zorunlu Olanlar	Geçiş Süresi
E-ARŞİV FATURA	421 ve 454 sayılı VUKGT'leri kapsamında 19.10.2019 tarihi öncesinde e-fatura uygulamasına zorunlu olarak dahil olmuş mükellefler	01/01/2020 tarihine kadar e-arşiv fatura uygulamasına geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturalarını e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlemek zorundadırlar.
	509 No.lu VUK GT kapsamında **2020 ve sonrasında** tebliğ ile belirlenen hadleri aşması sonucunda **e-fatura uygulamasına zorunlu olarak** dahil olacak mükellefler	2020 ve sonrasında zorunlu olarak **e-fatura uygulamasına geçmeleri gereken süre içinde**, e-arşiv fatura uygulamasına da geçmek zorundadırlar. (509 Nl. VUKGT - IV-2.4.1.)
	E-fatura uygulamasına 19.10.2019 tarihi öncesinde isteğe bağlı olarak dahil olmuş mükellefler	**01/01/2020** tarihine kadar e-arşiv fatura uygulamasına geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturalarını e-fatura veya e-arşiv fatura olarak düzenlemek zorundadırlar.
	E-fatura uygulamasına 509 No.lu VUKGT kapsamında **2020 ve sonrasında e-fatura uygulamasına isteğe bağlı olarak dahil olacak** mükellefler.	2020 ve sonrasında isteğe bağlı olarak **e-fatura uygulamasına geçecekleri süre içinde** e-arşiv fatura uygulamasına da geçmeleri gerekmektedir. (509 Nl. VUKGT - IV-2.4.1.)
	Aracı hizmet sağlayıcıları İnternet ortamında ilan yayınlayanlar İnternet reklamcılığı hizmet aracıları Kendilerine veya Aracı Hizmet Sağlayıcılarına Ait İnternet Sitelerinde veya Diğer Her Türlü Elektronik Ortamlarda Mal veya Hizmet Satışını Gerçekleştirenler	Bu faaliyetlerde bulunanların brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 2020 veya 2021 hesap dönemleri için 1 Milyon TL olanlar; 01.07.2022 tarihine kadar, 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 Bin TL ve üzeri olanlar; ilgili hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar, başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura veya e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
	E-arşiv fatura uygulamasına dahil olmayan mükellefler tarafından düzenlenen ve **vergiler dahil toplam tutarı 3.000 TL'yi aşan faturalar.**	Vergiler dahil tutarı 3.000 TL'yi aşan faturaların 01/03/2022 tarihinden itibaren, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hizmete sunulacak e-Belge portalı üzerinden e-arşiv faturası düzenlenmesi zorunlu olacaktır. 2.11.2024 tarih ve 32720 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 573 sıra no.lı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-Belge uygulamalarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen 509 sıra no.lı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde değişiklikler yapılmış, ▪ 01.01.2025 ila 31.12.2025 tarihleri arasında vergiler dahil toplam tutarının 3.000 TL'nı aşması halinde, ▪ 01.01.2026 tarihinden itibaren ise tutarına bakılmaksızın Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, "e-Arşiv Fatura" olarak düzenlenmesi zorunlu kılınmıştır. 31.12.2025 tarih ve 33124 (5. Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 589 sıra no.lı Tebliğ ile e-belge uygulamalarına dair temel mevzuat düzenlemelerini içeren Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde değişiklik yapılmıştır. e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, düzenlenecek faturaların; 1/1/2025 ila 31/12/2025 (ticari kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler açısından 1/1/2025 ila 31/12/2026) tarihleri arasında vergiler dahil toplam tutarının 3 Bin TL'yi aşması halinde, 1/1/2026 (ticari kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler açısından 1/1/2027) tarihinden itibaren ise tutarına bakılmaksızın,, bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, "e-Arşiv Fatura" olarak Başkanlıkça sunulan e-Belge düzenleme portalı üzerinden ya da Başkanlığın e-Belge düzenleme portalına gerekli entegrasyonları sağlayarak Başkanlıktan izin alan özel entegratör kuruluşların sistemleri aracılığıyla düzenlenmesi zorunludur.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

E-Belge Türü	Uygulamaya Geçişi Zorunlu Olanlar	Geçiş Süresi
E-ARŞİV FATURA	E-arşiv fatura uygulamasına dahil olmayan mükellefler tarafından diğer vergi mükelleflerine düzenlenen ve **vergiler dahil toplam tutarı 2.000 TL'yi aşan faturalar.**	Vergiler dahil tutarı 2.000 TL'yi aşan faturaların 01/03/2022 tarihinden itibaren, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hizmete sunulacak e-Belge portalı üzerinden e-arşiv faturası düzenlenmesi zorunlu olacaktır. 2.11.2024 tarih ve 32720 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 573 sıra no.lı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e-Belge uygulamalarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen 509 sıra no.lı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde değişiklikler yapılmış, ▪ 01.01.2025 ila 31.12.2025 tarihleri arasında vergiler dahil toplam tutarının 3.000 TL'nı aşması halinde, ▪ 01.01.2026 tarihinden itibaren ise tutarına bakılmaksızın Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, "e-Arşiv Fatura" olarak düzenlenmesi zorunlu kılınmıştır. 31.12.2025 tarih ve 33124 (5. Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 589 sıra no.lı Tebliğ ile e-belge uygulamalarına dair temel mevzuat düzenlemelerini içeren Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde değişiklik yapılmıştır. e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, düzenlenecek faturaların; 1/1/2025 ila 31/12/2025 (ticari kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler açısından 1/1/2025 ila 31/12/2026) tarihleri arasında vergiler dahil toplam tutarının 3 Bin TL'yi aşması halinde, 1/1/2026 (ticari kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler açısından 1/1/2027) tarihinden itibaren ise tutarına bakılmaksızın,, bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, "e-Arşiv Fatura" olarak Başkanlıkça sunulan e-Belge düzenleme portalı üzerinden ya da Başkanlığın e-Belge düzenleme portalına gerekli entegrasyonları sağlayarak Başkanlıktan izin alan özel entegratör kuruluşların sistemleri aracılığıyla düzenlenmesi zorunludur.
	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve **en fazla 3 aylık süre verilecektir.** Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-arşiv faturası uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
E-İRSALİYE	**E-fatura uygulamasına kayıtlı olan ve 2021 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı** (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) **10 Milyon TL ve üzeri olan** mükellefler.	**01/07/2020** tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinde ilgili şartı sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemini izleyen yılın 7. ayından itibaren) e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir.
	ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle **EPDK'dan lisans** (bayilik lisansı dahil) alan mükellefler	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020** tarihinden itibaren ÖTV (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi v.b. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans alanlar**, lisans alınan ayı takip eden 4. ayın başından itibaren** e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

E-İRSALİYE	ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malların imal, inşa, ithalini ve ana bayi/distribütör şeklinde pazarlamasını gerçekleştiren mükellefler	**01/07/2020** tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. **01/01/2020** tarihinden itibaren ÖTV (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler **işlemin gerçekleştiği ayı takip eden 4. ayın başından itibaren** e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
	3213 sayılı Maden Kanunu kapsamında düzenlenen işletme ruhsatı/sertifikası sahipleri ve işletme ruhsatı/sertifikası sahipleri ile yaptıkları sözleşmeye istinaden maden üretim faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişi mükellefler.	01/07/2020 tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. 01/01/2020 tarihinden itibaren maden ruhsat veya sertifikası alanlar, söz konusu belgenin alındığı ayı takip eden 4. ayın başından itibaren e-irsaliye uygulamasına dahil olacaklardır.
	4634 sayılı Şeker Kanunu'nun 2. maddesinin (e) bendinde tanımına yer verilen şekerin (Beyaz şeker (standart, rafine küp ve kristal şeker), yarı beyaz şeker, rafine şeker, ham şeker ve kahverengi şeker olarak sınıflandırılan, pancar veya kamıştan üretilen kristallendirilmiş sakaroz ile nişasta kökenli izoglukoz, likid ya da kurutulmuş halde glukoz şurubu, sakaroz veya invert şeker veya her ikisinin karışımının suda çözünmesinden meydana gelen şeker çözeltisi ve invert şeker şurubu ile inülin şurubu) imalini gerçekleştiren mükellefler	01/07/2020 tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. 01/01/2020 tarihinden itibaren şeker imalini gerçekleştirenler, imalat faaliyetini gerçekleştiği ayı takip eden 4. ayın başından itibaren e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
	E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden demir ve çelik (GTİP 72) ile demir veya çelikten eşyaların (GTİP 73) imali, ithali veya ihracı faaliyetinde bulunan mükellefler.	01/07/2020 tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerini e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. 01/01/2020 tarihinden itibaren demir, çelik ürünlerinin imali ithal veya ihracını gerçekleştirilenler, bu işlemlerin gerçekleştiği ayı takip eden 4. ayın başından itibaren e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaklardır.
	Tarım ve Orman Bakanlığı'nca gübre üretim ve tüketiminin kayıt altına alınmasına yönelik oluşturulan Gübre Takip Sistemi'ne kayıtlı kullanıcılar.	01/07/2020 tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. 01/01/2020 tarihinden itibaren Gübre Takip Sistemine dahil olanlar, sisteme girdikleri ayı takip eden 4. ayın başından itibaren e-irsaliye uygulamasına dahil olacaklardır.
	5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler.	01/01/2020 tarihine kadar e-irsaliye uygulamasına geçilmesi ve bu tarihten itibaren sevk irsaliyelerinin e-irsaliye olarak düzenlenmesi gerekmektedir. 01/01/2020 tarihinden itibaren Hal Kayıt Sistemi kapsamındaki sebze ve meyvelerin toptan ticaretini yapmaya başlayanlar, bu faaliyetin başladığı ayı takip eden 4. ayın başından itibaren e-irsaliye uygulamasına geçeceklerdir.
	İnşaat Demiri İzleme Sistemine geçiş zorunluluğu getirilen mükelleflerden,	Brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 2024 ve müteakip hesap dönemlerinde 1 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler. söz konusu şartların sağlandığı ayı izleyen 4. ayın başından itibaren e-irsaliye uygulamasına geçeceklerdir.
	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve en fazla 3 aylık süre verilecektir. Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-irsaliye uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

E-Belge Türü	Uygulamaya Geçişi Zorunlu Olanlar	Geçiş Süresi
E-SMM (E-Serbest Meslek Makbuzu)	Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbapları	a) 01/02/2020 tarihi itibariyle faaliyetine devam etmekte olanlar 01/06/2020 tarihine kadar,
E-MÜSTAHSİL MAKBUZU	E-fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar,	01/07/2020 tarihine kadar uygulamaya geçmeleri zorunludur. 2020 veya müteakip yıllarda e-fatura uygulamasına geçen ve müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunan mükellefler e-fatura uygulamasına geçiş süresi içinde uygulamaya dahil olmak zorundadır.
	5957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	01/01/2020 tarihine kadar uygulamaya geçmeleri zorunludur.
	Başkanlıkça kendilerine e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilen mükellefler	01/07/2020 tarihine kadar uygulamaya geçmeleri gerekmektedir.
	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve en fazla 3 aylık süre verilecektir. Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-müstahsil makbuzu uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
E-GİDER PUSULASI	Riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görülen mükelleflere yazılı bildirim yapılacak ve **en fazla 3 aylık süre verilecektir.** Söz konusu mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tebliğ ettiği süre içinde e-gider pusulası uygulamasına geçmek zorunda olacaktır.
E-ADİSYON	Başkanlıkça kendilerine e-Adisyon uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilen mükellefler	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından e-Adisyon uygulamasına zorunlu olarak dahil olacağı yazılı bildirim veya duyuru ile bildirilen mükelleflerin, Başkanlık tarafından yapılan bildirim veya duyuruda belirtilen süre içinde e-Adisyon uygulamasına dahil olmaları zorunludur.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

E-Belge Türü	Uygulamaya Geçişi Zorunlu Olanlar	Geçiş Süresi
E-BİLET	Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilen şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı faaliyetiyle iştigal eden D1 yetki belgeli işletmeler	**01/01/2021** tarihine kadar (2021 veya müteakip yıllarda faaliyetlerine başlayanlar, faaliyete başladığı ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren) e-bilet uygulamasına geçmek zorundadırlar.
	Yerli ve yabancı sinema filmi gösteriminde bulunan sinema işletmeleri	**01/07/2020** tarihine kadar (01/07/2020 tarihinden sonra faaliyetlerine başlayanlar, **faaliyetlerine başladıkları ayı izleyen dördüncü ayın başına kadar) tebliğde belirtilen şekilde** e-Bilet uygulamasına geçmek ve düzenleyecekleri giriş biletlerini e-Bilet olarak düzenlemek zorundadırlar.
E-DÖVİZ ALIM-SATIM BELGESİ	Döviz alım ve satım faaliyetinde bulunan yetkili müesseseler	**01.01.2022** tarihinden itibaren düzenleyecekleri döviz alım ve döviz satım belgelerini "e-Döviz Alım Belgesi" ve "e-Döviz Satım Belgesi" olarak düzenleme zorundadırlar.
E-SİGORTA KOMİSYON GİDER BELGESİ	E-Sigorta Komisyon Gider Belgesi uygulaması **isteğe bağlı bir uygulama olup, dileyen mükellefler** başvuru yaparak söz konusu uygulamadan yararlanabilirler.	Gelir İdaresi Başkanlığı en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi uygulamasına ilişkin geçiş zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.
E-SİGORTA POLİÇESİ	E-Sigorta Poliçesi uygulaması **isteğe bağlı bir uygulama olup, dileyen mükellefler** gerekli başvurularını yaparak söz konusu uygulamadan yararlanabilirler.	Gelir İdaresi Başkanlığı en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketlerinin veya sigorta ve emeklilik aracılarının e-Sigorta Poliçesi uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.
E-DEKONT	E-Dekont uygulaması zorunlu bir uygulama olmayıp, bankalar istemeleri halinde 01/01/2020 tarihinden itibaren uygulamaya dahil olabileceklerdir. Finansman şirketleri istemeleri halinde 01.01.2025 tarihinden itibaren e-Dekont uygulamasına geçebileceklerdir.	Gelir İdaresi Başkanlığı en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, bankaların e-Dekont uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.

1.2. E-Belge Uygulamalarına Dair Kısa Notlar

- E-belge ve e-defter uygulamalarındaki gelişmeleri dikkate aldığımızda, Mali İdare'nin eninde sonunda limitleri daha da azaltarak hemen hemen tüm mükellefleri e-belge ve e-defter kapsamına alacağını söyleyebiliriz. (Serbest meslek erbabını defter beyan sistemi ile bir anlamda elektronik ortamda defter tutmaya başlatmıştır.) Tabii bu uygulamalar sayesinde Mali İdare cephesinde muazzam bir veri birikimi olmaktadır. Bu verilerin konusunda uzman kişiler tarafından işlenmesi ve anlamlı bilgilere dönüştürülmesi sonrasında vergi denetimlerinde "e-denetim" çağının ciddi şekilde başlayacağını; hatta çok uzak olmayan bir zaman içinde İdarenin pek çok konuyu eş zamanlı denetleyebilecek bir alt yapıya sahip olabileceğini söyleyebiliriz. Keza 7338 sayılı Kanun ile VUK'un 139. Maddesinde yapılan değişiklik sonucunda vergi incelemesinin esas olarak mükellefin iş yerinde yapılması ilkesini, incelemenin dairede yapılması; yani vergi denetiminin uzaktan yapılması şeklinde değiştirmiş, buna bağlı olarak VUK'da uzaktan denetimin (e-denetim) alt yapısına dair gerekli mevzuat değişikliklerini de yapmış olup, bu düzenlemeler 01/07/2022'de yürürlüğe girmiştir. Ayrıca VUK kapsamında incelemeye konu evrakların elektronik ortamda ibrazına ilişkin düzenlemeler de yapılmış olup bu düzenlemeler 7338 sayılı Kanunun yayın tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- Başkanlık düzenlenen e-belgelere uzaktan erişebilecektir. Erişim gereklerinin yerine getirilmiş olması, mükellefin söz konusu e-belgeleri muhafaza ve ibrazı ödevlerini ortadan kaldırmayacaktır. Uzaktan erişime ilişkin usul ve esaslar "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayımlanan "Elektronik Belge Uzaktan Erişim Kılavuzunda" açıklanmıştır.

- E-Belge uygulamaları kapsamında belirlenen format ve standartlara uygun olarak düzenlenen e-belgeler yeni bir belge türü olmayıp kâğıt ortamda düzenlenen belgelerle aynı hukuki niteliklere sahiptir.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

- E-belge düzenlenmesi mükellefin kendi bilgi işlem sisteminden, özel entegratör vasıtasıyla entegratör sistemi üzerinden veya GİB portalları üzerinden olabilir. Bazı belge türlerinde GİB portalı kullanılamayacak olup, mükellefin kendi bilgi işlem sistemini kurması zorunlu tutulmuştur veya kendi bilgi işlem sistemini kullanmak ya da özel entegratör ile çalışma şeklinde seçimlik hakkı bulunmaktadır.

- E-Belge formatı olarak "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayınlanan teknik kılavuzlara uygun e-belge format ve standardının kullanılması zorunludur.

- VUK ve TTK'nın ilgili hükümlerine göre mükellefler gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen faturaları, yasal süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. E-faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği Mali Mühürle garanti altına alınmaktadır. Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-faturanın kâğıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki Mali Mührü de içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir.

- E-fatura uygulamasına zorunlu olarak dahil olanlar, tebliğde belirlenen süre kapsamında e-defter uygulamasına da geçmek zorundadır.

- E-fatura uygulamasına (ister zorunlu isterse isteğe bağlı olarak) geçenler e-arşiv fatura uygulamasına da geçeceklerdir.

31.12.2025 tarih ve 33124 (5. Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 589 sıra no.lı Tebliğ ile e-belge uygulamalarına dair temel mevzuat düzenlemelerini içeren Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 509)'nde değişiklik yapılmıştır.

e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan ve ticari kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, 01.01.2025 – 31.12.2026 tarihleri arasında, tutarı 3.000 TL'nı aşmayan faturalarını kağıt ortamda düzenleyebileceklerdir. Belirtilen tarihler arasında 3.000 TL'nın üzerindeki faturalarını ise e-Arşiv fatura olarak düzenlemek zorundadırlar. Bu mükellef grubu, 01.01.2027 tarihinden itibaren düzenlenecek faturaları ise tutar ayrımı yapılmaksızın e-Arşiv olarak düzenleyeceklerdir.

589 sıra no.lı Tebliğ, e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan diğer mükellefler (basit usul ve işletme hesabı esası dışında kalanlar) açısındansa herhangi bir değişiklik getirmemiştir. Bu mükellefler, 01.01.2025 – 31.12.2025 tarihleri arasında 3.000 TL'nı aşmayan faturalarını kağıt ortamda düzenleyebilecek, bu tutarı aşan faturalarını ise eArşiv fatura olarak düzenleyeceklerdir. Aynı mükellefler, 01.01.2026 tarihinden itibaren tüm faturalarını e-Arşiv olarak düzenlemek mecburiyetindedirler.

- Dolayısıyla, vergi mükellefi olan taraflar arasında artık vergiler dahil toplam bedeli 3.000TL'yi aşan işlemlerin her şekilde kağıt fatura ile tevsik edilmeyeceğini; durumuna göre e-fatura veya e-arşiv fatura ile tevsik edilmesinin zorunlu olduğunu söyleyebiliriz. Bu kuralın tek istisnası olarak, 514 sıra no.lu VUK genel tebliğinin "Kuyumculuk, sarraflık ve mücevheratçılık faaliyetinde bulunanların kuyum satışlarında fatura düzenleme mecburiyeti" başlıklı maddesinde yer alan *"Kuyumculuk, sarraflık ve mücevheratçılık gibi işlenmiş kıymetli maden ve kıymetli taş alım satımında bulunan mükelleflerce gerçekleştirilen işlenmiş kıymetli maden ve kıymetli taşlar ile bunlardan mamul eşya satışları bakımından 213 sayılı Kanunun 232 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan fatura düzenleme mecburiyetine ilişkin haddin, mezkûr fıkrada yer alan ve işlemin gerçekleştiği yıla ait olan haddin 3 katı olarak uygulanması uygun görülmüştür."* Buna göre, tebliğde belirlenen mükellefler tarafından 2026 yılında gerçekleştirilecek işlenmiş kıymetli maden ve kıymetli taşlar ile bunlardan mamul eşya satışlarında satış bedeli 36.000 TL'nin altında olursa bu satışlar için ÖKC fişi düzenlenebilecektir.

- Uygulamaya yeni kaydolan mükelleflerin, Kayıtlı Kullanıcılar Listesinde ilan edilmelerini izleyen yedi gün içerisinde e-fatura düzenlemeleri ve almaları, diğer kayıtlı kullanıcıların yeni kaydolan kullanıcılara bu süre içerisinde e-fatura göndermeleri zorunlu değildir. E-fatura uygulamasından yararlanan mükellefler hesaplarının açılmasını takip eden yedi günden sonra kayıtlı kullanıcılara e-Fatura göndermek ve almak zorundadırlar.

- E-faturalar iki senaryo tipinde düzenlenebilir. "Temel Fatura" ve "Ticari Fatura". Konu hakkında

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

"UBL-TR1.2.1" kılavuzlarında detaylı düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır. E-irsaliye ise sadece "Temel e-İrsaliye" senaryosu şeklinde düzenlenebilir. İki senaryo arasındaki en temel fark, ticari faturaya alıcı e-fatura sistemi üzerinden TTK'daki faturaya itiraz süresi içinde red yanıtı verebilir. Temel Faturada ise böyle bir red sistemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte 15.02.2019 tarihinde uygulamaya alınan "Temel Senaryoda Düzenlenen E-Faturaların İptaline İlişkin "E-Fatura İptal Portalı" sayesinde, satıcılar sistemde temel fatura şeklinde düzenlenmiş faturanın iptali için talep oluşturabilmekte ve alıcı ise bu iptal talebine onay vermek suretiyle temel fatura iptali yapabilmektedir. Konu hakkında yayınlanan kılavuzda "Temel fatura senaryosunda düzenlenen e-Faturaların elektronik ortamda iptal edilebilmesi için; faturayı düzenleyen tarafından fatura numarası ve fatura tutar bilgilerini imzalayıp fatura iptal talebi e-Fatura İptal Portalı aracılığı ile oluşturulması ve iptal taleplerine ilgili faturanın alıcısı tarafından iptal talebine onay verilmesi gerekmektedir. Alıcısı tarafından iptal talebine portal aracılığı ile onay verilmedikçe, iptal talebine ait e-faturalar e-Fatura uygulamasına ilişkin sistem üzerinde iptal edilmemiş, geçerli faturalar olarak kabul görecektir. e-Fatura uygulamasına taraf olanların birbirlerine yönelik düzenlemiş oldukları e-Faturalara sistem üzerinden (gerek Ticari fatura senaryosunda düzenlenmiş faturalar için e-Fatura sistemi üzerinden, gerekse temel fatura senaryosunda düzenlenmiş faturalar için e-Fatura İptal Portalı üzerinden) itiraz etmeleri mümkün bulunduğu gibi harici itiraz yollarının (noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile) kullanılmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak harici itiraz yolları ile gerçekleştirilen itiraz işlemleri ve bu itiraz işlemlerinin sonucuna göre faturanın iptal edilmiş olup olmadığı, e-Fatura sistemi üzerinden takip edilmesi mümkün olamayacağından ve e-Fatura sistem üzerinde söz konusu faturalar satıcısı tarafından düzenlenmiş ve alıcısı tarafından da itiraz/iptale konu edilmemiş olduğu durumda, elektronik ortamda yapılacak kontrol ve denetimlerde mükelleflerimizin ilave açıklama yapmalarına ve bu itiraz ve iptal işlemlerini haricen gerçekleştirdiklerine ilişkin tevsik edici bilgi ve belgeleri ilgililere sunma ve bu bilgi ve belgeleri istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesini gerektirecektir. Bu nedenle, ticari fatura senaryosunda düzenlenen e-Faturalara e-Fatura uygulaması üzerinden, temel fatura senaryosunda düzenlenen e-Faturalara da e-Fatura İptal Portalı üzerinden itiraz/iptal işlemlerini gerçekleştirilmesi özellikle sistem bilgileri ile beyan, bildirim ve formlardaki bilgilerin uyumluluğunun sağlanması açısından tavsiye edilmektedir." açıklamasına yer verilmiştir. Ancak 09.02.2021 tarih ve 31390 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 526 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile, yapılan ihbar veya ihtarlar ile e-Belge iptal işlemlerinin 01.05.2021 tarihinden itibaren, ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanan kılavuzda belirtilen usul, esas ve süreler içinde, elektronik ortamda Başkanlık bilgi işlem sistemine bildirilmesi zorunlu hale gelmiştir.

- Düzenlenmesi ve alınması zorunlu olan e-belgenin düzenlenmemesi, alınmaması, bu belgelerde hatalı bilgilere yer verilmesi, e-belge düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt belge düzenlenmesi VUK kapsamında özel usulsüzlük cezası (ÖUC) kesilecek fiiller olarak yerini almıştır. (Belgedeki meblağın %10'u nispetinde ÖUC hem düzenleyene hem de alıcıya.)

- Zorunlu olarak e-belge şeklinde düzenlenmesi gereken vesikaların, hangi hallerde kâğıt olarak düzenlenebileceğine dair "zorunlu haller" tebliğin V.7 ve VIII numaralı bölümlerinde düzenlenmiştir.

- Elektronik belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin;

  a) Başkanlığın ve e-belge uygulamalarına taraf olan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan bakım,

  b) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, mükellefin ya da Başkanlıktan izin almış özel entegratör kuruluşların bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan planlı bakım (yazılı bildirimde belirtilen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla),

  c) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, kullanılmakta olan mali mührün veya elektronik imza aracının arızalanması veya çalınması (yeni mali mühür veya elektronik imza aracının temini süresince),

  ç) Bakanlık veya Başkanlık tarafından e-Belge uygulamalarına ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğ, sirküler ve teknik kılavuz ve duyurularda, belgelerin e-Belge yerine kâğıt olarak düzenlenmesine izin verilmesi gibi nedenlerle, kanunen düzenlenmesi gereken sürenin geçirilmemesi kaydıyla, kâğıt olarak

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

düzenlenmesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmez.

- Mükelleften kaynaklanan diğer nedenlerle, e-belge olarak düzenlenmesi gereken belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi yukarıda sayılan nedenler kapsamında değerlendirilmez.

- Elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgenin, VUK'un 13. maddesinde yazılı mücbir sebepler nedeniyle elektronik olarak düzenlenememesi halinde, Kanunun 373. maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmez.

- E-Belge uygulamalarına dahil olanlar, e-belgelere ilişkin elektronik kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu Başkanlığa üç iş günü içinde bildirerek bu kayıtları nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır.

- E-belge uygulamalarını kendi sistemi üzerinden kullananlar, bilgi işlem sistemlerini oluşturan donanımların bir kısmının veya tamamının haczedilmesi veya yetkili mercilerce el konulması halinde, durumu en geç üç iş günü içerisinde Başkanlığa bildirmek ve kayıtlarını nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır.

- E-arşiv fatura sistemine kaydolunması için e-fatura uygulamasına da kayıtlı olunması zorunludur. Bu mükellefler e-fatura sistemine kayıtlı olan mükelleflere e-fatura düzenler, e-fatura sistemine kayıtlı mükelleflerden e-fatura alır. E-fatura sistemine kayıtlı olmayan diğer tüm mükellefler ve müşterileri için ise e-arşiv fatura tanzim etmeleri zorunludur. (Yurt dışına –mal ihracatı hariç- kesilecek faturalar dahil.)

- Diğer bir ifadeyle, e-fatura, e-arşiv sistemine geçmiş mükellefler için kâğıt fatura düzenleme işlemi artık geçerli değildir. Bununla birlikte, gerek kendi sistemlerinde veya özel entegratör sisteminde gerekse GİB sistemlerinde yaşanabilecek teknik aksaklıklar halinde düzenlenmek üzere ellerinde "yeterli miktarda" kâğıt fatura bulundurmaları zorunludur. Bu şekilde belge düzenlemek istisnai bir uygulama olup, belge düzenlemeye başlamadan önce Başkanlığa konu hakkında tevsik edici bilgi ve belgelerle birlikte yazılı olarak bilgi verilmesi ve bu durumun süreklilik arz etmemesi gerekmektedir. Süreklilik arz etmesi halinde, uygulamalardan kendi bilgi işlem sistemlerinin entegrasyonu yöntemi ile yararlanan mükelleflerin entegrasyon izinleri Başkanlıkça iptal edilebilecek olup, GİB Portal hesapları otomatik olarak açılacaktır. Bu durum entegrasyon izni iptal edilen mükelleflerin, iznin iptalinden sonra, uygulamalardan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemleri aracılığıyla yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

- E-Belge uygulamalarına dahil olan mükelleflerin, milli savunma, istihbarat ve güvenlik amaçlı mal veya hizmet alımlarına ilişkin olarak Başkanlıktan özel izin alan kurumlara matbu belge düzenlenmek üzere yeteri kadar basılı kâğıt belge bulundurmaları zorunludur.

- E-belge türlerine geçilebilmesi için (e-dekont hariç) e-fatura uygulamasına da kaydolunması zorunlu tutulmuştur. Tabii bu durumda otomatikman e-arşiv fatura uygulamasına da kaydolunması gerekmektedir.

- E-belgeler ile ÖKC/YNÖKC kullanımı arasında önemli teknik bağlantılar bulunmaktadır. Mükelleflerin bu konuda hizmet aldıkları teknik danışmanlar ve entegratör firmaları ile yakın ilişkin içinde olması, ilgili personellerine bu sistemlerin eş zamanlı kullanımı konusunda iyi bir eğitim vermesi elzemdir.

- Serbest bölgede faaliyet gösteren mükellef e-fatura kapsamında değilse ve serbest bölgeye yapılan mal teslimi gümrük çıkış beyannamesi ile değil serbest bölge işlem formu ile belgelendiyse ve malı satan e-arşiv kapsamındaysa, düzenleyeceği fatura e-arşiv fatura olacaktır. Serbest bölgedeki firma e-fatura kapsamındaysa fatura e-fatura olacaktır. Serbest bölgeye teslim gümrük çıkış beyannamesi ile olduysa bu durumda e-ihracat faturası düzenlenecektir.

- E-belgelerde her yıl sıra numarası yeni baştan başlatılacaktır; sadece yıl bilgisi değişecektir.

  Mükelleflerin şubeleri, farklı iş yerleri itibariyle farklı seri numaraları belirleme imkânı bulunmaktadır.

- E-faturalarda bulunması gereken bilgiler arasında karekod/barkod bilgisi de bulunmaktadır. Buna göre, Başkanlık (GİB) sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

tarafından "ebelge.gib.gov.tr" adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren) bilgisinin e-fatura yer alması zorunludur.

- Mal ihracatı ve yolcu beraberi eşya ihracı (Türkiye ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) e-fatura (e-ihracat faturası) kapsamındadır. 509 sayılı Tebliğ ile yolcu beraberi satışlardan diğeri olan ve "bavul ticareti" olarak adlandırılan teslimlere dair faturalar da e-ihracat faturası kapsamında alınmış olup; Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinde yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren bu kapsamdaki satışlara ait faturaların elektronik ortamda oluşturulması gerekecektir.

- Başkanlık (GİB), yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır.

- E-irsaliye uygulamasından yararlanan mükellefler, e-irsaliye uygulamasına kayıtlı olmayanlara da sevk irsaliyesini, e-irsaliye olarak düzenleyecek olup, alıcılarının talebine göre elektronik veya kâğıt ortamda teslim edebileceklerdir.

- Malın fiili sevki sırasında araç içinde e-irsaliyenin bir örnek kâğıt çıktısının bulundurulması ya da elektronik olarak görüntülenmesinin sağlanması zorunludur. Söz konusu kâğıt çıktı üzerinde ıslak imza ya da kaşe bulunması, e-irsaliye uygulamasına kayıtlı olmayan alıcının e-irsaliyenin kâğıt çıktısını talep etmesi hali haricinde, zorunlu değildir.

- E-Serbest Meslek Makbuzunun, muhatabının talebi çerçevesinde ıslak imzalı kâğıt çıktısı verilerek ya da elektronik ortamda iletilerek teslim edilmesi gerekmektedir. E-Serbest Meslek Makbuzu çıktısının ıslak imza ile imzalanması yerine serbest meslek erbabının imzasının notere tasdik ettirilip, e-Serbest Meslek Makbuzu üzerine atılacak ıslak imza yerine geçmek üzere hazır imzalı olarak düzenlenip teslim edilmesi de mümkündür.

- E-Serbest Meslek Makbuzu ve Raporunun oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format, standart ve Raporlama süresi "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayımlanan teknik kılavuzlarda açıklanmaktadır.

- E-gider pusulası, Başkanlık (GİB) tarafından riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük görüldüğü için zorunlu olarak uygulamaya dahil edilecekler dışındaki mükellefler için isteğe bağlı bir uygulamadır. E-gider pusulasına dahil olmak için e-fatura uygulamasına dahil olunması zorunludur. Tabii e-fatura uygulamasına dahil olunması artık e-arşiv uygulamasına dahil olunmasını da beraberinde getirmektedir.

- E-Gider Pusulasının en az bir örnek kâğıt çıktısının alınarak, çıktının belgenin muhatabı tarafından ıslak imza imzalanması ve düzenleyen tarafından kâğıt ortamda da muhafaza ve ibraz edilmesi, muhatabına ise elektronik veya kâğıt ortamda iletilmesi gerekmektedir.

- E-Gider Pusulası ve Raporunun oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format, standart ve Raporlama süresi "ebelge.gib.gov.tr" adresinde yayımlanacak teknik kılavuzlarda açıklanmaktadır.

- E-bilet uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükellefler; kara ve deniz yolu ile yolcu taşımacılığı yapan mükellefler ile sinema işletmeleridir.

- E-Belge izni kapsamında düzenlenen belgelerde, seri-sıra numarası yerine 3 haneli birim kodu ve 13 haneli sıra numarasından oluşan (e-Dekont uygulaması kapsamında 4 haneli birim kodu ve en az 14 haneli sıra numarasından oluşan numara, hava yolu firmalarınca düzenlenen e-Biletlerde ise bu numara yerine IATA nezdindeki kod numarası ile başlayan toplam on üç haneli bilet numarası da belge numarası yerine kullanılabilecektir) belge numarası kullanılır. Birim kodu serbestçe belirlenebilir. Başkanlık bazı birim kodlarının kullanımını yasaklayabileceği gibi bazı işlemler için belirlediği birim kodlarının kullanılmasını zorunlu kılabilir.

- Belge numarası içerisinde yer alan sıra numarası, 4 karakter yıl ve 9 karakter müteselsil numaradan oluşmaktadır. Her bir birim koduna ait sıra numarası kendi içinde oluşturulur ve takip edilir. Sıra numarası içerisinde yer alan 9 karakterlik müteselsil numara, her yılın ilk günü itibarıyla "1" rakamından başlatılarak kullanılır. Mükellef bünyesinde aynı belge numarası birden fazla kullanılamaz.

- E-Dekont üzerinde belge numarası olarak en az 4 haneli birim kodu ve en az 14 haneli sıra numarasından oluşan numara kullanılır. Birim

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

kodu serbestçe belirlenebilir. Başkanlık bazı birim kodlarının kullanımını yasaklayabileceği gibi bazı işlemler için belirlediği birim kodlarının kullanılmasını zorunlu kılabilir. Belge numarası içerisinde yer alan sıra numarası, 4 karakter yıl ve en az 10 karakter müteselsil numaradan oluşmaktadır. Her bir birim koduna ait sıra numarası kendi içinde oluşturulur ve takip edilir. Sıra numarası içerisinde yer alan en az 10 karakterlik müteselsil numara, her yılın ilk günü itibarıyla "1" rakamından başlatılarak kullanılır. Mükellef bünyesinde aynı belge numarası birden fazla kullanılamaz.

- E-Belgelerin kâğıt çıktısının alınmasını gerektiren durumlarda, belgenin birden fazla sayfaya taşması durumunda, her sayfada toplam sayfa sayısı ile birlikte sayfa numarası gösterilmesi koşuluyla aynı belge numarası kullanılacaktır.

- E-Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu olan mükelleflerin; 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 e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Uygulamalara geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçemez.

- E-Fatura uygulamasına kayıtlı bir kullanıcı, nevi değişikliğine gitmesi halinde 15 gün içerisinde, nevi değişikliğine ilişkin ticaret sicil gazetesinin fotokopisi ve durumu izah eden bir dilekçe ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na posta yoluyla, yeni unvana ait mali mühür temini için Kamu Sertifikasyon Merkezine elektronik ortamda başvurması gerekmektedir. Nevi değişikliğine giden mükellefler yeni mali mühürlerini temin edene kadar, e-Fatura Uygulamasından eski Vergi Kimlik Numarasına ait unvan ve mali mühür ile yararlanmaya devam edeceklerdir. Bu süre zarfında, eski unvanlarına düzenlenen faturaları muhasebeleştirebilecekler, düzenleyecekleri e-Faturalarda, yeni unvan ve Vergi Kimlik Numarası bilgilerine faturanın açıklama alanında yer vereceklerdir. Yeni unvanlarına ait mali mührün üretim/teslim bilgisi Kamu Sertifikasyon Merkezi tarafından Başkanlığa iletildikten sonra, Başkanlık tarafından eski hesapları kapatılarak, yeni hesapları aktive edilecektir. Bu tarihten sonra yeni VKN, yeni unvan ve yeni mali mühür kullanılarak e-fatura düzenlenecektir.

- E-Fatura uygulamasına kayıtlı bir kullanıcı, unvanının değişmesi halinde 15 gün içinde unvan değişikliğine ait Ticaret Sicil Gazetesinin fotokopisi ve durumu izah eden bir dilekçe ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na posta yoluyla, yeni unvana ait mali mühür temini için Kamu Sertifikasyon Merkezine elektronik ortamda başvurması gerekmektedir. Unvan değişikliğine giden mükellefin e-Fatura sistemindeki unvanı, dilekçesine istinaden güncellenecek olup, mükellefler yeni mali mühürlerini temin edene kadar, eski unvana ait mali mühürleri ile işlem yapmaya devam edebileceklerdir.

- 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin, "VIII. Diğer Hususlar" bölümünün 6. paragrafında; "Bu Tebliğe konu e-Belge uygulamalarına dâhil olan mükellefler, uygulamaya dâhil oldukları tarihin içinde bulunduğu ayın (e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamaları için 7. günün) sonuna kadar, söz konusu belgeleri kâğıt ortamda da düzenleyebilirler. Ancak aynı işlem için e-Belge veya kâğıt ortamdaki belgelerinden sadece birinin düzenlenmesi gerekmektedir." hükmüne yer verilmiştir.

- E-Fatura Uygulamasını Kullanmaya Başlama: "e-Fatura Başvuru Rehberi ve Kılavuzu'nda yer verilen açıklamalara göre, uygulamaya yeni kaydolan mükelleflerin, Kayıtlı Kullanıcılar Listesinde ilan edilmelerini izleyen yedi gün içerisinde e-Fatura düzenlemeleri ve almaları, diğer kayıtlı kullanıcıların yeni kaydolan kullanıcılara bu süre içerisinde e-Fatura göndermeleri zorunlu değildir. e-Fatura uygulamasından yararlanan mükellefler hesaplarının açılmasını takip eden yedi günden sonra kayıtlı kullanıcılara e-Fatura göndermek ve almak zorundadırlar. e-Fatura Uygulamasına ilk defa giren mükellefler için yedi günlük sürenin hesabında giriş tarihi dikkate alınır ve ilk yedi günlük süre zarfında kayıtlı kullanıcılar ile arasındaki faturalaşmada e-Fatura zorunluluğu aranmaz. Bir başka ifade ile bu süre içinde matbu fatura düzenleyebilirler ve söz konusu faturalar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tevsik edici belge olarak kabul edilecektir. (Örn: 1/1/2021 tarihinde e-Fatura uygulamasına geçen bir mükellef için e-Fatura düzenleme zorunluluğu 9/1/2021 tarihinde başlamaktadır. Söz konusu tarihler (1/1/2021-8/1/2021) arasında e-Fatura yerine matbu fatura düzenlenebilir ve alınabilir.)

- Kayıtlı kullanıcıların güncel listesi ile e-belge uygulamalarına dair mevzuata, kılavuzlara, duyurulara ve diğer bilgi ve belgelere https://ebelge.gib.gov.tr/anasayfa.html adresinden ulaşılması mümkündür.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

- Vergi Usul Kanunu'nun "İspat Edici Kağıtlar" başlıklı 227. Maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan düzenlemeyle, mükelleflere kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılması uygulaması kapsamına elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belgeler de dahil edilmiştir.

2. E-Defter

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı tarafından ortak olarak yayınlanan 1 sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile elektronik defter (e-defter) yürürlüğe girmiştir. E-Defter, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin www.edefter.gov.tr internet sitesinde duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünü olarak tanımlanabilir.

Defterlerin elektronik ortamda hazırlanması için xml formatında bir standart olan ve uluslararası kullanıma sahip XBRL (eXtensible Business Reporting Language) Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili esas alınmıştır. Söz konusu standardın ülkemiz uygulamasında kullanımını açıklamak için hazırlanan kılavuzlara www.edefter.gov.tr sitesinde yer almaktadır.

Belirtilen standartlara uygun olarak hazırlanan elektronik defterlerin değişmezliğinin, kaynağının ve bütünlüğünün sağlanmasında gerçek kişiler için güvenli elektronik imza veya tüzel kişiler için mali mühür kullanılacaktır. Ayrıca imza veya mühür değerinin Elektronik Defter Uygulaması üzerinden bildirimi suretiyle, söz konusu defterin ilgili tüm taraflar nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesi sağlanacaktır.

Başlangıç aşamasında yevmiye defteri ile büyük defterin elektronik defter kapsamında tutulması öngörülmüştür. 31.12.2024 tarih ve 32769 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6 sıra no.lı Elektronik Defter Genel Tebliğ ile elektronik defter uygulamalarını düzenleyen 1 sıra no.lı Elektronik Defter Genel Tebliğinde değişiklikler yapılmış ve ihtiyari olarak e-envanter defteri tutulabilmesinin sağlanması ve buna yönelik usul ve esasların belirlenmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. E-Defter uygulamasında, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) belirlediği teknik çerçeve dahilinde iki tür elektronik dosya üretilmektedir. Birincisi, bir aya ait yevmiye ve kebir ayrı ayrı olmak üzere, elektronik defter dosyasıdır ve bu dosya, ilgili ayın muhasebe kayıtlarını içermektedir. İkincisi ise, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin anahtar bilgileri içeren berat dosyasıdır.

E-Defter uygulamalarında öncelikle ilgili aya ait muhasebe işlemleri elektronik defter dosyaları haline dönüştürülür. Oluşturulan bu elektronik defter dosyaları, tüzel kişiler tarafından mali mühür, gerçek kişiler tarafından ise mali mühür veya elektronik imza ile imzalanır. İmza aşamasında defterler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenmiş kontrollere tabi tutulur. Ardından bu defterlere ait berat dosyalarının oluşturulması gerekir. Yevmiye defteri için ayrı, defteri kebir için ayrı berat oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulan bu berat dosyaları da defterlerle aynı şekilde imzalanır ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmeye hazır hale gelmiş olur.

2.1. E-Defter Uygulamasına Dahil Olma Zorunluluğu

Tebliğe göre aşağıda sayılan mükelleflerin e-defter uygulamasına dahil olmaları zorunlu bulunmaktadır.

- E-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler (Vergi Usul Kanununun 172 ve 173'üncü maddeleri gereğince defter tutmakla yükümlü olan dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinden bilanço esasına göre defter tutanların e-Defter uygulamasına dâhil olmaları zorunludur. Diğer taraftan, söz konusu maddeler kapsamında defter tutma yükümlülüğü bulunmayan dernek, vakıf, sendika, oda, birlik, federasyon, konfederasyon gibi mükellefler ile kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler ve iflas kararının devamı müddetince iflas halinde olan mükelleflerin e-Defter uygulamasına dahil olma zorunluluğu bulunmamaktadır.),

- Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler,

- E-defter uygulamasına dâhil olma zorunluluğu bulunan mükelleflerden;

- E-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler, e-fatura uygulamasına geçiş süresi

içinde (e-fatura uygulamasına yıl içinde zorunlu olarak geçen mükellefler bakımından izleyen yılın başından itibaren),

- 19.10.2019 tarihi itibarıyla Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler 01.01.2020 tarihinden itibaren, 2020 ve müteakip yıllarda bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan mükellefler ise şartların sağlandığı yılı takip eden yılın başından itibaren,

e-defter uygulamasına geçmek zorundadırlar.

E-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu hakkında son düzenlemeler 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu tebliğin "IV.1.4.e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu" başlıklı bölümünde e-fatura kullanmak zorunda olanlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

a) 2022 ve müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 3 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,

b) Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan (EPDK) lisans alan (bayilik lisansı dahil) mükellefler,

c) Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler,

ç) Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 6563 sayılı Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları,

d) İnternet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri,

e) İnternet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracıları,

f) 5957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticareti ile iştigal edenler.

g)Riskli yada vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler

ğ)E-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu olan mükelleflerin; tam bölünme, birleşme veya tür değişikliğine gitmeleri halinde ortaya çıkan yeni tüzel kişi, mükellefler.

h)SGK ile sözleşme imzalayan sağlık hizmet sunucuları ile medikal malzeme ve ilaç/etken madde temin eden mükellefler.

ı) Gayrimenkul ve/veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan mükelleflerden brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı)**2020 veya 2021 hesap dönemleri için 1 Milyon TL, 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 Bin TL ve üzeri olan mükellefler.**

i) Kültür ve Turizm Bakanlığı ile belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeleri.

j) 2/4/2022 tarihli ve 31797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Şarj Hizmeti Yönetmeliği kapsamında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan şarj ağı işletmeci lisansı alan mükellefler ile bu mükellefler tarafından sertifika verilen şarj istasyonu işletmecileri

Söz konusu tebliğin "IV.1.5. E-fatura uygulamasına geçiş süresi" başlıklı bölümünde yer verilen düzenlemelere göre;

- 5 Milyon TL brüt satış hasılatını (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 2020 veya 4 Milyon TL brüt satış hasılatını 2021 hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler 01.07.2022 tarihine kadar, 3 Milyon TL brüt satış hasılatını 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemini izleyen yılın yedinci ayının başından itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadırlar. Buna göre, 2025 yılında brüt satış hasılatı 3 Milyon TL'yi aşan mükellefler 01.01.2026 tarihinden itibaren defterlerini e-defter olarak tutmak zorundadırlar.

- Diğer taraftan, 509 No.lu VUK Genel Tebliği'nin "IX." maddesine göre 454 No.lu VUK Genel Tebliği 01.01.2020 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda, 2018 brüt satış hasılatı 10 Milyon TL'yi

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

aşmış olan mükelleflerin en geç 01.01.2020 tarihine kadar e-fatura ve e-defter uygulamasına geçmeleri zorunlu bulunmaktadır.

- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallar nedeniyle EPDK'dan lisans alımı veya Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı liste kapsamındaki malların imal, inşa veya ithalini 2019 yılında gerçekleştirenler 01.07.2020 tarihinden itibaren, 2020 veya müteakip yıllarda gerçekleştirenler ise, lisans alımı veya imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Bu çerçevede söz konusu mükelleflerin 01.01.2021 tarihi itibarı ile e-defter uygulamasına geçmeleri gerekmektedir.

- Aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet aracıları ile internet ortamında ilan yayınlayanlar 01.07.2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren bu paragrafta belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Bu çerçevede söz konusu mükelleflerin 01.01.2021 tarihi itibarı ile e-defter uygulamasına geçmeleri gerekmektedir. Brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) şartını 2020 veya 2021 hesap dönemlerinde sağlayanlar 1/7/2022 tarihine kadar, 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayanlar ilgili hesap dönemini izleyen yedinci ayın başına kadar e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır.

- 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Maların Ticaretinin düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticareti ile iştigal eden mükellefler 01.01.2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren bu paragrafta belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Bu çerçevede söz konusu mükelleflerin 01.01.2020 tarihi itibarı ile e-defter uygulamasına geçmeleri gerekmektedir.

E-defter uygulamasına geçme zorunluluğu olduğu belirtilen mükelleflerin; 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 mükelleflerin de elektronik defter uygulamasına geçme zorunlulukları bulunmaktadır. Uygulamalara geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren üç ayı geçemeyecektir.

2.2. E-Defter Kullanımı Başvuru Koşulları

Yevmiye ve büyük defterlerini elektronik defter olarak tutacak mükelleflerin;

- Gerçek kişi mükellefler için 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifikaya sahip olması,

- Tüzel kişi mükelleflerin 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olması,

- Kullanılacak yazılımın GİB tarafından uyumluluk onayı verilmiş bir yazılım olması gerekmektedir.

2.3. Başvuruda Gerekli Bilgi ve Belgeler

E-Defter uygulamasına elektronik ortamda başvuru yapılmaktadır. Elektronik başvuru kılavuzu ile elektronik başvuru rehberine www.edefter.gov.tr sitesinden ulaşılabilmektedir.

2.4. E-Defter ve Berat Dosyalarının Oluşturulma ve Yüklenme Zaman

Eski düzenlemeye göre bir aya ait e-defter ve berat dosyalarının, bu ayı takip eden üçüncü ayın sonuna kadar oluşturulması, Nitelikli Elektronik Sertifika/NES (elektronik imza) ile imzalanması veya mali mühür ile onaylanması sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine yüklenmesi gerekiyordu. Hesap döneminin son ayına ait e-defter ve berat dosyalarının ise bu süre yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonu olarak belirlenmişti.

Yeni düzenlemeye göre, uygulamadan yararlananlar aylık dönemler halinde oluşturacakları e-defter ve berat dosyalarını, aşağıda belirtilen sürelerde oluşturmak, NES veya Mali Mühürle zaman damgalı imzalamak/onaylamak ve berat dosyaları e-defter uygulamasına yüklemek suretiyle Başkanlıkça onaylı halini almak zorundadırlar:

1-Gelir vergisi mükelleflerinde ilgili olduğu ayı takip eden dördüncü ayın 10 uncu günü sonuna kadar, diğer mükelleflerde ilgili olduğu ayı takip eden dördüncü ayın 14 üncü günü sonuna kadar,

2- Gelir vergisi mükelleflerinde ilgili olduğu ayı takip eden dördüncü ayın 10 uncu günü sonuna kadar, diğer mükelleflerde ilgili olduğu ayı takip eden dördüncü ayın 14 üncü günü sonuna kadar,

3- Dileyen mükellefler, her hesap dönemine ilişkin ilk ayda (hesap dönemi içinde işe başlayanlarda işe başlanılan ayda), tercihlerini e-Defter uygulaması aracılığıyla elektronik ortamda bildirmeleri şartıyla, her bir geçici vergi döneminin aylarına ait e-Defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere, gelir vergisi mükellefleri için ilgili olduğu geçici vergi dönemine ilişkin gelir geçici vergi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 10 uncu günü sonuna kadar, diğer mükellefler için kurum geçici vergi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 14 üncü günü sonuna kadar (hesap döneminin üçüncü geçici vergi dönemini takip eden üç ayına ilişkin ayların defter ve berat dosyalarının gelir vergisi mükelleflerinde gelir vergisi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 10 uncu günü sonuna kadar, diğer mükelleflerde ise kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 14 üncü günü sonuna kadar) oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve defter ve berat dosyalarını e-Defter uygulamasına yükleyerek berat dosyalarının Başkanlıkça onaylı halini alma imkânından da yararlanabilirler. Tercihlerini belirtilen süre içinde bildirmeyen mükellefler hakkında bu fıkranın 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen tarihler esas alınır. Ayrıca yapılan tercih, tercih bildirim süresi içinde yapılan değişiklikler hariç olmak üzere, müteakip hesap dönemlerine ait tüm aylar için geçerlidir. Tercihini geçici vergi dönemi bazında yapan mükelleflerden, defter ve berat dosyalarına ilişkin işlemlerini belirtilen sürede gerçekleştirmeyenler hakkında cezai müeyyidelerin tayininde her bir ay, ayrı ayrı dikkate alınır.

Özel hesap dönemini kullanan mükellefler, tabloda yer alan bilgileri, hesap dönemlerinin başlangıç ve bitiş aylarına uygun olarak dikkate alacaklardır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde defter ve berat dosyalarını oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve Gelir İdaresi Başkanlığı onaylı berat dosyalarını alma süreleri aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

<table>
<tr><th colspan="3">Aylık Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde</th><th colspan="3">Geçici Vergi Dönemleri Bazında Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde</th></tr>
<tr><th>Dönem</th><th>Gelir Vergisi Mükellefleri</th><th>Diğer Mükellefler</th><th>Dönem</th><th>Gelir Vergisi Mükellefleri</th><th>Diğer Mükellefler</th></tr>
<tr><td>Ocak</td><td>Mayıs Ayının 10.gün sonu</td><td>Mayıs ayının 14. gün sonu</td><td rowspan="3">Ocak-Şubat-Mart</td><td rowspan="3">Haziran ayının 10. gün sonu</td><td rowspan="3">Haziran ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Şubat</td><td>Haziran Ayının 10. gün sonu</td><td>Haziran Ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Mart</td><td>Temmuz Ayının 10. gün sonu</td><td>Temmuz Ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Nisan</td><td>Ağustos Ayının 10. gün sonu</td><td>Ağustos Ayının 14. gün sonu</td><td rowspan="3">Nisan-Mayıs-Haziran</td><td rowspan="3">Eylül ayının 10. gün sonu</td><td rowspan="3">Eylül ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Mayıs</td><td>Eylül Ayının 10. gün sonu</td><td>Eylül Ayının 14.vgün sonu</td></tr>
<tr><td>Haziran</td><td>Ekim Ayının 10. gün sonu</td><td>Ekim Ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Temmuz</td><td>Kasım Ayının 10. gün sonu</td><td>Kasım Ayının 14. gün sonu</td><td rowspan="3">Temmuz-Ağustos-Eylül</td><td rowspan="3">Aralık ayının 10. gün sonu</td><td rowspan="3">Aralık ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Ağustos</td><td>Aralık Ayının 10. gün sonu</td><td>Aralık Ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Eylül</td><td>Ocak Ayının 10. gün sonu</td><td>Ocak Ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Ekim</td><td>Şubat Ayının 10. gün sonu</td><td>Şubat Ayının 14. gün sonu</td><td rowspan="3">Ekim-Kasım-Aralık</td><td rowspan="3">Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği ayı takip eden ayın 10 uncu günü sonuna kadar.</td><td rowspan="3">Kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 14 üncü gün sonu</td></tr>
<tr><td>Kasım</td><td>Mart Ayının 10. gün sonu</td><td>Mart Ayının 14. gün sonu</td></tr>
<tr><td>Aralık</td><td>Gelir vergisi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 10. gün sonu</td><td>Kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 14. gün sonu</td></tr>
</table>

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

e-Defter beratı, e-Defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olup, e-Defterlerin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmemektedir.

2.5. E-Defter Dosyaları ile Berat Dosyalarının Kopyalarının Özel Entegratör ve/veya GİB Bilgi İşlem Sitemlerinde Saklanması

2.5.1. Mevzuat ve Gelişmeler

1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği'nde;

"E-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur. E-Defter ve beratların teknik yeterliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta saklama izni verilen özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde muhafaza usulü ile muhafaza edilmesi sürecinde e-defter uygulamasına dâhil olan mükellefler ve özel entegratörler tarafından uyulması gereken genel, gizlilik ve güvenliğe ilişkin usul ve esaslar, Başkanlık tarafından hazırlanarak edefter.gov.tr adresinde yayımlanan "e-Defter Saklama Kılavuzu"nda açıklanır. E-defter ve berat dosyalarına ait kopyaların bu fıkra uyarınca muhafazası için gerekli yükleme işlemlerinde bu Tebliğin (4.3.4) numaralı fıkrasında belirtilen süreler dikkate alınır." düzenlemesi yapılmıştır.

Söz konusu düzenleme uyarınca 2020 yılı başından itibaren e-defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının kopyalarının saklama işlemi, bu konuda yetki almış olan özel entegratörler veya Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemleri üzerinden yapılması gerekmektedir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca bugüne kadar saklama işlemi ile ilgili herhangi bir yetkilendirilmiş özel entegratörler listesi yayınlanmamıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.edefter.gov.tr internet adresinde 9.10.2020 tarihinde e-defter dosyaları ile berat dosyalarının ikincil kopyalarının saklanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği "e-Defter Saklama Kullanıcı Kılavuzu" yayınlanmıştır. Söz konusu kılavuz uyarınca e-defter uygulamasına dahil olan mükelleflerin, e-defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının Gelir İdaresi Bilgi işlem sisteminde saklanacağı belirtilmiştir. E-defter uygulamasına dahil olan mükelleflerin kılavuzda belirtilen e-defter bildirim programını sistemlerinde kurup çalıştırmaları gerekmektedir. Program ile ilgili detaylı açıklamalar sirkülerimiz ekindeki kılavuzda yer almaktadır.

22.05.2024 tarihinde www.edefter.gov.tr internet sitesinde yayımlanan duyuru ile e-Defter uygulamasına dahil olan mükellefler ve uyumlu yazılım firmalarını ilgilendiren önemli açıklamalarda bulunulmuştur.

E-Defter uygulamasında yapılan geliştirme ile birlikte e-Defter Uygulaması ekranları yenilenmiş ve kullanıma açılmıştır. Ayrıca söz konusu geliştirme ile birlikte 22.05.2024 tarihi itibarıyla yüklenecek paketler için geçerli olmak üzere; e-Defter ve berat dosyalarının "eşanlı olarak" e-Defter uygulaması üzerinden veya internet servis aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenme imkânı getirilmiştir. Bu kapsamda;

- 22.05.2024 tarihinden önce e-Defter uygulamasına yüklenmiş olan berat dosyalarına ilişkin e-Defter ve GİB onaylı berat dosyalarının, e-Defter Saklama Uygulaması üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gerekmektedir.

- Belirtilen tarih ve sonrasında yüklenecek e-Defter ve berat dosyalarının, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine eşanlı olarak yüklenmesi gerekmektedir. Eşanlı olarak yüklenen e-Defter ve berat dosyaları için eDefter Saklama Uygulaması üzerinden işlem yapılmayacaktır. Böylece iki ayrı yükleme işlemi yerine tek bir yükleme işlemi ile iş yükünün azaltılması hedeflenmiştir.

2.6. Defter Tasdikleri

Tebliğ ile yapılan düzenleme kapsamında, e-defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayına ait beratın alınmasının açılış onayı, son ayına ait beratın alınmasının kapanış onayı, diğer aylara ait beratların alınmasının ise ilgili aylara ait defterlerin noter onayı yerine geçeceği belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre, hesap dönemine ait ilk ve son aylar dışındaki diğer ayların da beratlarının yasal süresi içinde alınması önem arz etmektedir.

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemelerden e-defter beratlarının tasdik hükmünde sayılmış,

berat alınması ve onay işlemlerinde belirlenen usul, esas ve sürelere uyulmaması halinde ise defterlerin tasdik ettirilmemiş sayılması sağlanmıştır. Buna bağlı olarak bir aya ilişkin defter beratının zamanında oluşturulup GİB sistemlerine yüklenmemesi halinde bu aya ilişkin KDV indirimlerinin reddedilmesi, kayıtların tasdikli defterlere yapılmaması nedeniyle usulsüzlük cezalarına maruz kalınması mümkündür. Diğer taraftan Mali İdare, VUK'un "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352. Maddesinin "I. derece usulsüzlükler" başlıklı bölümündeki "8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.)" düzenlemesi ile aynı maddenin "II. derece usulsüzlükler" başlıklı bölümündeki "6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması" düzenlemelerinin e-defter uygulamasına etkisine dair herhangi bir açıklama yapmamıştır. Örneğin: Defter beratlarında aylık yükleme tercihi olan bir mükellef, Mart ayına dair defter beratlarını Temmuz ayının 10 uncu günü sonuna kadar yüklemeyi unutursa fakat bu işlemi Temmuz ayı 10 uncu gününden sonra yaparsa, Mart ayı defter tasdiki süresi içinde yapılmış kabul edilebilecek ve sadece II. Derece Usulsüzlük Cezası mı kesilecektir? Tabii bu gibi tereddütlü, vergisel yönden oldukça riskli ve ağır sonuçları doğabilecek hususlar oluşmaması için olması gereken, defter beratlarının (gerek şirket tarafında gerekse GİB tarafında olabilecek teknik sorunlar, elektrik kesintisi vb. durumlar oluşabilmesi ihtimalini de düşünerek) normal yasal sürenin dahi son günü beklenmeden yüklenmesidir.

2.7. E-Defter ve Berat Dosyalarını Özel Entegratörün, Yazılım Uyumluluk Onayı Verilen Yazılım Firmalarının veya SMMM'nin Mali Mührü veya Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) ile Yüklenmesi

E-defter ve berat dosyalarının mükelleflerin kendilerine ait NES veya Mali Mühür ile imzalanması esas olmakla birlikte, mükellefler tarafından noterde tanzim olunan özel vekâletnamede veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen usullere göre oluşturulan elektronik imzalı muvafakatnamede belirtilmesi kaydıyla; Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan bu hususta izin alan özel entegratörlerin veya yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının ya da defter tutma hususunda 3568 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yetki verilen meslek mensuplarının Mali Mührü ya da NES'i ile zaman damgalı olarak imzalanması/onaylanması ve bunlar tarafından defter ve berat dosyalarının Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine yüklenmesi de mümkün olabilecektir.

Bu suretle özel entegratörlere, yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarına ya da meslek mensuplarına e-defter dosyalarının ve beratlarının imzalanma ve yükleme izninin verilmesi, mükelleflerin bu işlemlerden doğan hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Vekaletnamede veya muvafakatnamede belirtilmeyen ay/yıl/hesap dönemlerine ait e-defter ve beratların mükellefin kendisine ait NES veya Mali Mühür ile zaman damgalı olarak imzalanması gerekecektir.

2.8. Mücbir Sebep Hali ve Zayi Belgesi

E-defter tutanlar, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen "Mücbir Sebep" halleri nedeniyle e-defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve e-defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde, söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 30 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayi belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemeden zayi belgesinin temin edilmesini müteakip, zayi belgesi ile birlikte durumun Gelir İdaresi Başkanlığı'na yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler e-Defter Uygulama Kılavuzunda açıklanacaktır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayi olan e-defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan e-defter ve berat dosyalarının e-defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yeniden yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilecektir.

2.9. E-Defter Veri Tabanına Kayıtlı Beratları Silme ve Yeni Oluşturulacak Beratların Sisteme Yüklenmesi; E-defter ve Berat Dosyalarının Zayi Olması veya Bu Dosyalara Ulaşılamaması Halinde Yapılması Gerekenlere Dair Süreç

E-defter Genel Tebliği'nin "7,1" no.lu maddesine göre; e-Defter tutanlar, Vergi Usul Kanununda belirtilen "Mücbir Sebep" halleri nedeniyle [54]

- e-Defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve

- e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Başkanlıktan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde,

söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 30 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayi belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemeden zayi belgesinin temin edilmesini müteakip, zayi belgesi ile birlikte durumun Gelir İdaresi Başkanlığı'na yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler e-Defter Uygulama Kılavuzunda açıklanır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayi olan e-Defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yeniden yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilir.

Konu hakkında **E-Defter Uygulama Kılavuzu'nda yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:**

Berat yükleme süresi geçen e-defterlere ilişkin berat silme işlemi, mükellef talebinin Gelir İdaresi Başkanlığı'nca uygun bulunması halinde yapılabilmektedir. Buna göre, yasal yükleme süresi geçen beratlara ilişkin e-defterlerde;

a) Teknik veya yazılımsal kaynaklı eksik veya hatalı veri girişleri olması ve söz konusu hatanın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilen şekilde yapılacak kayıtlarla izleyen ay veya aylarda düzeltilebilmesinin mümkün olmadığı durumlar ile

b) E-defter ve beratlarının siber saldırı, virüs vb. nedenlerle veya

c) Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri dolayısıyla zayi olması halinde,

konunun detaylı olarak anlatıldığı bir dilekçe ve duruma göre aşağıda belirtilen belgeler ile Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı'na başvurulması halinde, konu değerlendirilecek olup, başvurusu uygun bulunanlara; söz konusu e-defterlere ilişkin e-defter veri tabanına kayıtlı beratları silme ve yeni oluşturulacak beratları sisteme yükleme olanağı sağlanacaktır.

1-Teknik veya yazılımsal kaynaklı eksik veya hatalı veri girişleri olması halinde;

- Özel Amaçlı YMM Raporu,

- Uyumlu yazılım firması tarafından hazırlanan teknik rapor,

2-E-defter ve beratlarının siber saldırı, virüs vb. nedenlerle zayi olması halinde;

- Özel Amaçlı YMM Raporu,

- Veri kurtarma merkezi tarafından hazırlanacak durum tespit tutanağı

- Muhasebe programındaki muhasebe fişlerinin de zarar görmüş olması halinde ayrıca

Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulduğuna ilişkin belge,

3-E-defter ve beratlarının, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri dolayısıyla zayi olması halinde ise;

- Özel Amaçlı YMM Raporu,

- Ayrıca, mücbir sebep halini tevsik edici diğer belgeler (polis tutanağı, yangın raporu, teknik rapor v.b.)

54 VUK Madde-13: Mücbir sebepler
1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Başkanlık, gerekli gördüğü takdirde yukarıda belirtilen belgelere ilave olarak başka tevsik edici belgeler de talep edebilir.

2.10. Elektronik İmza Araçları ile Mali Mühürlerin, Mükelleflerin Elinde Olmayan Sebeplerle Arızalanması, Çalınması

E-defter tutanlar, e-defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli teknik ve güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür.

E-defter ve beratların imzalanmasında kullanılan elektronik imza araçları ile mali mühürlerin, mükelleflerin elinde olmayan sebeplerle arızalanması, çalınması ve benzeri diğer nedenlerle elektronik defter ve beratların tebliğde öngörülen sürelerde imzalama işleminin gerçekleştirilememesi halinde, mükellefler söz konusu durumu ve yeni elektronik imza aracının/mali mührün teminine yönelik başvuru işlemlerinin yapıldığını tevsik eden bilgi ve belgelerle Başkanlığa başvurmaları gerekmektedir. Yeni elektronik imza aracının/mali mührün temin edilmesini müteakip en geç üç iş günü içinde imzalanan e-defter ve/veya berat dosyalarının Başkanlık sistemine yüklenmesi gerekecektir.

2.11. E-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Muhafaza ve İbrazı

E-Defter dosyaları ve bunlara ait berat dosyaları birbirleri ile ilişkili şekilde elektronik ortamda, muhasebe fişleri ise kağıt ve/veya elektronik ortamda, istenildiğinde ibraz edilmek

üzere muhafaza edilmek zorundadır.

E-Defter dosyaları, berat dosyaları ve elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, NES veya Mali Mühür ile garanti altına alındığı için kağıt ortamında saklanmayacak (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç) ve elektronik ortamdaki bu dosyaların kağıt ortamdaki hali hukuken hüküm ifade etmeyecektir.

Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, e-Defter dosyaları, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri ve ilgili berat dosyalarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, e-Defter dosyalarının, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e-Defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.

E-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir. Üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi, muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta ve Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

E-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının 01.01.2020'den itibaren GİB'in bilgi işlem sistemlerine asgari 10 yıl süre ile saklanacak olması mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmaz.

2.12. E-defter Uygulamasında Her Bir Belge İçin Ayrı Bir Muhasebe Kaydı Yapılması Temel Kuraldır

E-defter Uygulama Kılavuzu'nun "18. Belge Tipi" başlıklı bölümünde yer verilen düzenlemelerden bazılarına aşağıda yer verilmektedir.

"19.12.2012 tarih ve 28502 Sayılı Resmî gazetede yayınlanan '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,

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

e) Her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları." hükmü bulunmaktadır. 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.

Uygulamada bazı işlemlerin/belgelerin muhasebe kayıt şekilleri göz önünde bulundurularak, söz konusu işlem ya da belgelerin e-Deftere aktarılmasındaki kolaylıklarla ilgili açıklamalar eklenmiştir. Ancak bu kolaylıkların, e-Defter uygulamasına geçiş aşamasında sağlanan hususlar olduğu dikkate alınmalıdır. Ayrıca açıklanan belge/işlemlerin dışındaki diğer tüm belgelerin, elektronik defter uygulamasında esas olan, her bir belgeye ait bilgilerin, tek bir yevmiye kaydında gösterilmesidir. Uygulamanın gelecek adımlarında XBRL taksonomisinde yapılacak güncellemeler ile yeni XML alanları oluşturulacağı göz önüne alınarak, uygulamada esas olan kayıt şekline uyum sağlanması için geçiş aşamasında kullanıcılar tarafından kendi bilgi işlem sistemlerinde gerekli çalışmaların yapılması, kullanıcılar açısından uygulamadaki zorunluluklara adaptasyonu kolaylaştıracaktır.

- Fatura kaydına istinaden açıklama

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 Elektronik Ticarette Güven Damgası Hakkında Tebliğe istinaden Ticaret Bakanlığı tarafından kendilerine güven damgası tahsis edilen ve güven damgası aktif olan hizmet sağlayıcı ve aracı hizmet sağlayıcıları, 507 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemini kullananlar ile yazılı talep üzerine Başkanlıkça uygun görülen sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler e-defter uygulaması ile ilgili belirlenmiş olan diğer düzenlemelere ve e- Arşiv raporlama dönemlerine uymak koşulu ile birden fazla faturayı kapsayacak şekilde yevmiye kaydı düzenleyebileceklerdir. Bu şekilde yapılan kayıtta 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, v.b. şekilde gruplandırılması) "en fazla" 10'ar günlük muhasebe kayıt periyodunun dikkate alınması, "en fazla" 100 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.

- Banka İşlemlerine istinaden açıklama

Bilindiği üzere bankaya ait işlemlerde muhasebe kaydına esas belge dekont olmaktadır. Dekontların e-Defter uygulamasında belge tipi "other" ve belge açıklaması "dekont" olarak kaydı yapılır ve dekontun numara ve tarihinin de girilmesi zorunludur. Ancak dekont üzerinde belge numarası-tarihi yok ise, kullanılan muhasebe programının söz konusu işleme vermiş olduğu tarih ve numara, belge numarası ve tarihi olarak yazılabilir.

Eğer bankaya ait işlemler dekont bazında tek tek muhasebeleştirilemiyorsa, bu banka işlemleri günlük olarak, banka banka ayrıştırmak koşuluyla, her bir bankadan yapılan işlemler birer muhasebe fişinde işlenebilir. e-Defterde bu kayda esas belge olarak muhasebe fişi gösterilebilir. Bu muhasebe fişi e-defter uygulamasında belge tipi "other" ve belge açıklaması "Muhasebe Fişi" olarak kaydı yapılır ve fişin numarası ve tarihi girilir."

30.12.2016 tarih ve 11395140-105[Mük.242-2015/VUK-1-19090]-270229 sayılı özelgede E-Defter Uygulama Kılavuzu'nun yukarıda yer verdiğimiz düzenlemelerine atıf yapıldıktan sonra "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 100 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.” görüşü verilmiştir.

Görüldüğü üzere E-defter Uygulama Kılavuzuna göre her bir satış faturasını ayrı bir yevmiye maddesi ile muhasebeleştirmesi, bu muhasebe kaydında e-faturanın/e-arşiv faturanın tarihine ve numarasına yer verilmesi esastır.

Kılavuz kapsamında toplu kayıt imkânı sadece “... en fazla 10’ar günlük muhasebe kayıt periyodunun dikkate alınması, en fazla 100 adet faturaya yer verilmesi ve her bir faturanın ait olduğu hesabın altında ayrı ayrı gözükecek şekilde belgenin türü, tarihi ve numarasına yer verilmesi...” kurallarına uyulması kaydıyla mümkün gözükmektedir. Bununla birlikte tavsiyemiz, muhasebe kayıtlarından işletmenin ticari ve vergisel durumuna dair detaylara ulaşılması esas olduğu dikkate alınarak; her bir fatura için ayrı yevmiye kaydı yapılabilmesi için sistemin (muhasebe yazılımının ve bu yazılım ile entegre diğer sistemlerin) her bir faturaya ilişkin kaydı işlem anında otomatik oluşturması şeklinde kurgulanmasıdır.

2.13. Diğer Hususlar

E-Defter tutanlar, e-Defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli teknik ve güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür.

E-Defter tutanlar ilgili mevzuat çerçevesinde oluşturdukları e-Defterlerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu kapsamda GİB’in herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. e-Defter beratı, e-Defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olup, e-Defterlerin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmemektedir.

Elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına izin verilen defterler ile defterlerle ilişkili muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin standartlar, teknik ve uygulama kılavuzları ile e-Defter uygulamasına ilişkin diğer kurallar edefter.gov.tr adresinde duyurulur.

İstenilmesi halinde, e-Defter kayıtlarına kaynak teşkil eden kayıt ve verilerin de Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında ibraz edilmesi zorunludur.

Gerekli görülen durumlarda, e-Defterler ile e-Defterlerde yer alan bilgilere ilişkin olarak belirlenecek standartlara uygun üretilecek diğer raporların ibrazı, e-Defter tutanlara ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine sürekli erişimin sağlanması sureti ile istenebilecektir. Bu kapsamda, ifade edilen erişimin sağlanması için kullanılacak yöntem ve teknolojiler ile ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili süreçler edefter.gov.tr adresinde açıklanır. E-Defter tutanların bilgi işlem sistemine erişim ile ilgili yetki, sektör, mükellef grupları veya faaliyet hacimleri itibarıyla kullanılabilir.

3. E-Muhasebe Fişi

3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde yapılan düzenlemeler kapsamında, e-defter uygulamasına dahil olanlar muhasebe fişlerini kâğıt ve/veya elektronik ortamda istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza etmek zorundadırlar. Bu çerçevede elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) veya Mali Mühür ile garanti altına alınması halinde elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri kâğıt ortamında saklanmayacaktır (kâğıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç). Belirtilen şekilde elektronik ortamda tutulan muhasebe fişlerinin kâğıt ortamdaki hali hukuken bir hüküm ifade etmeyecektir. Defterlerini elektronik ortamda tutanlar elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerini vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dahilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlü bulunmaktadırlar.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan “Elektronik Ortamda Düzenlenen Muhasebe Fişlerine İlişkin Kılavuz” belgesinde, e-defter uygulamasına dahil olan mükellefler tarafından elektronik ortamda oluşturulan “Muhasebe Fişleri”nin içeriğinde yer alması gereken asgari bilgiler, dosya formatları ile bu belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi sırasında uyulacak teknik usul ve esaslara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre e–defter uygulamasına dahil olup, muhasebe fişlerini elektronik ortamda düzenlemeyi tercih eden mükelleflerin kılavuzda belirtilen hususları yerine getirmesi gerekmektedir.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

E-defter uygulamasına dahil olan mükellefler tarafından her bir belgeye ait yevmiye maddesi için düzenlenmesi gereken muhasebe fişlerinde asgari olarak bulunması zorunlu bilgiler kılavuzda aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Muhasebe fişlerini elektronik ortamda oluşturmayı ve tutmayı tercih eden mükelleflerin, yukarıda yer verilen tabloda belirtilen zorunlu bilgileri barındıran elektronik ortamdaki muhasebe fişlerinin, genel tanınırlığa sahip ve bir veri tabanı dosyası (table) olarak kullanılabilecek standart belge formatında (xml, pdf içi xml, pdf, txt, csv, json vb.) olması gerekecektir. Bilgisayarlı muhasebe programlarında düzenlenip, genel tanınırlığa sahip belge formatına dönüştürülen, kâğıt çıktısı alınmadan muhafaza ve ibraz edilmek istenen fişler, yukarıda belirtilen standart belge formatlarına uygun olmak koşuluyla, elektronik ortamda düzenlenmiş olarak kabul edilecektir.

Elektronik muhasebe fişlerinin, defter kayıtlarının mükellefle düzenlenen aracılık ve sorumluluk sözleşmelerine istinaden SMMM'ler tarafından gerçekleştirildiği durumlarda SMMM'e ait NES veya Mali Mühürle, mükellefin kendisi veya işletmesinde istihdam ettiği SMMM unvanına haiz meslek mensubu tarafından gerçekleştirildiği durumlarda ise mükellefin kendisi veya işletme bünyesinde istihdam ettiği SMMM'e ait NES veya Mali Mühürle zaman damgalı şekilde imzalanarak onaylanması ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi gerekecektir.

Her bir muhasebe fişinin ayrı ayrı olarak onaylanması esas olmakla birlikte aynı tarihe ait muhasebe fişlerinin aynı elektronik dosya içinde topluca elektronik ortamda NES veya Mali Mühür ile zaman damgalı olarak onaylanması da mümkündür.

Elektronik muhasebe fişlerinin düzenlenmesi ve bu fişlere konu muamelelerin defterlere kayıtlarının yapılmasında Vergi Usul Kanunu'nun "Kayıt zamanı" başlıklı 219. maddesinde yer alan hükümler başta olmak üzere gerek Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddeleri gerekse ilgili mevzuatlarında belirlenen hükümlere uyulması gerektiğini belirtmek isteriz.

Bilgi
Mükellefin Adı/Soyadı veya Unvanı ile VKN veya TCKN'sı
Fişin Türü (Tahsil/Tediye/Mahsup)
Fişin Düzenleme Tarihi (Gün/Ay/Yıl)
Fişin Düzenleme Zamanı (Saat ve Dakika)
Fişin Numarası (Müteselsil sıra numaralı olarak takip edilmelidir)
Fişin Ait Olduğu Yevmiye Madde Numarası
Borçlu Hesabın Kodu (Ana Hesap ve Alt/Muavin Hesap Koduyla birlikte)
Borçlu Hesabın Adı (Ana Hesap ve Alt/Muavin Hesap Adıyla birlikte)
Borçlu Hesabın Tutarı
Alacaklı Hesabın Kodu (Ana Hesap ve Alt/Muavin Hesap Koduyla birlikte)
Alacaklı Hesabın Adı (Ana Hesap ve Alt/Muavin Hesap Adıyla birlikte)
Alacaklı Hesabın Tutarı
Fişin Borç Toplamı
Fişin Alacak Toplamı
Fişin Sayfa Numarası (İlgili Sayfa No / Toplam Sayfa No şeklinde)
Alacaklı ve Borçlu Hesaplar Bazında Açıklama
Fişi Onaylayanın Adı Soyadı – İmzası

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

4. E-Tebligat (Gelir İdaresi Başkanlığı –GİB- e-tebligat sistemi)

4.1. Genel Olarak

Elektronik Tebligat Sistemi kısaca bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda delillendirilerek tesliminin sağlandığı sistemi ifade etmektedir. 456 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile Gelir İdaresi Başkanlığınca (Vergi Daireleri, Vergi Denetim Kurulu, Mal Müdürlükleri) düzenlenen ve muhataplarına VUK hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlenmiş ve elektronik ortamda tebliğ ile ilgili oluşturulan sistem ve bu sistemin kullanımına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca düzenlenen ve VUK hükümleri kapsamında mükellefe tebliği gereken evraklar bundan böyle internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuş e-tebligat adreslerine de tebliğ edilebilecektir. Elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

511 sayılı Tebliğ ile 456 sayılı Tebliğde; e-tebligatın sadece vergi daireleri tarafından yapılacağına dair ifadeler tebliğden çıkartılmış ve 01.01.2020 tarihinden itibaren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Mal Müdürlüklerinin de elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlayacaklarına dair düzenlemeler yapılmıştır.

511 No.lu Tebliğ ile, kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak muhatap tarafından elektronik tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, kendisine gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebileceği, ancak bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba ulaşmamış olmasının tebligat süresine ve tebligatın geçerliliğine etkisi olmadığına dair düzenleme de yapılmıştır.

Gerçek kişilerde muhatabın, tüzel kişilerde ise şirketin tek kanuni temsilcisi olması durumunda ilgili kanuni temsilcinin, birden çok kanuni temsilcisi olması durumunda ise tüm kanuni temsilcilerin görme engelli olduklarının ispat ve tevsik edilmesi durumunda, bu mükelleflere elektronik tebligat sistemi kullanılmadan Vergi Usul Kanunu'nun 93. ve müteakip maddelerinde belirtilen diğer tebliğ usullerine göre tebligat işlemi yapılabilecektir.

4.2. E-Tebligat Yapılacak Kişiler

Elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili teknik altyapı kurulmuş ve tebliğe elverişli elektronik tebligat adresi internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuştur.

Aşağıda yer alan mükellefler e-tebligat kapsamındadır.

a) Kurumlar vergisi mükellefleri,

b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç),

c) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında adına kayıt ve tescil yapılan gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller (5.3. numaralı bölümün altıncı paragrafında yer alanlar hariç)

d)İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler.

Bu mükelleflerin dışında kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden kişiler de sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabileceklerdir. Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten (01.04.2016) sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri ise işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır.

Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten (01.04.2016) sonra mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri, mükellefiyet tesisi sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla örneği Tebliğin ekinde (EK: 2) yer alan bildirimi doldurarak ilgili vergi dairesine vermek zorundadırlar.

4.3. Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi

VUK hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanacak ve vergi dairesi

adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilecektir.

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilecektir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşacaklardır. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişeceklerdir. Kanunun 107/A maddesi gereğince, elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

4.4. GİB E-Tebligat Adresi Alınmaması Halinde Uygulanacak Ceza

VUK 107/A maddesine uyulmaması halinde, aynı Kanunun mükerrer 355. maddesine istinaden;

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 2021 yılında 1.500 TL, 2022 yılında 2.000 TL, 2023 yılında 4.400 TL, 2024 yılında 6.900 TL, 2025 yılında 9.900 TL,2026 yılında 12.000 TL

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 2021 yılında 760 TL, 2022 yılında 1.000 TL, 2023 yılında 2.200 TL, 2024 yılında 3.400 TL, 2025 yılında 4.800 TL,2026 yılında 6.000 TL

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 2021 yılında 390 TL, 2022 yılında 530 TL, 2023 yılında 1.180 TL,2024 yılında 1.800 TL, 2025 yılında 2.500 TL, 2026 yılında 3.000 TL

özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

5. Ticaret Bakanlığı E-Tebligat Sistemi

Her ne kadar vergi mevzuatında yer almayan, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmiş ve hayata geçirilmiş bir uygulama olmasa da, ticari hayatta mükellefleri etkileyecek bir e-uygulama olması nedeniyle rehberde bu konuya da kısaca değinilmesi faydalı görülmüştür.

25.01.2018 tarih ve 30312 sayılı Resmi Gazete'de Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan "Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği (Sıra No: 1)" ile

- Ticaret Bakanlığı ile
- Bakanlığın görev alanı kapsamında olan il ve ilçe tüketici hakem heyetlerince düzenlenecek ve muhataplarına 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliği gerekecek evrakın elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir.

Tebliğde elektronik tebligat, "7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca, Ticaret Bakanlığının görev ve yetkileri kapsamında tebliği gereken evrakın Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi hükümlerine göre Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kurulan teknik altyapısı üzerinden muhatapların elektronik adreslerine tebliğ edilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.

Elektronik tebligat adresi ise tebliğde "Ticaret Bakanlığı ve Bakanlığın görev alanı kapsamında olan il ve ilçe tüketici hakem heyetlerinin işlemlerinde kullanılmak üzere Gelir İdaresi Başkanlığı'nca gerçek ve tüzel kişilere verilen tebliğe elverişli elektronik ortam" şeklinde tanımlanmıştır.

Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler dâhil olmak üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca kendilerine tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilenler ve isteğe bağlı olarak elektronik tebligat yapılmasını talep edenler, bu Tebliğ kapsamında Elektronik Tebligat Sisteminden yararlanabileceklerdir. Tüzel kişilik bünyesinde faaliyet gösteren veya göstermeyen bütün gümrük müşavirleri ve yetkilendirilmiş gümrük müşavirleri Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak zorundadırlar.

Yukarıda belirtilen kişiler elektronik tebligat adresi almak ve Elektronik Tebligat Sistemini kullanmak zorundadır.

6. E-Yoklama

453 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılmasına ilişkin belirlenen usul ve esaslar açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun "Elektronik Yoklama" başlıklı 132/A maddesi ile yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi mümkün hale getirilmiştir.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

6.1. Elektronik Yoklama Sistemi Nedir?

453 No.lu VUK Genel Tebliğinde Elektronik Yoklama Sistemi "Yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesini, yoklama faaliyeti sonucunda kayıt altına alınan delil niteliğindeki verilerin (resim, video, koordinat vs. dahil) Gelir İdaresi Başkanlığı ve ilgilisine elektronik ortamda iletilmesini sağlayan sistem" şeklinde tanımlanmıştır.

Elektronik Yoklama Sistemi ile yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgilisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilecektir.

Yoklama fişlerinin elektronik ortamda oluşturularak kayıt altına alınması, bunların elektronik imza araçları ile onaylanması ya da formun ıslak olarak imzalanması, bu şekilde hazırlanacak olan bilgi ve belgelerin internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere gönderilmesi esas olmakla birlikte, yoklama faaliyetinin herhangi bir nedenle elektronik ortamda yürütülememesi halinde söz konusu işlemler genel hükümler doğrultusunda yerine getirilecektir.

6.1.1. E-Yoklama Fişi

E-Yoklama Fişi tebliğde "Elektronik ortamda yapılan yoklama faaliyetleri sonucunda düzenlenen fiş" şeklinde tanımlanmıştır.

6.1.1.1. E-Yoklama Fişinin Oluşturulması ve İmzalanarak Onaylanması

E-yoklama fişleri, yoklamaya yetkililer tarafından yoklama faaliyetinin amaç ve içeriğine göre belirlenmiş iş kuralları çerçevesinde, mobil cihazlar aracılığıyla elektronik ortamda oluşturulacaktır.

Yoklama sırasında tespit edilen hususlar, nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılmak suretiyle okutulacak ve doğruluğu noktasında karşılıklı olarak mutabık kalınması halinde;

a) Nezdinde yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunması durumunda; nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi tarafından elektronik imza aracı kullanılarak e-yoklama fişi imzalanacak,

b) Nezdinde yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunmaması durumunda; yoklamaya ilişkin özet bilgilerle benzersiz kodun (Elektronik ortamda düzenlenen ve e-yoklama fişinin değiştirilemeyeceğini güvence altına alan ve sadece düzenlenen fişe ait tekil numara) üzerine yazıldığı e-yoklama imza formu (Seri-sıra numarası ihtiva eden, e-yoklama fişini temsil eden, benzersiz kodun üzerine yazıldığı form), tarih yazılmak suretiyle yoklamaya yetkililer ve nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından imzalanan e-yoklama fişi yoklamaya yetkililer tarafından elektronik ortamda onaylanarak imzalanma süreci tamamlanacaktır. Elektronik İmza Araçları tebliğde "E-yoklama fişinin nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik ortamda imzalanmasını sağlayan nitelikli elektronik sertifika veya mali mühür" şeklinde tanımlanmıştır.

6.1.1.2. E-Yoklama Fişinin İmzalanmadan Onaylanması

Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederlerse bu durum mobil cihaz üzerinde ve e-yoklama imza formunda kayıt altına alınacaktır. Bu durumda yoklama fişi yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanacak ve e-yoklama imza formunun bir örneği ilgilisine bırakılacaktır.

6.1.2. Elektronik Yoklama Fişlerinin İletilmesi

E-yoklama fişi, internet vergi dairesi üzerinde yer alan "Elektronik Yoklama Görüntüleme" menüsünden görüntülenebilecek ve çıktısı alınabilecektir. Aynı şekilde bağlı bulunulan vergi dairesi/mal müdürlüğüne mükellef ya da yetkilisi tarafından başvurulması halinde kâğıt ortamında bir örneği verilecektir. Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine ulaşılamazsa e-yoklama fişinin çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilecektir.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

6.2. Yoklama Faaliyetinin Elektronik Ortamda Yapılamaması

Yoklama faaliyetinin teknik imkânsızlık ya da yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda yapılamaması halinde, yoklama fişi kâğıt ortamında üç örnek olarak düzenlenecek ve nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine imzalatılacaktır. Nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederse durum fişe yazılacaktır. Yoklama fişlerinin birinci örneği nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine bırakılacaktır. Bunlar bulunmazsa ilgilisine 7 gün içerisinde gönderilecektir.

7. E-Beyanname

346 No.lu VUK Genel Tebliği ile aşağıda belirtilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir:

- Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi,
- Kurumlar Vergisi Beyannamesi,
- Geçici Vergi Beyannamesi,
- Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2/a beyannamesi hariç),
- Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin e-beyanname ortamında gönderilme zorunluluğuna dair en son 376 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. 346 No.lu tebliğde yapılan düzenlemelere göre; Kurumlar Vergisi mükellefleri ise hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Kurumlar Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Aynı şekilde, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi mükellefleri, herhangi bir hadle sınırlı olmaksızın Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi, Özel İletişim Vergisi Beyannamesi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

367 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile İstanbul İlinde Kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı mükelleflere, 06.02.2007 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilmesi gereken ve elektronik ortamda verilebilen tüm vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme mecburiyeti getirilmiştir.

373 No.lu VUK Genel Tebliği ile Hizmet Vergisi (Banka Muameleleri Vergisi/Sigorta Muameleleri Vergisi) Beyannamelerinin elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan mükelleflere de diledikleri takdirde vergi beyanlarının e-beyanname ortamında yapılabilmesi imkanı sağlanmıştır.

376 No.lu VUK Genel Tebliği ile ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Bazı kıst dönem beyannameleri:

Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesinde e-beyanname sistemi ile ilgili yayınlanan 2016/ Temmuz tarihli duyuruya göre, mükelleflerin vergi dairelerine giderek elden kağıt ortamında vermekte oldukları kıst dönem beyannamelerden,

- Gerçek kişiler (Gelir Vergisi Mükellefleri) için; Ölüm halinde verilmesi gereken Gelir Vergisi Beyannamesi ile
- Kurumlar Vergisi Mükellefleri için; Tasfiye Başlangıç, Tasfiye Bitiş, İflas Başlangıç, İflas Bitiş için verilecek Kurumlar Vergisi Beyannameleri

2 Ağustos 2016 tarihinden itibaren elektronik ortamda (E-Beyanname sisteminden) verilmeye başlanmıştır.

En kısa zamanda devir/birleşme ile tam bölünme hallerinde tasfiyesiz infisah eden kurumlar adına verilmesi gereken kıst dönem kurumlar vergisi beyannamelerinin de e-beyanname sisteminde verilmesine yönelik olarak güncelleme yapılması mükellefler açısından büyük kolaylık sağlayacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan duyuruda, İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ilgili vergi dairelerine gönderebileceği açıklanmıştır.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

Bugün itibariyle Geri Kazanım Katılım Beyannamesi, Turizm Payı Beyannamesi gibi yeni ihdas edilen vergilere ilişkin beyannameler de dahil olmak üzere 47 çeşit beyanname ve bildirim e-beyanname programında kullanılabilmektedir. Bu sayının giderek artacağı tabiidir.

8. Defter Beyan Sistemi

Defter Beyan Sistemi 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mevzuatımızda yerini almıştır. Defter Beyan Sistemi (DBS), serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkân tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistemdir.

Serbest meslek erbapları, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin Sistemi kullanmaları zorunludur. Serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1.1.2018 tarihinden bugüne söz konusu sistemi kullanmaktadırlar. Diğer mükellefler ise 1.1.2019 (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 1.1.2018) tarihinden itibaren Defter-Beyan Sistemini kullanmaya başlamışlardır.

Sistemi kullanmak zorunda olanların, kullanmaya başlayacakları takvim yılından önceki ayın son gününe kadar (bu gün dahil) www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden veya gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesi aracılığıyla başvuru yapmaları gerekmektedir. Başvuru, mükelleflerin kendileri tarafından yapılabileceği gibi, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi imzalanan meslek mensupları ya da meslek odaları (basit usule tabi mükelleflerle sınırlı olmak üzere) aracılığıyla da yapılabilecektir.

Defter-Beyan Sisteminin uygulanmaya başlanmasından sonra mükellefiyet tesis ettiren ve söz konusu sistemi kullanmak zorunda olan mükellefler, kendileri veya aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği meslek mensupları (ya da basit usule tabi mükellefler açısından üyesi oldukları meslek odaları) aracılığıyla işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş günü mesai saati sonuna kadar gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuru yapacaklardır. Söz konusu başvuru işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş gününün sonuna (saat 23.59'a) kadar www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden de yapılabilecektir.

Sisteme, www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yaparak, gelir, gider, çalışan, stok, sabit kıymet gibi kayıtlar elektronik ortamda yapılabilir, defterler bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulabilir ve beyannameler hazırlanarak onaylanabilir.

Sistemi kullanan mükellefler kâğıt ortamında defter tutmayacaklarından herhangi bir şekilde notere defter tasdik ettirmeleri söz konusu olmayacaktır. Defter-Beyan Sisteminde noter tasdiki aranmayacaktır. İlk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme hallerinde defterleri kullanmaya başlamadan önce, sonraki faaliyet dönemlerinde ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik olarak yapılır. Açılış onayı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tasdik hükmündedir. Defterlere, ait oldukları takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar, Başkanlık tarafından elektronik ortamda kapanış onayı yapılacaktır.

Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü Gelir İdaresi Başkanlığı'na aittir. Başkanlık mükellef, meslek mensubu ya da meslek odası tarafından girilen kayıtları ve bu kayıtlardan hareketle oluşan defterleri elektronik ortamda muhafaza edecek ve mükelleflerin kullanımına hazır halde bulunduracaktır. Kendisinden mükellefiyetine ilişkin defter ve kayıtlarının ibrazı talep edilen mükellefler, ibrazı talep eden birimin talep ettiği şekle (elektronik veya kağıt) göre; sistem üzerinden elektronik ortamda indirecekleri elektronik defter ve kayıt dosyalarını elektronik ortamda ibraz edebilecekleri gibi bağlı olunan vergi dairesinden alınan kağıt ortamdaki onaylı halini de ibraz edebilirler.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

9. Adalet Bakanlığı Elektronik Tebligat Yönetmeliği

Her ne kadar vergi mevzuatında yer almayan, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmiş ve hayata geçirilmiş bir uygulama olmasa da, ticari hayatta mükellefleri etkileyecek bir e-uygulama olması nedeniyle rehberde bu konuya da kısaca değinilmesi faydalı görülmüştür.

06.12.2018 tarih ve 30617 sayılı Resmi Gazete'de Adalet Bakanlığı tarafından "Elektronik Tebligat Yönetmeliği" yayınlanmıştır.

Yönetmelik hükümleri 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 7/a maddesine istinaden yayınlanmıştır. Söz konusu yasa maddesi aşağıdaki gibidir:

"Elektronik tebligat:

Madde 7/a –

Tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir.

Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur.

Birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır.

Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir."

Bu yönetmelik ile, 19.01.2013 tarihli ve 28533 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Elektronik Tebligat Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte mülga yönetmeliğin 9 ve 14. maddelerinde düzenlenen saklama yükümlülüğü, bu maddelerde belirtilen süreler doluncaya kadar devam edecektir.

Yeni yönetmelik ile mülga yönetmelikten farklı olarak tebligatın elektronik yolla yapılmasına ilişkin zorunluluğun kapsamı genişletilmiştir. Buna göre aşağıda sayılan kurum, kuruluş ve kişilere yapılacak tebligatın elektronik yolla yapılması zorunlu hale getirilmiştir.

9.1. Tebligatın elektronik yolla yapılması zorunlu olanlar

Aşağıda belirtilen gerçek ve tüzel kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunludur:

a) 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar,

b) 5018 sayılı Kanunda tanımlanan mahallî idareler,

c) Özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları,

ç) Kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müessese ve işletmeleri,

d) Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar,

e) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları,

f) Kanunla kurulanlar da dâhil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişileri,

g) Noterler,

ğ) Baro levhasına yazılı avukatlar,

h) Sicile kayıtlı arabulucular ve bilirkişiler,

ı) İdareleri, kamu iktisadi teşebbüslerini veya sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıkları; adli ve idari yargı mercileri, icra müdürlükleri veya hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile yetkili olan kişilerin bağlı bulunduğu birim.

Yukarıda sayılanlar dışında kalan gerçek ve tüzel kişilere, talepleri halinde elektronik tebligat adresi verilecektir. Bu durumda bu kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunlu olacaktır.

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

10. Sosyal Güvenlik Kurumu'nca Elektronik Ortamda Yapılacak Tebligata İlişkin Yönetmelik

24.09.2021 tarih ve 31608 sayılı Resmî Gazete'de "Sosyal Güvenlik Kurumu'nca Elektronik Ortamda Yapılacak Tebligata İlişkin Yönetmelik" ile mevzuat gereği tebliği gereken tüm evraklar, muhataplarına bu Yönetmelikte belirlenen hükümler çerçevesinde elektronik ortamda tebliğ edilecektir.

5510 sayılı Kanunun 88. maddesinin 23. fıkrası hükümlerine istinaden işverenler bu Yönetmelikte belirlenen sürelerde elektronik tebligat adresi almak ve elektronik sistemi kullanmak zorundadırlar.

Elektronik tebligat adresi almak zorunda olan işverenler, Sosyal Güvenlik Kurumu'nca belirlenen sistem üzerinden, 31/01/2022 tarihine kadar başvuru yapmakla yükümlüdür.

Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten (01.10.2021 tarihinden) sonra sigortalı çalıştırmaya başlayan işverenler ise sigortalı çalıştırmaya başladığı ayı/dönemi takip eden aydan itibaren üç ay içinde, yine Kurumca belirlenen sistem üzerinden başvuru yapmakla yükümlüdür.

Elektronik Tebligat (e-Tebligat) uygulamasının hayata geçmesiyle birlikte Merkez Teşkilatı/Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü/Sosyal Güvenlik Merkezi tarafından tebliğ edilmesi gereken evrak elektronik ortamda imzalanmakta ve muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmektedir.

Bu kapsamda "Sosyal Güvenlik Kurumu e-Tebligat Uygulamasına Eskişehir İlinde Başlanılması" konulu 9.2.2022 tarihli Duyuru SGK portal duyurular kısmında yayımlanarak muhataplara elektronik tebligat gönderilmeye ilk olarak Eskişehir ilinde başlanmış olup 4.4.2022 tarihi itibariyle de Bursa, Konya ve Gaziantep illerinde, 01.09.2022 tarihinde Ankara ilinde ve 07.10.2022 tarihi itibariyle Adana, Antalya, Aydın, Balıkesir, Denizli, Diyarbakır, Erzurum, Hatay, İstanbul, İzmir, Kahramanmaraş ,Kayseri, Kocaeli ,Malatya, Manisa ,Mardin, Mersin ,Muğla, Ordu , Sakarya ,Samsun, Şanlıurfa ,Tekirdağ ,Trabzon, Van illerinde SGK e-Tebligat başvurusu yapmış ve yapacak olanlara elektronik tebligat gönderilmeye başlanmıştır.

Bu sefer, 1.11.2022 tarihinden itibaren tüm illerde e-Tebligat başvurusu yapmış ve yapacak olan muhataplara elektronik tebligat gönderilmeye başlanacak olup, e-Tebligat başvurusu yapmamış gerçek ve tüzel kişilere 7201 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanunda yer alan hükümlere göre eski usulde tebligat yapılmaya devam edilecektir.

11. E-Teminat Mektubu

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 11.05.2019 tarih ve 30771 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 63) (e-Teminat Mektuplarının Muhasebe Birimlerine İletilmesi)" ile, bankalarca ilgili mevzuatına göre kapsam dahilindeki kamu idarelerine verilmek üzere elektronik belge olarak oluşturulan teminat mektuplarının doğrulanması, iletilmesi, muhafaza edilmesi, tazmin edilmesi, iadesi ile vade uzatımı işlemlerinin elektronik ortamda yürütülmesine ilişkin usul ve esaslar ile teknik kurallar belirlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 02.03.2024 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan "Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği" (Sıra No:88) (e-Teminat Mektubu İşlemleri), bankalar veya sigorta şirketlerince ilgili mevzuatına göre kapsam dahilindeki kamu idarelerine hizmet veren muhasebe birimlerine teslim edilmek üzere elektronik belge olarak oluşturulan teminat mektupları ile kefalet senetlerinin doğrulanması, iletilmesi, muhafaza edilmesi, tazmin edilmesi, iadesi ile vade güncelleme işlemlerinin elektronik ortamda yürütülmesine ilişkin usul ve esaslar ile teknik kuralları belirlenmiştir. Konuyla ilgili 63 seri no.lu Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

Tebliğ, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda sayılan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine verilmek üzere ilgili mevzuatına göre düzenlenen teminat mektuplarına ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesi işlemlerini kapsamaktadır. E-Teminat Mektubu, kâğıt ortamında düzenlenen teminat mektubu ile aynı hukuki niteliği haiz olacaktır. Tebliğde geçen bazı tanımlamalar aşağıdaki gibidir:

E-Teminat Mektubu: "Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen standartlara ve kurallara uygun olarak güvenli elektronik imza ile elektronik ortamda oluşturulan ve muhataba yine elektronik ortamda iletilen banka teminat mektubu kefalet senedini."

VIII. VERGİ MEVZUATIMIZDA BAZI ELEKTRONİK UYGULAMALAR

E-Teminat Mektubu Platformu (ETMP): "Banka veya Kredi Kayıt Bürosu A.Ş. (KKB) tarafından işletilen ve bu Tebliğ kapsamında belirlenen standartlara uygun şekilde e-Teminat Mektubuna ilişkin tüm mesaj, işlem ve talimatların ilgili birimlere iletildiği elektronik platform."

E-Teminat Mektubu SBR Aktarım Platformları (TMAP): "ETMP, TAKASBANK, SBM veya Bakanlıkça uygun görülen kuruluşlar tarafından tek başına ya da birbiri ile entegre şekilde işletilen ve bu Tebliğ kapsamında belirlenen standartlara uygun şekilde SBR üzerinden e-Teminat Mektubuna ilişkin tüm mesaj, işlem ve talimatların ilgili birimlere iletildiği elektronik platform."

E-Teminat Uygulaması: "Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemini (BKMYBS) kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca e-Teminat Mektubuna ilişkin mali süreçlerin yönetildiği uygulama."

11.1. E-Teminat Mektubu Sisteminin İşleyişi

Tebliğ kapsamındaki e-Teminat Mektubu, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak bankalarca kendi sistemlerinde oluşturulup, yine doğrudan kendi sistemi üzerinden veya ETMP aracılığıyla e-Teminat Uygulamasına iletilecektir. E-Teminat Mektubunun doğrulanması ve muhatabına iletilmesi işlemlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan TMAP üzerinden gerçekleştirilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi SBR servisleri aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, bu Tebliğ kapsamında e-Teminat Mektubu olarak kabul edilmez.

11.2. E-Teminat Mektubu SBR Aktarım Platformları (TMAP):

Belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi TMAP aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, bu tebliğ kapsamında e-Teminat Mektubu olarak kabul edilmeyecektir.

Tebliğ kapsamında e-Teminat Mektubu düzenlemek isteyen bankalar veya sigorta şirketlerince ilgili mevzuattaki hükümlere göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak kendi sistemlerinde oluşturur ve banka düzenlemiş olduğu e-Teminat Mektubunu ETMP aracılığıyla, sigorta şirketi düzenlemiş olduğu elektronik kefalet senedini TMAP aracılığıyla e-Teminat Uygulamasına iletir. e-Teminat Mektubunun doğrulanması ve muhatabına iletilmesi işlemlerinin Bakanlık tarafından oluşturulan TMAP üzerinden gerçekleştirilmesi zorunludur.

Teminat mektuplarının elektronik belge olarak oluşturulması ve iletilmesinde uyulması gereken e-Teminat Mektubu Formatı ve standartları ile uygulamaya ilişkin diğer hususlar Bakanlıkça duyurulur.

11.3. E-Teminat Mektuplarının Muhafazası

e-Teminat Mektupları, e-Teminat Uygulamasında elektronik ortamda muhafaza edilecek olup, kâğıt ortamında muhafazası herhangi bir hüküm ifade etmeyecektir. E-Teminat Mektuplarının e-Teminat Uygulamasında muhafaza edilmesi ilgililerin kendi mevzuatlarından doğan muhafaza ile ilgili yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacaktır.

11.4. Diğer Hususlar

Hazine ve Maliye Bakanlığı, tebliğ kapsamındaki e-Teminat Mektubu uygulamasına ilişkin olarak işlem ve kamu idareleri bazında tamamen veya kısmen uygulama zorunluluğu getirebilecektir. Bu kapsamda e-Teminat Mektubu düzenlemek isteyen bankalar ve sigorta şirketleri, Bakanlık tarafından sunulan SBR servislerini TAKASBANK, KKB, SBM ve/veya Bakanlıkça uygun görülen diğer platformlar aracılığı ile kullanır.

IX. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

1. Değerleme Kavramı ve Değerleme Günü

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Vergi sistemimizde iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetlerin değerlemeye esas tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bilançoya dahil varlıklarda değerleme günü bilanço günüdür.

Envanter ve değerleme kavramlarını birlikte ele alacak olursak, envanter; bilanço günü itibariyle işletmenin mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını sayması, ölçmesi, tartması ve diğer suretle detaylı bir şekilde tespit etmesi olup, değerleme ise; envanter sonucu ulaşılan değerlerin vergiye tabi kazancın tespiti sırasında ulusal para birimi (TL) cinsinden ifade edilmesi ve ayrıca VUK'nda düzenlenen özel hükümler çerçevesinde gerekli düzenleyici ve düzeltme kayıtlarının yapılmasıdır.

2. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

1. Maliyet bedeli; bir ekonomik varlığın edinilmesi veya değerinin arttırılması için yapılan ödemelerle, buna bağlı olarak yapılan her türlü giderlerin toplamıdır.

2. Borsa rayici; değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin değerleme günündeki borsa fiyatıdır.

3. Tasarruf değeri; değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin sahibi için değerleme günündeki arz ettiği değerdir.

4. Mukayyet değer; değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin defter kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

5. İtibari değer; her çeşit senetlerle, hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.

6. Vergi değeri; bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesine göre tespit edilen değeridir.

7. Rayiç bedel; bir iktisadi kıymetin değerleme günüdeki normal alım-satım bedelidir.

8. Emsal bedeli ve ücreti; gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen iktisadi kıymetin değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değerdir.

9. Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir.[55]

VUK'nun "Maliyet Bedeli" başlıklı 262. maddesine aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

"Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler. Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir. İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

55 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun "Değerleme Ölçüleri" başlıklı 261. maddesinin birinci fıkrasına değerleme ölçüsü olarak "Alış bedeli" de eklenmiştir.

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

3. İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi

3.1. Gayrimenkuller

İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir. VUK'na göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlenir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;

2. Tesisat ve makineler;

3. Gemiler ve diğer taşıtlar;

4. Gayrimaddi haklar.

Gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka, noter, mahkeme, komisyon giderleri ile emlak alım vergileri (tapu giderleri) VUK 262. maddede **maliyet bedeline ilavesi zorunlu giderler** olarak düzenlenmiştir.

[Binek otomobil alımlarında ödenen KDV ve ÖTV, mükellefler tarafından maliyet bedeline dahil edilebileceği gibi gider de yazılabilir. (7194 sayılı Kanun ile GVK Madde 40'da binek oto giderlerinin kısıtlanmasına yönelik yapılan ve 01.01.2020'den yürürlüğe giren hükümler ayrıca dikkate alınmalıdır. Konu hakkında rehberin "Gelir Vergisi Kanunu" kısmında ticari kazançtan indirilebilecek giderler bölümünde detaylı açıklamalar yapılmıştır.) Genel uygulama maliyet bedeline dahil etmek şeklinde gelişmiştir. MTV ise (esas faaliyet konusu binek otoları kiralamak veya işletmek olanların hariç) kanunen kabul edilmeyen giderdir.] [Mevcut bir binanın yıkılarak, yerine yenisinin yapılmasında genel uygulama ve görüşler; binanın itfa olmamış net değerinin yeni binanın inşa maliyetine dahil edilmesi şeklindedir.]

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma maliyeti yerine geçer.

İktisadi kıymet (emtia hariç) iktisabında ödenen ÖTV'nin gider veya maliyet yazılması hususunda seçimlik hak devam etmektedir. Buna ilaveten iktisadi kıymet iktisabında (emtia hariç) indirilemeyecek KDV ile KKDF'nu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbest olacaklardır.

Bununla birlikte;

- Gayrimenkulü genişletmek
- Gayrimenkulün iktisadi ömrünü uzatmak
- Gayrimenkulün değerini devamlı olarak arttırmak
- Gayrimenkule iktisap tarihinde mevcut olmayan bir tertibatın eklenmesi
- Normal onarım giderleri dışında doğan ve iktisadi kıymetin normal şekilde kullanılmasında meydana gelebilecek aksaklıklardan sayılmayacak aksaklıkların giderilmesi için yapılan giderler ile bunlarla içerik itibariyle aynı niteliklere sahip giderler,

maliyet bedeline dahil edilerek aktifleştirilir.

Şayet bu giderler kiracı tarafından yapılırsa özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmeli ve kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmelidir.

3.2. Demirbaşlar

Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

3.3. Amortismana Tabi İktisadi Kıymet İktisaplarında Faiz ve Kur Farkları

163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, emtiada emtianın **stoklara girdiği tarihe kadar**, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin **envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar** olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler maliyetle ilişkilendirilmesi gerekmekte olup aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin "III-Kur Farkları" başlıklı bölümünde ise; 163 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile 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 **(aktifleştirildikleri dönemin sonuna kadar olan kısmı)** maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

"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 amortismana tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, amortismana tabi iktisadi kıymet (ATİK) sabit kıymet iktisabına bağlı olarak yapılan borçlanmalar için ödenen faizlerin, ATİK'in aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Aleyhte oluşan kur farklarının, ATİK'in aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi, lehe oluşan kur farklarının da, ATİK'in aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle dikkate alınması gerekmektedir.

3.4. Stoklar

Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir.
Emtianın maliyet bedeli;

- Alış bedeli
- Nakliye, yükleme boşaltma
- Taşıma sigortası
- Alış komisyonu
- Finansman giderlerinden

oluşmaktadır.

Emtianın satın alınıp işletme aktifine girdiği tarihe kadar oluşan faiz ve kur farkları 238 No.lu VUK Genel Tebliği gereği maliyetine eklenir. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak sonra ortaya çıkacak kur farklarının (faiz giderleri de dahil finansman giderlerinin) ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkündür.

VUK'nun 275. maddesinde, üretilen malların maliyet bedelinin saptanmasında esas alınacak maliyet unsurları şunlardır:

- Mamullerin üretimi için sarf edilen iptidai ve hammadde bedelleri
- Mamule isabet eden işçilik
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (mamul maliyetine ilavesi ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.

VUK'nun uygulamasında (değeri düşen, çalınan, zayi olan, imha edilen vb. stoklar hariç) stoklar için gerçek/fiili maliyetler esastır. Bu nedenle bilhassa son yıllarda yabancı sermayeli şirketlerde sıklıkla görülmeye başlanan standart maliyet uygulaması bu açıdan bazı riskler içermektedir. Şöyle ki, standart maliyet uygulaması VUK'na bağlı olarak yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı açısından mümkündür; ancak, standart maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki farkın, somut ve anlaşılır raporlamalar ile her zaman ispatlanabilir olması gerekmekte ve farka dair gerekli düzeltme kayıtlarının da yapılması gerekmektedir.

IX. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

3.5. Menkul Kıymetler

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir.

Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlenir.

3.6. Yabancı Paralar ve Yabancı Para Cinsinden Senetli ve Senetsiz Borç ve Alacaklar

VUK'nun 280. maddesine göre, yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin belirlenmesinde muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da geçerlidir. Hesap dönemi sonunda kasada bulunan yabancı paraların değerlemesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca açıklanan efektif alış kurları kullanılmalıdır. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, VUK'nun 281 ve 285. maddeleri uyarınca döviz alış kuru ile değerleme günü kıymetine çevrilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.

3.7. Alacak ve Borçlar

Türk lirası cinsinden alacaklar ve borçlar kayıtlı değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Sadece bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacaklarını tasarruf değeri ile değerleyebilirler. Bunlar da Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi veya işlemlerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerleme günü kıymetine irca ederler. VUK'nun 281 ve 285. maddelerine göre reeskont uygulaması, işletmelerin dönem sonlarında senede bağlı alacak ve borçlarının değerleme günündeki kıymetine getirilmesidir. Bununla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığı 64 No.lu VUK Sirküleri ile alınan veya verilen vadeli çekler için de reeskont hesaplaması yapılabileceğini açıklamıştır. [56]

Reeskont uygulamasında dikkat edilecek konular:

- Alacak senetlerini ve alınan çeklerini reeskonta tabi tutan işletmeler borç senetlerini ve verilen çeklerini de reeskonta tabi tutmak zorundadır.
- Reeskont hesaplamasında iç iskonto yönteminin kullanılması gerekir. (238 seri no.lu VUK Genel Tebliği)
- Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri tüm alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutmak zorundadır.
- Teminata ve tahsilata verilen alacak senetleri ve alınan çekler de reeskonta tabi tutulabilir
- Şüpheli alacak karşılığı ayrılmış senetli veya çeke tabi alacaklar için reeskont hesaplanmaz
- Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışındaki işletmeler senede veya çeke bağlı olmayan borçları için reeskont hesaplayamazlar
- Hatır senetleri ve hatır çekleri reeskonta tabi tutulmaz.
- Gerçekleşmiş satışla ilgili olmayan alacak senetlerinin dönem sonlarında reeskonta tabi tutulmaması gerekir
- Müflisten (mahkeme tarafından iflas ettiğine hükmedilen kimse) olan senetli veya çeke tabi alacaklar için reeskont hesaplanmaz
- Reeskont uygulaması yapılırken tüm alacak ve tüm borç senetleri ve çekleri reeskonta tabi

56 30.04.2013 tarihli ve 64 No.lı VUK Sirkülerinde, çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığına dair yapılan İdari yorumun temel dayanağı, 5941 saylı Kanunun geçici 3. maddesinde yer alan "31/12/2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." hükmüdür. Söz konusu tarih için ilk düzenleme 31.12.2009 olmuş, daha sonra sırasıyla 31.12.2011, 31.12.2017 ve 31.12.2020'ye kadar uzatılmıştır. Sirkülerde 5941 ve 6102 sayılı Kanunlardaki başka bazı düzenlemelere de atıflar yapılmıştır. Söz konusu 31.12.2020 tarihi, 7262 sayılı Kanun ile 31.12.2021 tarihine kadar uzatılmıştı. 7341 sayılı Kanunla 31.12.2021 tarihi 31.12.2023'e uzatılmıştır. Buna bağlı olarak 31.12.2023 tarihine kadar 64 No.lu VUK sirkülerine istinaden vadeli çekler için isteyen mükelleflerin reeskont ayırma hakkı devam etmiştir. **5941 sayılı Çek Kanunu (R.G. 20.12.2009 – 27438) ile 3167 sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.**

tutulur.

- Alacaklarla ilgili reeskont uygulamasında reeskont hesaplamasının KDV dahil toplam tutar üzerinden yapılması gerekir.

- Senet veya çek üzerinde yazılı bir faiz oranı yoksa, esas alınacak faiz oranı T.C.M.B.'nin kısa vadeli avans işlerimde uyguladığı faiz oranıdır. (238 seri no.lu VUK Genel Tebliği)

öz konusu oranın son yıllardaki seyri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Tarihler	Oran
20.12.2025 ve sonrası	39,75%
17.09.2025 – 19.12.2025	42,25%
08.03.2025 – 16.09.2025	44,25%
28.12.2024 – 07.03.2025	49,25%
01.04.2024 – 27.12.2024	51,75%
23.12.2023 – 30.03.2024	44,25%
01.12.2023 – 22.12.2023	41,75%
01.11.2023 – 30.11.2023	36,75%
28.09.2023 – 31.10.2023	31,75%
01.09.2023 – 27.09.2023	26,75%
24.06.2023 – 31.08.2023	16,75%
31.12.2022 – 23.06.2023	10,75%

Mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle senede bağlı borç ve alacaklarının değerleme gününde haiz olacakları kıymetleri F = A - [A x 360 / (360 + m x t)] formülüne uygun olarak iç iskonto yöntemine göre hesaplanacaktır. Bu hesaplamada, faiz oranı olarak TCMB'nın reeskont işlemlerinde uygulanan faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir. (238 seri no.lu VUK Genel Tebliği, tabii ki senet üzerinde bir faiz oranı belirtilmişse, hesaplamada dikkate alınacak olan senet üzerindeki faiz oranıdır.)

Örnek: 31.12.2024 tarihinde işletmenin bilançosunda 90 gün vadeli, 10.000.000 TL nominal değerli olarak yer alan senetleri için reeskont işlemleri aşağıdaki şekilde yapılacaktır. (Senet üzerinde bir faiz oranı belirtilmediği varsayılmıştır. Dolayısıyla hesaplamada dikkate alınacak faiz oranı Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemlerinde uyguladığı %49,25 faiz oranıdır. TCMB tarafından bu konudaki son düzenleme 28.12.2024 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan tebliğ ile yapılmıştır.)

F = A - [A x 360 / (360 + m x t)] (A= Senedin nominal değeri, m= Faiz oranı, t= Vade)

F = 10.000.000 - [10.000.000 x 360 / (360 + 0,4925 x 90)]

F = 10.000.000 – 8.903.728,44

F = 1.096.271,56 TL

3.8. Gider Karşılıkları ve Gelir Tahakkukları

Gelir ve giderlerin dönemsellik esası gereği, dönem sonlarında gerekli aktarma kayıtlarının yapılması gerekir. Bu hükümlere paralel olarak VUK'nun aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri ile ilgili 283. ve 287. maddelerinin de dikkate alınması gerekir. Bu düzenlemenin geçici vergi dönemleri dikkate alınarak yapılması icap eder.

Faturası kesilmiş olan gelecek aylara ait giderler bilançonun aktifinde, faturası kesilmiş olan gelecek aylara ait gelirler de bilançonun pasifinde gösterilir.

Aralık ayına ait olup Ocak ayında ödenen elektrik, su, telefon vb. harcamalar tahakkuk esasına göre ilgili yılda gider yazılır.

Ciro primleri ait olduğu yılın gelir ve giderlerine intikal ettirilmelidir. Ciro primlerine ilişkin fatura yeni yılda düzenleniyorsa söz konusu tutarlar gider karşılığı yoluyla ait olduğu yıla ilişkilendirilmelidir.

VUK'nun 288. maddesinde yer alan; *"Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için borç mahiyeti arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir. Amortisman kayıtları hakkında özel hükümler mahfuzdur."* hükmü, işletmelere bilanço günü itibariyle tahmini gider karşılıkları ayırmalarına izin veren sınırsız bir serbesti olarak görülmemelidir. VUK'nda yer alan hüküm karşılık kavramını tanımlamaktadır ve VUK'nda açıkça yer almayan karşılıklar haricinde (Örneğin; şüpheli ticari alacak karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, borsa

rayici ile değerlenen menkul kıymetlerde değer düşüklüğü karşılığı vb.) ayrılan karşılık giderleri, vergiye tabi kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak zorundadır.

3.8.1. 381 Gider Tahakkukları Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı için Tekdüzen Hesap Planında yer verilen tanım "Gelecek aylarda ödemesi yapılacak **ve kesinlikle belgeye dayalı** gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır." şeklindedir.

Vergi uygulamasında ister gider karşılığı densin ister gider tahakkuku, cari döneme ait olan ama belgesi henüz temin edilememiş ya da belgesi ertesi dönem tarihli giderler için tahakkuk esasında gider kaydı yapılabilir. Belgesi temin edilmemiş hiçbir masraf için tahmini hesaplamalar üzerinden gider tahakkuku kaydı yapılamaz ya da karşılık ayrılamaz.

Uygulamada, belgesi mutlaka gelecek ama şu anda ulaşmadı şeklinde açıklamalar ile (özellikle yabancı sermayeli olup yurt dışına finansal raporlama yapan şirketlerde) sıklıkla gider tahakkuku kaydı yapan şirketler görülebilmektedir. Bu kayıtlara dair belgelerin mutlaka dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi verilene kadar, en son ise mutlak suretle yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar temin edilmiş olması gerekir. Aksi halde yapılan gider kaydı olası bir vergi incelemesinde vergisel risk oluşturacaktır.

3.9. Finansal Kiralama İşlemleri

Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlenir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlenir ve aradaki fark iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulur.

Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlenir.

Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulur.

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

Finansal kiralama yoluyla edinilen varlığa ait ödeme planından tespit edilebilen, ilk yıla ait faiz giderleri maliyet bedeline dahil edilmelidir. Döviz cinsi kiralama sözleşmelerinde ilk yıl oluşan tüm kur farkları da maliyet bedeli ile ilişkilendirilmelidir.

Döviz cinsi finansal kiralama sözleşmelerinde, 301, 302, 401, ve 402 no.lu hesaplar her üç ayda bir topluca değerlenecek ve arada oluşan fark, kur farkı olarak dikkate alınacaktır. Kiralayan tarafından gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadî kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilir. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde amortismana tâbi tutulur. Finansal kiralama konusu kıymet amortisman listesinde ayrıca gösterilmeli ve amortisman oranı ise kiralanan iktisadi kıymet için ilgili VUK genel tebliğlerinde belirlenen amortisman oranları ve sürelerine göre tespit edilmelidir. VUK mükerrer 290. madde kapsamında değerlenen borç ve alacak tutarları reeskonta tabi tutulmaz. KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.2.) bölümünde, finansal kiralama işlemlerinde işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranının uygulanacağı, finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranlarının sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişikliğin söz konusu olmayacağı belirtilmekteydi. Ancak 47 Seri No.lu Tebliğ ile finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranlarının sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişikliğin söz konusu olmayacağına ilişkin ikinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda, finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasında, sözleşme tarihindeki değil, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihteki KDV oranları geçerli olacaktır. Ayrıca, 10.01.2023 tarih ve 32069 sayılı Resmî

Gazetede yayımlanan 6657 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile finansal kiralama şirketlerinin yurt dışından sağladıkları kredilerde Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintisi oranı %0 olarak tespit edilmiştir.

3.9.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Değerleme

KVK'nun 5/j maddesi uyarınca, her türlü taşınır ve taşınmaz malların Finansal Kiralama, Faktoring ve Finasman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Yasal düzenleme hakkında 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.15 - Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması" başlıklı bölümünde uygulama usul ve esasları belirlenmiştir.

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır. İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

3.10. Yurtdışından Getirilerek Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paralar

VUK'un 280/A maddesinde yer verilen düzenleme uyarınca, yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanunun 280. maddesine göre değerlenir.

Birinci fıkra uyarınca oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri hariç, şirketin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır.

Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir. Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanunun 280. maddesine göre değerlenir. Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

VUK 280/A maddesinin uygulama usul ve esasları 495 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

3.11. İmha Edilen Stokların Değerlemesi

3.11.1. İmha Edilen Emtianın Değerlemesinde Genel Uygulama (VUK Madde 267 ve 278)

3.11.1.1. İmha Edilen Emtianın Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından Tespit Edilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 267 ve 278. maddeleri uyarınca, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler nedeniyle veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetin imha edilmesinin gerektiği hallerde, emsal bedel ile değerlenecek olan iktisadi kıymet değerinin ortalama fiyat veya maliyet bedeliyle belirlenmesi mümkün olmadığından, bu kıymetlerdeki değer düşüklüğü takdir komisyonu marifetiyle tespit edilir.

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedeli, mükellefler tarafından değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak kayıtlara intikal ettirilir. Değer düşüklüğü ise ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

3.11.1.2. Emtianın İlgili Bakanlık veya Yetkili Kurum Görevlilerinin Yer Aldığı Bir Komisyon Nezdinde İmha Edilmesi

Kıymeti düşen emtiadan; son kullanma tarihinin geçmesi veya kalite standartlarına uygun olmamaları ya da çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları gibi nedenlerle imha edilmesi gerekenler bakımından, takdir komisyonu tarafından emsal bedelin takdir edilebilmesi için, imha işleminin, esas itibariyle, takdir komisyonu nezaretinde gerçekleştirilmiş olması aranır.

Bu gibi imha edilmesi mecburiyeti bulunan emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olmamasına bağlı olarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle malların imha edilebilmesi de mümkündür.

Bu durumda,

- İmha edilecek emtianın niteliğine göre, ilgili mevzuat gereği yetkili/ilgili bakanlık veya kurum görevlileri ve bu emtiayı imha etmeye yetkili müessese ile mükellefin temsilcilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde imha işleminin yapılması ve

- Bu durumun komisyon tarafından tutanakla tespit edilmesi kaydıyla, imha işleminin takdir komisyonu nezdinde yapılması ve mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi görevlilerinin söz konusu imha komisyonuna katılımı aranmayacaktır.

Mükelleflerce bu şekilde gerçekleştirilen imha işlemine ilişkin düzenlenen tutanağa dayanılarak gerekli yasal kayıtlar yapılacaktır. Değer düşüklüğünün yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi için ayrıca takdir komisyonu kararı aranmayacaktır. Ancak, söz konusu imha tutanağı ile imha işlemine dayanak diğer belge ve vesikaların istenildiğinde

ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi zorunludur.

Yukarıda belirtilen şekilde gerçekleştirilen imha işlemleri, VUK 278/A maddesi kapsamında ve mükelleflere tayin olunan imha oranı dahilinde değerlendirilmeyecektir.

3.11.1.3. Yurt Dışında İmha Edilen Emtianın Durumu

İhraç edilen emtiadan ticari sebeplerle iadesi gerekenlerin geri getirilme maliyetinin yüksek olması veya hukuki nedenlerle geri getirilememesi ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle imha edilmesinin gerekmesi durumunda, söz konusu emtianın imha edildiğine ilişkin ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgeler esas alınmak suretiyle takdir komisyonu tarafından verilecek karara istinaden gerekli yasal kayıtlar yapılabilecektir. Bu durumda, imha işlemine ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda ifade edildiği şekilde yurt dışında imha edilen emtianın değerleme işlemleri, VUK'nun 278/A maddesi kapsamında ve mükelleflere tayin olunan imha oranı dahilinde bulunmamaktadır.

3.11.1.4. Ambalaj Malzemelerinin Durumu

VUK'nun 275. maddesine göre ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi gereken emtiada, ambalaj malzemesinin bedeli imal edilen emtianın maliyet bedeli içerisine dahil edilmektedir. Kıymeti düşen emtianın ambalaj malzemesi ile birlikte imha edilmesi durumunda, emtianın maliyet bedeli içerisinde yer alan ambalaj malzemesi bedelinin de VUK'nun 278. maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

İmha edilen emtianın ambalaj malzemesinin imha edilmemesi ve hurda olarak tekrar kullanılabilecek nitelikte olması halinde, söz konusu malzemelerin emsal bedelle değerlenerek kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir.

3.11.1.5. Kıymeti Düşen Emtiada Oluşan Değer Düşüklüğünün Gider Olarak Dikkate Alınacağı Dönem

VUK'nun 278. maddesi kapsamında yapılan değerleme işlemlerinde;

- Takdir komisyonu kararının,
- İlgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın,
- Yurt dışında gerçekleştirilen imhalara ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelere istinaden verilen takdir komisyonu kararının,

mükelleflere bildirildiği tarih itibariyle değer düşüklüğü belli olduğundan, emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın**, takdir komisyonu kararının veya tutanağın tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınması** gerekmektedir.

3.11.2. Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın (Gıda Maddeleri ile İlaç ve Benzeri Maddeler) Değerlenmesi (VUK Madde 278/A)

Son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan raf ömrü çok kısa gıda maddeleri ile bozulma veya son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan ilaç ve benzeri maddelerin çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları nedeniyle, ivedi bir şekilde, bekletilmeksizin imha edilmesi zorunluluğu doğabilmektedir.

Bu kapsamda, VUK'nun 278/A maddesi, bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtianın emsal bedelinin, takdir komisyonu kararı olmaksızın mükelleflerce belirlenebilmesine imkân sağlamış olup, mezkûr maddenin dördüncü fıkrasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden 496 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde uygulamanın usul ve esasları belirlenmiştir.

3.11.2.1. Uygulama Kapsamındaki Mal Grupları

Söz konusu madde uygulamasından esas itibariyle, yurt içinde satışa konu olan ancak, raf ömrünün çok kısa olması, bozulması veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle iade alınan, insan ve çevre sağlığına zararlı olması nedeniyle imha edilmesi mecburiyeti bulunan ve imha işlemleri süreklilik arz eden;

- Her türlü et ve et ürünleri (kıyma, pastırma, sucuk, salam, sosis gibi),
- Her türlü süt ve süt ürünleri (peynir, yoğurt, ayran, kaymak, tereyağı gibi),
- Yumurta,
- Taze sebze ve meyve,
- Pasta, kek, börek, ekmek gibi her türlü unlu mamuller,
- İlgili Bakanlık tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen insan ve hayvan sağlığı için kullanılan her türlü ilaç

ve benzeri emtianın faydalanması Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygun bulunmuştur.

Uygulamadan yararlanılmak istenen emtianın yukarıda belirtilen mahiyette olup olmadığı, bu Tebliğ kapsamında İdareye yapılan başvurularda öncelikli olarak değerlendirilecektir.

3.11.2.2. Uygulamadan yararlanabilecek mükellefler

VUK 278/A maddesi uygulamasından, münhasıran kazançları bilanço usulüne göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Tebliğin 12 nci maddesine göre VUK 278/A maddesinden faydalanma izni ve imha oranı tespiti için Bakanlığa yapacakları başvuru tarihinden önceki son hesap dönemine ait bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalamasının 10.000.000 TL'nin veya özsermaye büyüklüğünün 5.000.000 TL'nin üzerinde olması gerekmektedir.

3.11.2.3. Başvuru ve İdareye Sunulacak Bilgi ve Belgeler

VUK'nun 278/A maddesi uygulamasından yararlanılabilmesi izni ve imha oranının tespiti için mükellefler tarafından İdareye yazılı olarak başvuruda bulunulacaktır. Söz konusu başvuru, örneği söz konusu tebliğ ekinde yer alan başvuru formu ile yapılabilecektir. Başvurunun, asgari mezkûr form içeriği bilgilere yer verilmek suretiyle söz konusu başvuru formu kullanılmadan yapılması da mümkün olabilecektir. Dilekçe/form ekine tebliğde eklenmesi belirtilen evrak ve belgeler eklenecektir.

3.11.2.4. Başvuruların Değerlendirilmesi

Yapılacak başvurulara müteakiben, mükellefin başvurusu İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Ön değerlendirme neticesinde, başvuruya ilişkin müspet bir kanaatin hasıl olmasına bağlı olarak, başvuru ve eki belgeler, VUK 278/A maddesi kapsamında imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir görüş ve öneri raporuna bağlanmasını teminen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına intikal ettirilecektir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından; mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, varsa fiili üretim aşamaları, satış, iade ve imha süreçleri, sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri ile uygun görülen diğer hususlar da dikkate alınmak suretiyle yapılacak araştırma sonuçları ve başvuruya ilişkin değerlendirmeyi içerecek şekilde görüş ve öneri raporu hazırlatılarak İdareye intikal ettirilecektir. Söz konusu raporda, başvuruda bulunulan her bir ürün itibariyle mezkûr madde uygulamasında uygun görülebilecek imha oranına ilişkin değerlendirmeye/kanaate de yer verilecektir.

3.11.2.5. İmha Oranının Tayin Olunması

Görüş ve öneri raporunun İdareye intikalini müteakiben İdare bünyesinde oluşturulacak komisyon tarafından yapılan nihai değerlendirme neticesinde başvurunun uygun görülmesi halinde, bu komisyon tarafından her bir ürün için tespit edilen imha oranı mükellefin kabulüne sunulacaktır. Mükellef tarafından kabul edildiği yazılı olarak bildirilen bu imha oranları, mükellefin kabul tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır. Mükellefler tarafından kabul edilmeyen imha oranlarına konu emtia için, tebliğin birinci bölümündeki esaslara göre (VUK Madde 278 kapsamında) değerleme yapılacaktır.

İdare ile başvuruda bulunan mükellef arasında tayin olunan imha oranı mükellefin kabul beyanında bulunduğu hesap dönemi ve bu hesap dönemini izleyen beşinci hesap döneminin sonuna kadar (imha oranının iptali durumu saklı kalmak üzere) geçerli olacaktır. Şu kadar ki, mükelleflerin işe başladıkları ilk yılda madde hükmünden faydalanmak için başvuru yapmaları halinde, tayin olunan imha oranı, kabul beyanında bulunulan tarihi takip eden üçüncü hesap döneminin sonuna kadar geçerli olacaktır.

Başvuruda bulunan mükellefler için nitelik, satış şekli, piyasa durumu vb. bakımından farklılık arz eden emtia için farklı imha oranları belirlenebilecektir.

3.11.2.6. İmha oranının uygulanması

İmha oranının tayinini müteakiben VUK 278/A kapsamındaki imha işlemlerinde, mükelleflerce, her bir ürün itibariyle imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilmek suretiyle söz konusu emtia değerlenecektir.

Tayin olunan imha oranı dahilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerin kendi işletmeleri bünyesinde bulunan atık işleme tesislerinde yapılması halinde, mükelleflerce en az iki nüsha imha tutanağı düzenlenecektir. Tutanak yetkililerce imzalanacaktır. Tutanakta; tutanağın tarihi, mükellefin ad-soyad/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, imha yeri ve imha işleminin bu Tutanakta ad, soyad, unvan ve imzası bulunan yetkililerin gözetiminde yapıldığına dair ibarenin bulunması zorunludur.

Tutanağın ekinde, imhaya konu mallara ait iade faturalarına ilişkin icmal (İade faturasını düzenleyen mükellefin ad-soyad/unvanı, fatura numarası ve tarihi, iade mal cinsi ve miktar) bilgilerine yer verilecektir.

İmha sonucu ortaya çıkan atıkların başka bir atık işleme tesisine gönderilmesi durumunda, mükellefler tarafından düzenlenen tutanak ve icmalin bir örneği sevk irsaliyesine eklenecektir.

Tayin olunan imha oranı dahilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerce kendi işletmeleri bünyesinde yapılmaması, yetkilendirilmiş bir atık imha tesisine yaptırılması halinde ise imha edilecek emtianın sevki aşamasında, mükellefler veya emtianın dağıtıcısı firmalar tarafından yukarıda ifade edilen şekilde en az üç nüsha olarak düzenlenecek tutanak ve icmalin bir nüshası sevk irsaliyesine eklenecektir.

Bu sevk irsaliyesi ile tutanak ve icmalin, imha tesislerince muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Söz konusu tutanakta, ekli icmalde yer verilen malların imha edilmek üzere, imha tesisine gönderildiği ibaresine yer verilecektir. İmha tesisine emtianın dağıtıcısı olan firmalar tarafından gönderilen ve yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenen tutanak ve eki icmalin bir nüshası, emtiası imha olunan mükellefe gönderilecektir. Bu nüshalar tüm taraflarca muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilecektir.

3.11.2.7. Bildirim

Bu müessese hükümlerinden faydalanan mükelleflerce, her yıl, ilgili olduğu yıla ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde, örneği söz konusu tebliğ ekinde yer alan formata uygun şekilde ve her bir ürün itibariyle hazırlanacak imha oranı yıllık takip raporu bir dilekçe ekinde İdareye ibraz edilecektir.

3.12. Yeniden Değerleme Uygulamaları

Geçici 31 ve 32. maddelerde düzenlenen yeniden değerleme uygulamalarının yanı sıra, Kanunun mükerrer 298. maddesine eklenen (Ç) bendi ile sürekli yeniden değerleme uygulaması düzenlenmiştir.

Bunun yanında, 7571 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 37. madde uyarınca, 2025 hesap dönemi ile geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde ise söz konusu uygulama 2026, 2027 ve 2028 yıllarında biten hesap dönemleri itibarıyla geçerli olacaktır. Bu itibarla, enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen bu dönemler, mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası bakımından enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilebileceğinden, ilgili yıllarda yeniden değerleme yapılabilecektir.

3.12.1. VUK'un Mükerrer 298/Ç Maddesinde Düzenlenen Sürekli Yeniden Değerleme Uygulaması

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK'nda yapılan düzenlemeler ile 01.01.2022'den itibaren enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinde amortismana tabi iktisadi kıymetlerde yeniden değerleme yapılabilmesi isteğe bağlı olarak mümkün olacaktır.

Yapılan düzenlemeyle, kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil olmak üzere tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine (VUK 298'in

A/1. bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapmakla yükümlü olan münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), VUK 298. Maddesinin A/1. fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dahil bulunan amortismana tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları mezkûr maddede belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilme imkânı getirilmiştir.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298. maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla, enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinde, fıkrada öngörülen kapsam ve şartlar dahilinde amortismana tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların yeniden değerlemeye tabi tutulabilmesine imkân sağlanmıştır.

Ayrıca, mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerleme yapacak mükellefler, istemeleri halinde ilk kez yeniden değerleme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarında kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismana tabi diğer iktisadi kıymetlerini de yeniden değerleyebileceklerdir.

VUK Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlemede, yeniden değerlemeye esas değerleri ile bunlara ilişkin amortismanlar, ilgili hesap dönemine ait yeniden değerleme oranı dikkate alınarak artırılır. Ancak bu kapsama yapılan yeniden değerleme üzerinden herhangi bir vergi ödenmez.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetlerin, amortismana tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunduğundan, boş arazi ve arsalar gibi amortismana tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı ilgili sabit kıymetin satılmasında birikmiş amortisman gibi değerlendirilerek satış karının tespitinde dikkate alınır.

Özel fonlardan yer alan tutarın işletmeden çekilmesi halinde dönem kazancı ile ilişkilendirilerek vergilendirilir.

Öte yandan, geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerleme sonucunda taşınmazlar ve amortismana tabi diğer iktisadi kıymetlerde oluşan değer artışları, her bir kıymete isabet eden tutarlar ayrı ayrı gösterilecek şekilde bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon hesabında yer alan değer artışı üzerinden %2 oranında vergi hesaplanması gerekmekte olup, söz konusu vergi yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar beyan edilmekte ve üç eşit taksitte ödenmektedir.

Bilindiği üzere, VUK'nun mükerrer 298. maddesinin (B) fıkrasına göre, yeniden değerleme oranı, yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı olup bu oranın Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, 1 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe giren yeniden değerleme uygulamasına ilişkin düzenlemelere 7338 sayılı Kanun'un 31 ve 52. maddelerinde yer verilmiştir.

3.13. Enflasyon Muhasebesi Uygulaması

Enflasyon muhasebesi esas itibariyle paranın satın alma gücündeki değişim sonucu gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek değerini ifade eder hale gelmesini sağlamak üzere satın alma gücünün ilgili tarihe göre düzeltilmesi uygulamasıdır. Enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin, enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması olarak tanımlanmaktadır.

VUK'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca, fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın,

(1) İçinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den

(2) İçinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması

Şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde malî tabloların enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması zorunlu olup, uygulama açısından mükelleflerin herhangi bir seçimlik hakları bulunmamaktadır.

Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınmaktadır. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona ermektedir.

2021 takvim yılı sonu itibarıyla enflasyon düzeltme şartları oluşmakla birlikte, VUK'na 7352 sayılı Kanunla eklenen geçici 33 üncü maddeyle; geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması, ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması öngörülmüş, diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi 2023 hesap dönemi sonuna kadar ertelenmişti.

Mükellefler 31/12/2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) mali tablolarını VUK'nun geçici 33. maddesi gereğince düzeltecek, daha sonraki dönemlere ait mali tabloların düzeltme işlemleri ise aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak yapılacaktır.

VUK'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası ve geçici 33. maddesi gereğince 2023 hesap dönemi sonu ve izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların ve düzeltme işlemlerinin usul ve esaslarının belirlenmesine yönelik 555 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 30.12.2023 tarih ve 32415 Sayılı Resmî Gazetede (2. Mükerrer) yayımlanmıştır.

Ardından, 2025 hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin esaslar sırasıyla 582 ve 587 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile belirlenmiştir. Ayrıca 7571 sayılı Kanun ile VUK'na eklenen geçici 37. madde uyarınca 2025 hesap dönemi ile geçici vergi dönemleri dâhil olmak üzere 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde ise bu uygulama 2026, 2027 ve 2028 yıllarında biten hesap dönemleri itibarıyla geçerli olacaktır.

Bununla birlikte, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler bakımından önceki dönemlerde olduğu gibi 2025, 2026 ve 2027 yıllarında da geçici vergi dönemleri dahil enflasyon düzeltmesi uygulaması devam edecektir.

Enflasyon düzeltmesi işlemleri sırasında izlenecek uygulama adımları aşağıda kısaca özetlenmiştir.

3.13.1. Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak Yıllar

31.12.2023 tarihli bilançolarda yer alan parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. 2024 yılında ise her bir geçici vergi dönemi itibarı ile enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılacak olup, şartların oluşması halinde ise ilgili geçici vergi döneminden itibaren düzeltme işlemlerine başlanacaktır.

Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ise ilk olarak 2024 yılında biten hesap dönemlerinde bilanço düzeltmesini yapacaklardır. Dolayısıyla özel hesap dönemine tabi mükellefler 2023 yılında bu anlamda bir düzeltme yapmayacaklardır.

2025 yılına ilişkin geçici vergi uygulamasında ise 582 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 2025 hesap döneminin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde kapsam dahilindeki mükelleflerce enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. Ardından 587 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2025 hesap döneminin dördüncü geçici vergi döneminde de enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 7571 sayılı Kanun ile VUK'na eklenen geçici 37. madde uyarınca, 2025 hesap dönemi ile geçici vergi dönemleri dâhil olmak üzere 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına

bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde ise 2026, 2027 ve 2028 yıllarında biten hesap dönemleri itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

VUK'nun mükerrer 298. maddesinin (Ç) fıkrası uygulaması açısından, yukarıda enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemler, enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilecektir.

7571 sayılı Kanun ile getirilen bu düzenleme, VUK'un geçici 33. maddesinin dördüncü fıkrası kapsamındaki mükellefler bakımından da geçerlidir. Anılan fıkrada, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden doğan kâr veya zarar farklarının kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilen banka ve finans kurumları, tasfiye ve iflas sürecindeki şirketler ile 233 sayılı KHK kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları sayılmıştır. Bu kapsamda yer alan kurum ve kuruluşlar da, 2025 hesap dönemi ile geçici vergi dönemleri dâhil olmak üzere 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulamayacaklardır.

Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler bakımından ise özel düzenlemeler saklı olup, söz konusu mükellefler yönünden enflasyon düzeltmesi uygulaması devam etmektedir.

3.13.2. 2024 Yılında Yayımlanan İkincil Düzenlemeler

01.11.2024 tarihli ve 176 sayılı VUK Sirküleri ile enflasyon düzeltmesi uygulamasında tereddüt yaratan aşağıdaki konu başlıkları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur:

- 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı ile 358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabının enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu
- Enflasyon düzeltmesi sonrası Ar-Ge ve tasarım harcamalarının alt hesabında izlenen düzeltme farklarının Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilip edilmeyeceği
- İndirimli kurumlar vergisi uygulaması kapsamında enflasyon düzeltmesi sonrası bilançonun aktifinde izlenen harcamalara ilişkin düzeltme farklarının yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınıp alınmayacağı
- Enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kar veya zararların istisna kazançlar karşısındaki durumu
- Münhasıran ihracat faaliyetiyle iştigal eden kurumlar ile sanayi sicil belgesini haiz olup münhasıran üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda enflasyon düzeltmesi sonrası kurumlar vergisi oranının tespiti
- Depozito ve teminat hesapları ile gelecek döneme ait gider hesaplarının düzeltilmesi sonucu oluşan fark tutarlarının vergiye tabi matrahın tespitindeki durumu
- Gelecek dönemlere ait giderler
- Yapılmakta olan yatırımlar hakkında yapılan değişiklik

3.13.3. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına İlişkin Düzeltme Farkları Yatırım Tamamlanana Kadar Dönem Kazancına Dahil Edilmeyecektir

30.10.2024 tarihli ve 32707 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7529 sayılı Kanun ile VUK'un enflasyon düzeltmesine ilişkin mükerrer 298 ve geçici 33. maddelerinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

VUK'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasına eklenen (10) no.lu bentle yapılmakta olan yatırımlar hesabının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan düzeltme farkları için aşağıdaki gibi bir vergi erteleme rejimi tesis edilmiştir:

- VUK kapsamındaki muhasebe standartları uyarınca yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan ve bu hesabın alt hesabında izlenen düzeltme farkları, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecek ve dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.
- Tek Düzen Hesap Planında 258 numaralı "yapılmakta olan yatırımlar" hesabı: işletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalar olarak tanımlanmaktadır.

IX. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

- Özel fon hesabında bulunan bu tutarlar, yatırımın tamamlanarak ilgili iktisadi kıymetin aktifleştirilmesi gereken dönem ile bu dönemi takip eden dört hesap dönemi içerisinde eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

- Özel fon hesabında izlenen ve dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılacaktır. Bu hesaplarda izlenen tutarlara ayrıca enflasyon düzeltmesi uygulanmayacaktır.

- Yatırım döneminde veya iktisadi kıymetin aktifleştirilmesinden sonra işin bırakılması veya özel fon hesabında izlenen söz konusu tutarların bir kısmının veya tamamının başka bir hesaba nakledilmesi ya da işletmeden çekilmesi hallerinde, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayan yapılmakta olan yatırımlar hesabına ilişkin düzeltme farkları; işin bırakıldığı veya özel fon hesabının kısmen veya tamamen bu bent hükümlerine aykırı şekilde kullanıldığı dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Diğer yandan, 15.02.2025 tarihli ve 32814 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 582 sıra no.lı VUK Genel Tebliği ile ilgili mevzuat uyarınca kapsam dahilinde olan mükelleflerce 2025 hesap döneminin birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla, enflasyon düzeltmesi şartları gerçekleşse dahi enflasyon düzeltmesi yapılmaması uygun bulunmuştur.

Bunu takiben 24.12.2025 tarihli 587 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2025 hesap döneminin dördüncü geçici vergi döneminde de enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı açıklanmıştır.

560 ve 563 sıra no.lı VUK Genel Tebliğlerinde yer alan düzenlemelere göre 2024 hesap döneminin geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmamış olan mükellefler dahil olmak üzere kapsama giren tüm mükelleflerce 2024 hesap dönemi sonuna ait bilançolarda (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2025 takvim yılı içinde sona eren hesap dönemi sonuna ait bilançolarda) enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

7571 sayılı Kanun ile VUK'na eklenen geçici 37. madde uyarınca, 2025 hesap dönemi ile geçici vergi dönemleri dâhil olmak üzere 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmayacak; özel hesap dönemine tabi mükelleflerde ise bu uygulama 2026, 2027 ve 2028 yıllarında biten hesap dönemleri itibarıyla geçerli olacaktır.

X. MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA AMORTİSMAN

1. Mevcutlarda Amortisman

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu oluşturur.

VUK 269. maddede yazılı kıymetler aşağıdaki gibidir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı

2. Tesisat ve makineler

3. Gemiler ve diğer taşıtlar

4. Gayrimaddi haklardır

Mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa eder. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu oranların tespitinde iktisadi kıymetleri faydalı ömürlerini dikkate alır ve iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını gösteren listeler yayınlanmaktadır. Temel liste, 333 no.lu VUK Genel Tebliği ekinde yayınlanmıştır. Bu tebliğ ekinde yer alan faydalı ömür ve amortisman oranları hakkında daha sonra yayınlanan birçok VUK Genel Tebliğleri ile değişiklik ve ilaveler yapılmıştır.

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 7338 Sayılı Kanun ile VUK'nda yapılan düzenleme ile birlikte VUK'nun "Süre Bakımından" başlıklı 320. maddesinde yapılan değişiklikle amortisman uygulamasına yönelik usullere yenileri eklenmiştir. Maddenin ikinci fıkrası kapsamında olanlar (binek otolar) hariç olmak üzere, işletme aktifine yeni kaydedilecek amortismana tabi iktisadi kıymetler için aktife girme tarihinden itibaren günlük esasa göre amortisman ayrılabilmesi bir seçimlik imkân olarak mükelleflere tanınmıştır.

Mükelleflere, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömür süresinin iki katını ve elli yılı aşmamak, her yıl için aynı nispet uygulanması şartıyla, daha uzun faydalı ömürler dikkate alınarak amortisman sürelerini uzatabilme hususunda serbesti tanınmaktadır. Yıl veya gün esasına göre amortisman ayırabilme serbestisi tanınan iktisadi kıymetler bakımından, söz konusu yöntemlerden biri ile amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra, hesaplama şekli değiştirilemeyecektir.

VUK'nda açıklanmış amortisman yöntemleri normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katıdır. Bu yöntemde her yıl üzerinden amortisman ayrılacak tutar, daha önceki yıllarda ayrılan amortisman tutarlarının (birikmiş amortismanlar) maliyet bedelinden düşülmesi ile bulunur. Azalan bakiyeler yönteminde de iktisadi kıymet, normal amortismana göre tespit edilen faydalı ömür süresi içinde itfa edilir. Mükellefler istedikleri yöntemi seçmekte serbesttir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden bir iktisadi kıymet için sadece bir tek yöntem uygulanabilir. Bir iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden geri dönülemez. Ancak azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yönteminde dikkat edilmesi gereken husus amortisman oranının %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacağıdır.

İşletmeler amortisman tablolarını iktisadi kıymet bazında ve detaylı bir şekilde oluşturmak zorundadırlar. 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.

X. MEVCUTLARDA VE ALACAKLARDA AMORTİSMAN

1.1. 2025 Yılı Sonuna Kadar İktisap Olunacak Bazı İktisadi Kıymetler İçin Uygulanacak Faydalı Ömür Süresi

7338 sayılı Kanunun 51. maddesiyle VUK'nun Geçici 30. maddesine eklenen ikinci fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten 31.12.2024 tarihine kadar;

- Sanayi Sicil Belgesine haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere veya,
- 4691, 5746 ve 6550 sayılı Kanunlar kapsamında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere ya da,
- Yatırım teşvik belgesini haiz mükelleflerin belge kapsamında iktisap ettikleri yeni (kullanılmamış) makina ve teçhizatın,

faydalı ömür süreleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu amortismana tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için tebliğlerde ilan edilen **normal faydalı ömür süresinin yarısı** dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir. [57]

Yukarıda kapsamına yer verilen (YTB kapsamında iktisap edilenler hariç; zira YTB kapsamında alınan ATİK'lerin teslimi KDV Kanunu 13/d kapsamında istisnadır) iktisap edilecek makine ve teçhizatın KDV'nden istisna olarak teslim edilmesine dair KDV Kanunu geçici 39. maddesinde düzenlemeler yapılmıştır.

İmalat sanayinde kullanılmak üzere iktisap edilecek ve madde hükmünden yararlanabilecek makine ve teçhizatın tespiti konusunda Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir. Bu yetki 5.5.2018 tarih ve 30412 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Söz konusu Kararnamenin eki olan "Makine ve Teçhizat Listesi"ne kayıtlı sabit kıymetlerin amortismanları VUK'un geçici 30. maddesinde düzenlenen şekilde ayrılabilecektir.

Söz konusu listede yer alan makine ve teçhizatın kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları VUK geçici madde 30 ve KDV Kanunu geçici madde 39 kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Geçici 30. madde ile getirilen **uygulamadan faydalanılması ihtiyaridir.** Ancak, bu uygulamadan yararlanılmasına bağlı olarak belirlenen ve uygulanmasına başlanılan amortisman oran ve süreleri, izleyen dönemlerde değiştirilemez. Söz konusu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar 497 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde detaylı olarak açıklanmıştır.

2. Alacaklarda Amortisman

2.1. Değersiz Alacaklar

VUK'un 322. maddesinde değersiz alacaklar "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaklardır." şeklinde düzenlenmiştir. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.

Kazai hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsil edilebilme imkanının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan bir mahkeme kararının olmasıdır. Kanaat verici vesikadan kasıt ise mahkeme tarafından borçlu hakkında gaiplik kararı, borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının işlemden kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı, borçlunun ölümü ve mirasçılarının bulunamadığını veya mirasçıların mirası reddettiğini kanıtlayan resmi soruşturma belgesi gibi belgelerdir.

Alacağın tahsil edilmemiş olması veya borçlunun bulunamaması söz konusu alacağın değersiz sayılabilmesi için yeterli değildir. Mali idare aciz vesikasını değersiz alacak için kanaat verici bir vesika olarak görmemektedir. Danıştay'ın da bu yönde kararları mevcuttur.

Konkordato anlaşması yapıldığı durumlarda konkordato dışında kalan alacak kısmı tamamen değersiz alacak kabul edilir.

Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır. Kanuni düzenlemeye göre alacağın tahsil imkânının kalmadığının, kazai bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap

57 KDV Kanunu'nun geçici 39. Maddesinin 31.12.2019 olan geçerlilik süresi, 24.12.2019 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 7201 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye istinaden 31.12.2024 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu istisnaya dair KDVGUT'nin II/E.9 no.lu kısmında açıklamalar yapılmıştır.

etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hâkim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağın tahsil güçlüğünün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde alacakların tahsilinin mümkün olmadığının takdiri mükellefe bırakılmış olur. Böyle bir boşluk bırakmamak amacıyla kanun koyucu değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsikini öngörmüştür.

Kanaat verici bir vesikadan ne anlaşılması gerektiği hususunda ise kanunda yeterli açıklık bulunmamaktadır. Ancak, vergi hukuku uygulaması bakımından kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler sayılabilir. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68 sayılı özelgesinden alınmıştır.)

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanun'un 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçıların da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,

- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,

- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,

- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,

- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,

- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,

- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)

- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.

Gelir getirici bir ticari faaliyetten kaynaklanmadığından avans niteliğindeki bir alacağın değersiz hale gelmesi nedeniyle karşılık yoluyla gider yazılması işlemi pek kabul gören bir görüş değildir. (Ancak, ticari faaliyeti sadece gelir getirici faaliyet olarak görmeyen, işletmenin verdiği avansları da ticari faaliyetinin bir parçası olarak gören ve bu sebeple avanslardan doğan alacakların da değersiz alacak ve şüpheli alacak mevzularına gireceğini savunan görüşler de vardır.)

Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler değersiz hale gelen alacaklarını değersiz hale geldikleri yıl kayıtlı değerleri ile zarara geçirerek, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise defterlerine gider kaydederek yok ederler.

Değersiz alacakların, değersiz hale geldikleri yılda gider kaydedilmesi gerekmektedir, sonraki yıllarda bu tutarların gider kaydedilmesi mümkün değildir.

2.2. Şüpheli Alacaklar

VUK'un 323. maddesinde şüpheli alacaklar;
"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 Türk lirasını (577 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2026'dan itibaren 25.000 Türk lirası) aşmayan alacaklar;

şüpheli alacak sayılır." şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için bilanço esasına göre defter tutan mükellefler değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayırabilirler.

İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler ise tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen

miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler.

Bir alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesinin ilk şartı, bu alacağın ticari faaliyetten doğmuş olması gerekliliğidir. (Bir önceki bölümde de açıklandığı gibi, ticari faaliyetten doğan alacak kavramını, işletmenin daha önce gelir yazdığı bir faaliyetten doğan alacak şeklinde yorumlayanlar olduğu gibi, işletmenin ticari işlemleri ve ilişkisi içinde doğan her türlü alacağının (Örneğin; avanslar), ticari faaliyetten doğan alacak şeklinde yorumlayanlar da bulunmaktadır. Genel uygulama, ticari alacağın gelir yazılan bir işlemden doğan alacak şeklinde değerlendirilmesi yönünde ağırlık kazanmıştır. Ancak, işletmenin ticari faaliyet alanı gereği bu durum ayrıca değerlendirilmelidir. Danıştay'ın da bu konu hakkında farklı kararları bulunmaktadır.)

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan kısma aittir. Örneğin; mal ya da hizmet teslimi yapılan alıcıdan daha önce nakdi ya da ayni teminatlar, ipotek vb. alındıysa, bu teminatlara isabet eden tutar için karşılık ayrılamaz. Ayrılsa dahi karşılık gideri kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

Bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için o alacağın değerleme günü şüpheli halde bulunması gerekir. Şüpheli alacak karşılığı dönemsellik ilkesi gereği değerlemenin yapıldığı (davanın açıldığı) yıl sonunda ayrılır. (Aksi yönde Danıştay kararları da olabilmektedir.) Şüpheli alacaklarda karşılık ayrılması ihtiyaridir. Dolayısıyla şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılmayan alacaklara daha sonraki yıllarda karşılık ayrılması mümkün değildir. Karşılık ayrılan şüpheli alacağın tahsili durumunda, tahsil edildiği dönemde kar/zarar hesabına gelir olarak geçirilmelidir.

Diğer taraftan, karşılık ayrılan alacak, adli makamlarda sıkı bir şekilde takip edilmelidir ve hukuki bütün işlemler yapılmalıdır. Karşılık ayrılması ve sonra bu alacağın yıllarca (takip edilmeden) karşılık hesabında bırakılması VUK'un 323. maddesine aykırıdır.

2.2.1 Alacak Tutarı İçinde Yer Alan KDV Şüpheli Alacak Karşılığına Konu Edilebilir Mi?

Şüpheli hale gelmiş alacağın KDV'si için de karşılık ayrılması mümkündür. Bu husus 334 No.lu VUK Genel Tebliği ile kesin çözüme bağlanmıştır. Ancak bunun için alacağın KDV'den kaynaklanan kısmının ilgili dönemin kayıtlarında gösterilmesi ve KDV beyannamelerinde beyan edilmesi gerekmektedir.

2.2.2. Ticari Davalardan Konusu Bir Miktar Paranın Ödenmesi Olan Alacak ve Tazminat Davalarında Dava Açılmadan Önce Arabulucuya Başvurma Şartı

19.12.2018 tarih ve 30630 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 7155 sayılı Kanunun 20 ve 21. maddeleri ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na aşağıdaki 5/A ve Geçici 12. madde eklenmiştir.

"*3. Dava şartı olarak arabuluculuk*

MADDE 5/A- (1) Bu Kanunun 4'üncü maddesinde ve diğer kanunlarda belirtilen ticari davalardan, konusu bir miktar paranın ödenmesi olan alacak ve tazminat talepleri hakkında dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartıdır.

(2) Arabulucu, yapılan başvuruyu görevlendirildiği tarihten itibaren altı hafta içinde sonuçlandırır. Bu süre zorunlu hâllerde arabulucu tarafından en fazla iki hafta uzatılabilir."

"GEÇİCİ MADDE 12- (1) Bu Kanunun dava şartı olarak arabuluculuğa ilişkin hükümleri, bu hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ilk derece mahkemeleri ve bölge adliye mahkemeleri ile Yargıtay'da görülmekte olan davalar hakkında uygulanmaz."

Türk Ticaret Kanunu'nun 4. maddesi aşağıdaki gibidir.

Ticari davalar ve delilleri

1. Genel olarak

MADDE 4- *(1) Her iki tarafın da ticari işletmesiyle ilgili hususlardan doğan hukuk davaları ile tarafların tacir olup olmadıklarına bakılmaksızın;*

a) Bu Kanunda,

b) Türk Medenî Kanunu'nun, rehin karşılığında ödünç verme işi ile uğraşanlar hakkındaki 962 ilâ 969 uncu maddelerinde,

c) 11/1/2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun malvarlığının veya işletmenin devralınması ile işletmelerin birleşmesi ve şekil değiştirmesi hakkındaki 202 ve 203, rekabet yasağına ilişkin 444 ve 447, yayın sözleşmesine dair 487 ilâ 501, kredi mektubu ve kredi emrini düzenleyen 515 ilâ 519, komisyon sözleşmesine ilişkin 532 ilâ 545, ticari temsilciler, ticari vekiller ve diğer tacir yardımcıları için öngörülmüş bulunan 547 ilâ 554, havale hakkındaki 555 ilâ 560, saklama sözleşmelerini düzenleyen 561 ilâ 580 inci maddelerinde,

d) Fikrî mülkiyet hukukuna dair mevzuatta,

e) Borsa, sergi, panayır ve pazarlar ile antrepo ve ticarete özgü diğer yerlere ilişkin özel hükümlerde,

f) Bankalara, diğer kredi kuruluşlarına, finansal kurumlara ve ödünç para verme işlerine ilişkin düzenlemelerde,

öngörülen hususlardan doğan hukuk davaları ticari dava sayılır. Ancak, herhangi bir ticari işletmeyi ilgilendirmeyen havale, vedia ve fikir ve sanat eserlerine ilişkin haklardan doğan davalar bundan istisnadır.

(2) Ticari davalarda da deliller ile bunların sunulması 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümlerine tabidir; miktar veya değeri bir milyon Türk lirasını geçmeyen ticari davalarda basit yargılama usulü uygulanır. Bu fıkrada belirtilen parasal sınır, 6100 sayılı Kanunun ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasına göre artırılır.

Bu Kanunun 4 üncü maddesinde ve diğer kanunlarda belirtilen ticari davalardan, konusu bir miktar para olan alacak, tazminat, itirazın iptali, menfi tespit ve istirdat davalarında, dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartıdır.

Arabulucuların görevlendirildikleri tarihten itibaren 6 hafta içinde arabuluculuk faaliyetini sonuçlandırmaları gerekmektedir. Söz konusu süre zorunlu hâllerde arabulucu tarafından en fazla iki hafta uzatılabilecektir.

2.2.3. Konkordato Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 14.02.2019 tarihinde yayınlanan 112 sayılı VUK Sirkülerinde konkordato sürecinde şüpheli alacak karşılığı uygulamasına yönelik olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

2.2.3.1. Geçici Mühlet Kararı Verilmesinin Sonuçları

Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmiş Alacaklar

Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi kapsamında karşılık ayrılmış ise mahkeme tarafından geçici mühlet kararı verilmesi, alacağa ilişkin şüphelilik durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmediğinden, daha önce ayrılan karşılığa ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmayacaktır.

Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar

2004 sayılı Kanunun 288. maddesi uyarınca, geçici mühlet kararı kesin mühletin hukuki sonuçlarını doğurmakta olduğundan ve geçici mühlet kararı ile birlikte takip yapılması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilecektir.

Geçici Mühletin Kaldırılarak Konkordato Talebinin Reddedilmesi

2004 sayılı Kanunun 287 ve 288. maddeleri uyarınca, geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin karar verilmiş olması durumunda;

- Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmeyecektir.

- Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise, ayrılmış olan karşılıkların geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu tabiidir.

2.2.3.2. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi ve Kesin Mühlet Sürecinde Şüpheli Alacak Uygulaması

Kesin Mühlet Kararı Verilmesi

2004 sayılı Kanunun 289. maddesi uyarınca, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması durumunda geçici mühlet verilmiş olan borçluya kesin mühlet verilmektedir. Bu aşamada, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğu kabul edilmekle birlikte, bu süreçte de alacaklılar tarafından dava veya icra süreçleri yürütülemediğinden daha önce ayrılmış olan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacaktır.

Borçlunun Mali Durumunun Düzelmesi Halinde Kesin Mühlet Kararının Kaldırılması

2004 sayılı Kanunun 291. maddesi uyarınca, konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleşmesi nedeniyle konkordato talebinin reddine karar verilmesi halinde;

- Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek olmayacaktır.

- Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu tabiidir.

Kesin Mühlet İçinde Konkordatonun Reddi ve İflasın Açılması

2004 sayılı Kanunun 292. maddesinde, iflasa tabi borçlu bakımından, kesin mühletin verilmesinden sonra ilgili maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflasına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda ilgili mevzuatına uygun olarak iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphecilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2.2.3.3. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi veya Reddedilmesi Durumu

Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi

2004 sayılı Kanunun 306. maddesi uyarınca, konkordatonun tasdiki kararında alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceğinin belirtilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, alacakların borçlu lehine vazgeçilen kısmı, değersiz alacak niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesi hükmüne uygun olarak yok edilecektir.

Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibariyle yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle

düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması) gerekecektir.

Konkordato Projesinin Reddedilmesi

2004 sayılı Kanunun 308. maddesi uyarınca, konkordatonun tasdik edilmemesi durumunda, mahkemenin konkordato talebinin reddine karar vermesi, bu kararın 288. madde uyarınca ilan edilerek ilgili yerlere bildirilmesi ile borçlunun iflasa tabi şahıslardan olması ve doğrudan doğruya iflas sebeplerinden birinin mevcut olması halinde, borçlunun iflasına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda da yukarıda (2.3) numaralı bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılması gerekecektir.

2.2.3.4. Diğer Hususlar

213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesinde şüpheli alacak uygulaması, alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine özgülenmiş olması nedeniyle, bu mahiyette olmayan alacaklar için önceki bölümlerde belirtilen doğrultuda şüpheli alacak uygulamasına gidilemeyeceği tabiidir.

213 sayılı Kanun uygulamasında, teminatlı alacaklarda şüpheli alacak karşılığı, teminattan geri kalan kısma inhisar ettiği için, konkordato uygulamasında da yukarıdaki bölümlerde belirtilen şüpheli alacak karşılığı ancak teminatı aşan kısım için uygulanacaktır.

213 sayılı Kanun uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Muaccel hale gelmediği için dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi geçici ve kesin mühlet sürelerine rastlayanlar, vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir.

2.3. Vazgeçilen Alacaklar

VUK'nun 324. maddesinde vazgeçilen alacaklar için; *"Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."* şeklinde bir açıklama yapılmıştır.

Bu açıklama borcundan kurtulan borçluya yönelik bir düzenlemedir. Buna göre, konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacakların alacaklı yönünden değersiz alacak hükümleri kapsamında incelenmesi gerekir.

3. Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması ve Yenileme Fonu Uygulaması

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satışında, bilançoda yer alan maliyet bedelleri ve birikmiş amortismanları satış kârının tespitinde dikkate alınacaktır. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) değerini hesaplarken maliyet bedelinden satış anına kadar biriken amortismanlar toplamını çıkarmak ve bu suretle ATİK'in net defter değerine ulaşmak gerekir. Satış bedeli ile net defter değeri arasındaki fark olumlu ise gelir, olumsuz ise gider kaydedilir.

Amortismana tabi olup dönem içinde satılan ATİK'lere satıldığı yıl (satıldığı tarihe kadar) amortisman ayırmak veya ayırmamak dönem sonu kârını etkilemez.

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Uygulamada yenileme fonu olarak adı yerleşen yukarıdaki Kanun maddesine göre; satılan bir ATİK'in

- Yenilenmesi zorunlu ise veya
- İşletme yönetimi tarafından bu yönde karar alınırsa (satış kârının fona alınması ve benzer mahiyette alınacak yeni ATİK'in amortismanında kullanılması yönünde bir yönetim kurulu kararı)

satıştan elde edilen kâr, bilançonun pasifinde "Kâr Yedekleri" hesap grubunda üç yıl süre bekletilir. 7338 Sayılı Kanun'un 36. maddesi ile yapılan değişiklik ile birlikte üç yıllık sürenin satışın yapıldığı tarihi takip eden üç yıl olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örneğin, 2023 yılı içinde fon hesabına alınan satış kârı en fazla 31.12.2026 tarihine kadar fon hesabında tutulur ve bugün itibariyle kullanılmazsa gelir hesabına kaydedilir Maliye İdaresi yorumu ile uygulamada yerleşik olan görüş üç yılı hesap ederken, satışın yapıldığı yılı birinci yıl olarak kabul etmektedir.

XI. GİRİŞİMCİLİĞİN DESTEKLENMESİNE DAİR BAZI VERGİSEL DÜZENLEMELER

XI. GİRİŞİMCİLİĞİN DESTEKLENMESİNE DAİR BAZI VERGİSEL DÜZENLEMELER

1. Girişim Sermayesi Fonu

Girişim sermayesi yatırım fon veya ortaklıklarına sermaye koyan işletmelerin ve kişilerin vergisel açıdan teşvikine yönelik bazı mühim düzenlemeler mevcuttur. Girişim Sermayesi Fonu müessesesi VUK'nun 325/A maddesinde düzenlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

GVK'nun "Diğer indirimler" başlıklı 89. maddesinin 12. bendi uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler VUK'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmını gelir vergisi matrahından indirim konusu yapabileceklerdir.

Yine KVK'nun 5/1/a-3 maddesi uyarınca, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlenmesinden kaynaklanan değer artış kazançları kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer indirimler" başlıklı 10/g maddesi uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmını kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapabileceklerdir.

2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

GVK'nın mükerrer 20. maddesinde "Genç girişimcilerde kazanç istisnası" düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye ilişkin 292 Sıra No.lu GVK Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.

- Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti nedeniyle adına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş,
- Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış,

tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının GVK'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu tutar, 2024 yılı için 230.000,00 TL, 2025 yılı için 330.000,00 TL, 2026 yılı için 400.000 TL'dir.

Bu istisnanın, GVK'nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, GVK'nun 94. maddesinin birinci fıkrası kapsamında bulunanlar tarafından, istisnadan yararlananlara tevkifat kapsamında ödeme yapılması durumunda, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun mükerrer 20. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir." hükmü gereği, istisnaya konu kazancın elde edilmesi sırasında tevkif edilen vergilerin tamamı beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

XI. GİRİŞİMCİLİĞİN DESTEKLENMESİNE DAİR BAZI VERGİSEL DÜZENLEMELER

Mükellefler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirimi tablolarına istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılır.

İstisnadan yararlanan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının (basit usulde vergilendirilenler, GVK'nun 42. maddesi kapsamında kazanç elde edenler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) geçici verginin hesabında da söz konusu istisnayı dikkate alacakları tabiidir.

Kazanç istisnasından yararlanan mükellefler beyana tabi başka bir gelirlerinin olması durumunda da ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilirler.

3. Bireysel Katılım Sermayesi

4059 sayılı Kanunun Ek-5. [58] maddesinde Bireysel Katılım Sermayesinin (BKS) yasal alt yapısı oluşturulmuş, GVK'nda yapılan düzenleme ile de BKS'ne vergi desteği sağlanmıştır. BKS hakkında çıkarılan yönetmelikte, yüksek risk içermesi nedeniyle finansmana erişimde sıkıntı yaşayan başlangıç veya büyüme aşamasındaki girişimler için finansal bir araç olan bireysel katılım sermayesinin desteklenmesine, bireysel katılım yatırımcılarının ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253. maddesine tabi kişi, kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin izlenmesine, denetlenmesine ve sona ermesine ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

GVK'nun Geçici 82. maddesine göre, **31/12/2027 tarihine kadar,**[59] 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253. maddesi kapsamına giren **bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler,** bu maddenin yürürlüğe girdiği (Geçici 82. madde 29.06.2012 günü yürürlüğe girmiştir) tarihten sonra iktisap ettikleri **tam mükellef anonim şirketlere ait** iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları **hisselerin tutarlarının %75'ini** yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran **%100** olarak uygulanır. **Yıllık indirim tutarı 2.500.000 TL'yi aşamaz**. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen **yeniden değerleme oranında artırılarak** dikkate alınır.

Bireysel Katılım Yatırımcısı (B.K.Y.) olarak faaliyette bulunan gerçek kişilerin vergi desteğinden yararlanabilmeleri için **B.K.Y. lisansına sahip olması** ve lisans kapsamında ortaklık kurdukları kurumlar tarafından yapılacak faaliyetleri beyan etmeleri şartı aranır.

GVK Geçici 82. maddede yer verilen indirimine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Bireysel katılım yatırımcısı, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253. maddesi kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca devlet desteklerinden yararlanmaları için kendilerine lisans verilecek olan, kişisel varlıklarını ve/veya tecrübe ve birikimlerini başlangıç veya büyüme aşamasındaki girişimlere aktaran gerçek kişi yatırımcılardır.

15.02.2013 tarihli Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde iktisap edilen;

- Tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin %75'i,
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin %100'ü,

58 4059 sayılı Kanunun "Bireysel Katılım Sermayesi" başlıklı Ek-5. Maddesi 09.07.2018 tarih ve 3.Mükerrer 30473 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 703 sayılı KHK'nın 16/ç maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 259. Maddesi "Bireysel Katılım Sermayesi" başlığı altında ihdas edilmiştir. Buna göre, GVK Geçici 82. Maddede 4059 sayılı Kanunun mülga ek-5. maddesine yapılan atfın yürürlükteki güncel mevzuatta karşılığı 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253. Maddesinde yer bulmuştur.

59 GVK Geçici 82. Madde 31.12.2017 tarihine kadar iktisap edilen hisse senetleri için geçerliydi. Söz konusu düzenleme önce 01.01.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/11176 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler (melek yatırımcı) için geçerli olan indirim uygulamasının süresi 31.12.2022 tarihine kadar (bu tarih dahil), daha sonra 3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle 31/12/2027 tarihine kadar uzatılmıştır.

XI. GİRİŞİMCİLİĞİN DESTEKLENMESİNE DAİR BAZI VERGİSEL DÜZENLEMELER

söz konusu iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması şartıyla, bireysel katılım yatırımcısı indirimi olarak yıllık beyanname ile bildirilen kazanç ve iratlardan indirilebilecektir.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden yararlanılabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:

- Tam mükellef gerçek kişi olunması
- İştirak hisselerinin iktisap edilmesinden önce Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan bireysel katılım yatırımcısı lisansı alınması
- Tam mükellef bir anonim şirkete ait iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) süreyle elde tutulması
- Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe göre Müsteşarlık tarafından belirlenen alanlarda yatırım yapılması ve bu yatırımın Müsteşarlıkça mevzuata uygun bulunması

İki yıllık elde tutma süresi, girişim şirketi adına Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğin 25. maddesi kapsamında açılan ortaklık banka hesabına nakdi sermayenin yatırıldığı tarihte başlayacaktır.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden aşağıdakilerin yararlanması mümkün bulunmamaktadır:

- Dar mükellef gerçek kişiler
- Dar mükellef kurumlara iştirak eden tam mükellef gerçek kişiler

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden, indirime konu iştirak hisselerinin iktisap edildiği vergilendirme dönemine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

VUK'nun 279. maddesinde hisse senetlerinin alış bedeliyle değerleneceği hükme bağlandığından, bireysel katılım yatırımcısı indirimine konu anonim şirket hisse senetlerinin indirime esas tutarlarının tespitinde alış bedellerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Beyana tabi kazanç ve iratlardan bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 2.500.000 TL'nı aşamayacaktır. Hisselerin iktisap edildiği döneme ilişkin beyannamede bildirilen kazanç ve iradın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarlar, izleyen yıllarda VUK'na göre ilgili yıllar için hesaplanan yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu indirim uygulamasından, 31/12/2027 tarihine kadar gerçekleştirilecek yatırımlarla ilgili olarak yararlanılabilecektir.

XII. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU

1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)'na ekli;

- (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,
- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,
- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir.

ÖTVK'na ekli listelerde yer alan mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalardır. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında bu Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTVK'nun uygulanmasında hüküm ifade etmez.

Kanuna ekli listelerde yer alan ürünler:

- (I) sayılı liste A ve B cetvelinden oluşmaktadır. A cetvelinde uçak benzini, kurşunlu süper benzin, kurşunlu normal benzin, doğal gaz, fuel oiller, jet yakıtı ve motorin gibi çeşitli petrol ürünleri yer alırken, B cetvelinde daha çok benzol, toluol, solvent, vernikler, heptan, hekzan, pentan, eter, incelticiler ve benzeri ürünler yer almaktadır.
- (II) sayılı listede motorlu araçlar yer almaktadır. Sadece (II) sayılı listede yer alan motorlu araçlar ÖTV'ne tabi olacaktır. Örneğin; otobüs, minibüs ve midibüs, binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, cipler, motorlu karavanlar, motosikletler, mopedler, skuterler, helikopterler, uçaklar, yolcu ve gezinti gemileri, yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri ÖTV'ne tabidir.
- (III) sayılı listede tütün mamulleri, bira, şarap gibi alkollü içecekler ile kolalı gazozlar gibi alkolsüz içecekler yer almaktadır.
- (IV) sayılı listede kürk, elmas, kıymetli taşlar, altın-gümüş kaplamalı çatal bıçak takımları gibi lüks tüketim maddeleri, parfüm, cilt bakımı müstahzarları ve manikür aletleri gibi kozmetik ürünler ile buzdolabı, klima, çamaşır makinesi ve bulaşık makinesi gibi dayanıklı tüketim malları, cep telefonu ve benzerleri ürünler yer almaktadır.

2. Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

ÖTV'ni doğuran olay;

- Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,
- Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslim edilmesi süregelen veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, (I), (II) ve (IV) sayılı listelerdeki malların alıcıya, (III) sayılı listedeki malların komisyoncuya veya konsinyi işletmeye teslimi, [60]
- İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

ÖTVK'na ekli (I) sayılı listede yer alan malların Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca el konulan veya Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinden Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından belirlenen zorunlu standartlara uymayanlarının rafinerilere teslim edilmesi halinde vergiyi doğuran olay, bu malların rafineriler tarafından tesliminde gerçekleşir ve verginin mükellefi bu teslimi gerçekleştirenlerdir.

ÖTV uygulaması için önem taşıyan bazı kavramların tanımlarına aşağıda yer verilmiştir:

60 15/4/2021 tarihli ve 7316 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle, bu bentte yer alan "satışlarda malların alıcıya teslimi" ibaresi "satışlarda, (I), (II) ve (IV) sayılı listelerdeki malların alıcıya, (III) sayılı listedeki malların komisyoncuya veya konsinyi işletmeye teslimi" şeklinde değiştirilmiştir.

- İthalat: Verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişini,

- İlk iktisap: (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,

- Kayıt ve tescil: Motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescilini,

- Motorlu araç ticareti yapanlar: (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu nitelikte oldukları tespit edilenleri,

- Teslim: Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini,

ifade eder.

Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci ya da sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış sayılır.

Aşağıdaki haller de ÖTV uygulamasında teslim sayılır:

- Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi

- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri

3. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu

ÖTV'nin mükellefi ÖTVK'na ekli;

- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelere dair ÖTV Uygulama Genel Tebliğlerinde, işleme taraf olanların müteselsil sorumluluğu hakkında çeşitli özel düzenlemeler yapmıştır.

4. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar

4.1. İhracat İstisnası

1. ÖTV Kanunu'na ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

2. Bu Kanuna ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların, Gümrük Kanunu'nun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi vergiden müstesnadır.

3. İhraç edilen veya Gümrük Kanunu'nun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya veya gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına mal teslim edenlere iade edilir. Maliye Bakanlığı, bu mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

4.2. Diplomatik İstisna

Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi ile ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'deki uluslararası kuruluşlar ve bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları tarafından Türkiye'de görevde bulundukları süre içinde kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi ile ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'deki uluslararası kuruluşlar ve bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları tarafından Türkiye'de görevde bulundukları süre içinde kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır.

4.3. Diğer İstisnalar

ÖTVK'nun 7. maddesinde düzenlenen istisnalardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

1. ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan malların;

- Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Millî İstihbarat Teşkilatı'nın ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi,

- Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi,

- Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 16/A maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu bentte sayılanlara bedelsiz teslimi

vergiden istisnadır.

2. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi yerli katkı oranı en az %20 olan mallardan;

- 87.03 (hesaplanması gereken ***ÖTV ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç*** 2026 yılı için 2.873.972 TL, 2025 yılı için 2.290.200 TL, 2024 yılı için 1.591.200 TL, 2023 yılı için 1.004.200 TL, 2022 yılı için 450.500 TL,2021 için 330.800 TL 2020 için 303.200 TL, 2019 için 247.400 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı %90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

- 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm3'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dahil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,

- 87.03 (hesaplanması ***gereken ÖTV ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli*** 200.000 TL'yi aşanlar hariç 2026 yılı için 2.873.972 TL, 2025 yılı için 2.290.200 TL, 2024 yılı için 1.591.200 TL, 2023 yılı için 1.004.200 TL, 2022 yılı için 450.500 TL, 2021 için 330.800 TL 2020 için 303.200 TL, 2019 için 247.400 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11

G.T.İ.P. numaralarında yer alanların bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

- Bu bendin (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu G.T.İ.P. numaralarında yer alan malları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından,

- Yukarıda (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malul ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malul ve engelliler tarafından,

on yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisnadır.

3. ÖTVK'nun 7. maddesinin birinci fıkrasının (3) no.lu bendi uyarınca;

- (II) sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı,

- (II) sayılı listede yer alan malların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabı,

- (II) sayılı listedeki 8701.20, 87.04, 87.05 ve 87.09 GTİP numaralarında yer alan malların, münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ilk iktisabı,

- (II) sayılı listede yer alan ve yerli katkı oranı en az %40 olan mallar ile 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan "- Yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)" satırındaki motorlu taşıtların, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan taşıtların, Millî Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı tarafından münhasıran millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ilk iktisabı,

4. (IV) sayılı listedeki 9302.00.00.00.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilâtı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne teslimi veya bunlar tarafından ithali,

5. (IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,

6. Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrası [(3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi ve (7) numaralı bendi kapsamında ithal edilen eşya ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendi kapsamında ithal edilen bu Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P numarasında "-Diğerleri" satırı altında yer alan mallardan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi dahil gümrük vergilerine ilişkin istisna uygulanmaması durumunda belirlenecek gümrüklenmiş değeri 200.000 TL'yi aşanlar hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali (Bu Kanunun 5 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

7. Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar,

8. (II) sayılı Listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm^3'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm^3'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, Terörle Mücadele Kanunu'nun ek 1. maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,

Vergiden müstesnadır.

5. Verginin Tecili

5.1. İmalatta Kullanılan (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini

ÖTVK'nun 8. maddesinin (1) numaralı fıkrası ile bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur. Söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren on iki ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilir. Bu hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile alıcıdan tahsil edilir. Ancak, tecil edilen verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile alıcıdan tahsil edilir.

5.2. İhraç Kayıtlı Teslimler

İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir. İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

6. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

ÖTV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.

ÖTV beyannamelerinin verilme zamanı ve ödeme süreleri rehberin "Bazı mali yükümlülüklere ait beyan ve ödeme süreleri" bölümünde tablo şeklinde verilmiştir.

XIII. DAMGA VERGİSİ KANUNU

1. Damga Vergisinin Konusu

Damga Vergisi Kanunu (DVK)'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

Yabancı memleketlerle Türkiye`deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye`de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.

2. Verginin Mükellefi

Damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini, Türkiye`de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.

3. Kağıtların Mahiyetlerinin Tayini

Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.

4. Kâğıt Nüshalarının Birden Fazla Olması

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtlardan, **maktu** vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir. Şu kadar ki, poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.

01.04.2010 tarihinde yayınlanan DV-19/2010-1/ Sayılı DVK Sirküleri'nde; DVK'nun konusuna giren kâğıtların vergilendirilmesinde nüsha ve suret ayrımlarında yaşanan tereddütlerin giderilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. DVK uygulamasında aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/taraflarınca ayrıca imzalanmış [61] olan kâğıtların her biri nüshadır. Bu kapsamda nüshalar, belli bir hususu ispat ve belli etmek üzere müstakilen ve aynı zamanda farklı mekanlarda ibraz edilebilir mahiyette olan kağıtlardır.

Suret ise aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kâğıtları ifade etmektedir. Taraf/taraflarınca düzenlenerek imzalanmış, diğer bir ifadeyle hukuken tekemmül etmiş bir kâğıdın usulüne uygun olarak çıkarılmış, ancak taraflarınca ayrıca imzalanmamış örnekleri surettir.

Kâğıtların **fotokopi ile çoğaltılmış** örneklerinin de **"Aslına uygundur" ya da "Aslı gibidir"** şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini (kâğıdın taraflarından sadece birisi olan ve "aslı gibidir" kaşesi ile onaylayanın imza ve şirket kaşesini) ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

5. Bir Kâğıtta Birden Fazla Akit veya İşlem Olması

Bir kâğıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kâğıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır.

6. Birden Fazla İmzalı Kağıtlar

Kağıtlara konulan imzanın birden fazla olması verginin tekerrürünü gerektirmez. Ancak maktu vergiye tabi olup müteaddit kişilerin imzasını taşıyan makbuz ve ibra senetlerinin damga vergisi imza adedine göre alınır. Nispi vergiye tabi ve birden fazla kişinin imzasını taşıyan makbuz ve ibra senetlerinde her imza sahibine ait olan hisse ayrıca belli edilmiş ise, vergi hisselere göre ayrı

61 6728 sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinde Damga Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinde yapılan değişiklik öncesinde, bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabi tutulmaktaydı.

ayrı ödenir. Şu kadar ki, bir resmi daire veya bir gerçek veya tüzel kişi adına kağıtlara konulan birden fazla imza bir imza hükmündedir.

7. Belli Para Gösterme Mecburiyeti

DVK'nun 11. maddesi hükmü ile aşağıda belirtilen kağıtlarda belli para gösterilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

- Cari hesap şeklinde açılan krediler
- Her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler (İskonto ve iştira (satın alma) senetleri taahhütnamesi -Dispans- dahil) ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesiyle ilgili bütün kağıtlar
- Matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde

ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburidir.

Gösterilmediği takdirde bu kağıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır.

Bu vergi ve cezanın ödenmesinde mukriz (ödünç para veren) ve müstakrizlerle temlik eden ve adına temlik yapılan şahıslar ve müesseseler müteselsilen sorumludurlar. Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır.

8. Azami Tutardan Vergi Alınan Sözleşmelerde Bedelin Artması Halinde Vergileme

DVK'nun 14. maddesine göre, her bir kâğıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 2019 yılı için 2.642.810,00 TL, 2020 yılı için 3.239.556,40 TL, 2021 yılı için 3.534.679,90 TL, 2022 yılı için 4.814.234,00 TL, 2023 yılı için 10.732.371,80 TL, 2024 yılı için 17.006.516,30 TL, 2025 yılı için 24.477.478,90 TL, 2026 yılı için 29.115.961,10 TL'nı aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranında artırılır. Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabi olacaktır.

Azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır.

9. Kira Sözleşmelerinde Özellik Arz Eden Durumlar

Kira sözleşmesinde damga vergisinin hesaplanabilmesi için sözleşme süresinin bilinmesi gereklidir. Kira sözleşmelerinde damga vergisi oranı binde 1,89'dur. Sözleşmenin adi kefil tarafından da imzalanması durumunda bu oran binde 11,37, müteselsil kefil veya müşterek borçlu tarafından da imzalanması durumunda binde 9,48 olur. Brüt kira bedeli, kira süresi ve damga vergisi oranı ile çarpılarak damga vergisi tutarı hesaplanır. (Örneğin; bir iş yeri aylık 1.000 TL'den 4 yıl süre ile kiralandıysa, bu kira sözleşmesinde damga vergisi matrahı: (1.000 TL x 12 ay) x 4 yıl = 48.000 TL'dir. Kira sözleşmesi bir nüshadan fazla düzenlenmiş ise sözleşmenin sadece tek bir nüshasının damga vergisine tabi tutulması gerekecektir.

10. Damga Vergisinde İstisnalar

Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisinden müstesnadır. Mükellefler, herhangi bir kâğıt imza ettikleri zaman DVK'nin (2) numaralı tablosunu da incelemelidirler. Çünkü, (2) sayılı tabloda birçok kâğıt damga vergisinden istisna tutulmaktadır. Örneğin: Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri damga vergisinden istisnadır. Bununla birlikte, diğer birçok Kanunda yer alan hükümler nedeniyle de Damga Vergisi istisnası gündeme gelebilmektedir. Damga vergisi kanununda ihracatı ve yatırımları teşvik edici pek çok istisna düzenlemesine yer verilmiştir.

Diğer taraftan özel bazı kanunlarda da damga vergisi istisnası düzenlemeleri olabilmektedir. Örneğin 5746 sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.

11. Yabancı Para Üzerinden Düzenlenen Kâğıtlar

Yabancı para cinsinden yapılan sözleşmelerde, hesaplamada esas alınması gereken kur, sözleşmenin yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz satış kurudur.

XIII. DAMGA VERGİSİ KANUNU

12. Yabancı Ülkelerde Düzenlenen Kâğıtlar

Damga vergisi, ulusal sınırlar içinde uygulanan bir vergi olması nedeniyle yurtdışında düzenlenen kâğıtların, Türkiye'de vergilendirilmesi konusu önem taşımaktadır. Damga vergisi Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde düzenlenen ve Kanun kapsamına giren kâğıtlardan alınır. Yabancı ülkelerde düzenlenen aynı mahiyetteki kağıtlardan alınması söz konusu değildir. Kâğıdı düzenleyenlerin ikametgahları veya tabiiyetlerinin vergilendirme açısından bir önemi yoktur. Bu nedenle Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunanların yabancı ülkelerde düzenledikleri kağıtların vergilendirilmesi mümkün değildir.

Yabancı bir ülkede düzenlenmekle birlikte Türkiye'ye gönderilen ve Türkiye'de devir ve ciro işlemine konu olan, ya da **resmi daireye ibraz edilen veya hükmünden Türkiye'de herhangi bir şekilde yararlanılan** kağıtlar damga vergisine tabidir. Örneğin: Yurt dışında mukim ve banka veya benzeri finans kurumu olmayan bir şirketten kredi alınması halinde söz konusu kredi sözleşmesi damga vergisine tabidir ve Türkiye'deki firma bu damga vergisini damga vergisi beyannamesi ile beyan ederek ödemekle mükelleftir.

13. Verginin Ödenmesi

Aşağıdaki kurum ve kuruluşların sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

- Katma Bütçeli İdareler
- İl Özel İdareleri-Belediyeler
- Döner Sermayeli Kuruluşlar
- Bankalar
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri
- Devlet ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştirakleri
- Özerk Kuruluşlar
- Diğer Kamu Kurumları
- Anonim Şirketler

sürekli damga vergisi yükümlülüğü olan kuruluşların her yıl tuttuğu diğer defterler yanında bir de damga vergisi defteri tutması ve bu defteri zamanında notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirmesi gerekmektedir.

Bu defterlerde sıra numarasını, damga vergisine konu işlemin ve düzenlenen kâğıdın niteliğini ve damga vergisi tutarını göstermeye özel çizgiler ve cetvel vardır. Her ay, o ay içinde ödenmesi gereken vergilerin toplamı hesaplanır ve defterde kaydedilerek gösterilir.

Sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunanlar, yapılan vergiye tabi işlemler için hangi kağıtlar düzenleniyorsa bu kâğıt üzerine, "TL damga vergisi tarafımızdan makbuz karşılığı ödenecektir. Defter sıra no:....." biçiminde bir kayıt koyacaklardır. Bu kaydın yapılmasını kolaylaştırmak için bu kaydı gösteren bir kaşe hazırlanması ve düzenlenen kâğıdın üzerine bu kaşenin basılması önerilmektedir. Yapılan bu kaydın altına mükellefin unvanına dair kaşenin vurulması, unvanın altının mükellefi temsil eden kişiler tarafından imzalanması gerekmektedir.

Sürekli damga vergisi mükellefiyeti olan yükümlüler, bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisini, ertesi ayın 26. günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine bir beyanname ile bildirirler ve 26. günü akşamına kadar öderler.

Makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yoksa damga vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Sürekli damga vergisi mükellefleri ile ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisi bulunmaması halinde, keyfiyeti bir yazı ile vergi dairesine bildirmeleri zorunluluğu bulunmamaktadır.

XIV. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU

1. Verginin Konusu

MTV Kanunu'nun 5. ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yazılı olan;

- Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları
- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler

MTV'ne tabidir.

2. Verginin Mükellefi

MTV'nin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

3. İstisnalar

Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır:

- Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (Bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç)
- Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (Fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar
- Engellilik oranları % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar.
- Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar

MTV ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri, bu MTVK'na hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Bu Kanunda yer almayan istisna ve muaflıklar hükümsüzdür. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

4. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

4.1. Mükellefiyetin Başlaması

MTV mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar.

Şu kadar ki mükellefiyet;

- Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren,
- Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren,

nazara alınır.

Bu durumda, yeni kayıt ve tescil 30.06.2025 itibariyle yapılırsa, yılın ilk altı ayı için de mükellefiyet doğacaktır. Oysa sadece bir gün sonra (01.07.2025) yeni kayıt ve tescil yapılırsa, mükellefiyet yılın ikinci yarısı için söz konusu olacaktır.

4.2. Mükellefiyetin Sona Ermesi

Motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline ait kayıtlarının silinmesi halinde, silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer.

4.3. Verginin Ödeme Süreleri

Motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin arttırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit yeni duruma göre ödenir.

5. Vergiye Etki Eden Değişiklikler

Yıl içinde taşıtın vergilendirilmesine esas olan model yılı, cinsi, motor silindir hacmi, azami toplam ağırlığı ve azami kalkış ağırlığı gibi unsurlarından herhangi birisinde, verginin artırılması veya azaltılmasını gerektiren bir değişiklik olduğu takdirde, bu değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır ve vergi, yeni duruma göre ödenir. Taşıtların tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğu kabul edilir.

6. Güncel Motorlu Taşıtlar Vergisi Tutarlarını Gösterir Tablo

2026 yılında geçerli olacak MTV tutarları çalışmanın "Pratik Bilgiler" bölümüne ek yapılmıştır.

XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)

XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)

Bu bölümde, uygulamada emlak vergisi olarak adlandırılan "bina vergisi" ve "arazi vergisi" yanı sıra "Değerli Konut Vergisi" ele alınacaktır.

1. Bina Vergisi

1.1. Verginin Konusu

Türkiye sınırları içinde bulunan binalar Bina vergisine tabidir. Bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerek su üzerinde sabit inşaatın hepsini kapsar. VUK'nda yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzeri bina sayılmaz.

1.2. Matrah ve Nispet

Bina vergisinin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Sabit istihsal tesisatına ait değerler vergi matrahına alınmaz. Bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

1.3. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi

Bina vergisi mükellefiyeti;

- Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,
- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,
- Muafiyetin sukut ettiği tarihi,

takip eden bütçe yılından itibaren başlar. Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.

Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce, keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.

1.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku

Bina vergisi, ilgili belediye tarafından;

- Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,
- 33. maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,
- 33. maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29. maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29. maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır. Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.

2. Arazi Vergisi

2.1. Verginin Konusu

Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisine tabidir. Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile belli olur. Aksine hüküm olmadıkça Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar.

XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)

2.2. Arazi Vergisinde İstisna

Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk lirası arazi vergisinden müstesnadır. Bu miktarı üç misline kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerlerde araziler emlak vergisinden muaftır. Bu hükmün tatbikatında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak nazara alınır. İstisna, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı nazara alınmak suretiyle uygulanır.

2.3. Matrah ve Nispet

Arazi vergisinin matrahı arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

2.4. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi

Arazi vergisi mükellefiyeti;

- Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,

- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,

- Muafiyetin sukut ettiği tarihi,

takip eden bütçe yılından itibaren başlar.

Vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet bu olayın vuku bulduğu tarihi takiben taksitten itibaren sona erer.

Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.

Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz. Üzerine bina yapılan arsanın Arazi Vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren sona erer.

2.5. Verginin Tarh ve Tahakkuku

Arazi vergisi, ilgili belediye tarafından;

- Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

- Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,

- 33. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29. maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29. maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe sınırları içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.

3. Bildirim Verilmesi Gereken Haller ve Süresi

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Beyanname Verme

XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)

Süresi''ni düzenleyen 23. maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiştir. 2002 yılından itibaren yapılan bu düzenleme ile genel beyan esasına göre dört yılda bir gayrimenkul sahiplerinden beyanname alınması uygulaması kaldırılmış olup, bildirim verilmesi uygulamasına geçilmiş bulunmaktadır. Buna göre, mükellefler sahip oldukları bina, arsa ve araziler için 2002 yılında ve takip eden yıllarda genel beyanda bulunmayacaklar ve beyanname vermeyeceklerdir. Emlak vergisi mükelleflerinin sadece aşağıdaki hallerde bildirim vermeleri gerekmektedir.

- Yeni inşa edilen binalarda inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı,

- Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin 1 ilâ 7 numaralı fıkralarında belirtilen vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hallerinde, değişikliklerin meydana geldiği,

bütçe yılı içerisinde emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye ''Emlak Vergisi Bildirimi''ni vermeleri gerekmektedir.[62]

Ancak, yukarıda (a ve b bentlerinde) belirtilen değişikliklerin bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmesi halinde bildirim, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde ilgili belediyeye verilecektir.

Geçici ve daimî muafiyetten yararlanan bina, arsa ve araziler için de bildirim verilmesi gerekmektedir. Devlete ait araziler için ise bildirim verilmesi söz konusu değildir. Bildirimlerden damga vergisi alınması söz konusu değildir. Mükelleflerce aynı belediye ve mücavir alan sınırları içinde aynı yıl içinde iktisap olunan aynı cins birden fazla gayrimenkulün tek bildirim ile bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Elbirliği (iştirak halinde) mülkiyetinde ortaklar müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi münferiden de bildirim verebilirler. Paylı (müşterek) mülkiyette ise, her bir ortak tarafından belirlenmiş paylar için ayrı ayrı bildirim verilmesi gerekmektedir.

Mükellefler tarafından verilen bildirimler, sicil defterine kaydedilecek ve bildirimin ilgili bulunduğu dönemden sonra yapılacak tarhiyatlar sırasında, bina, arsa ve araziye ilişkin olarak söz konusu bildirimlerde yer alan bilgiler dikkate alınacaktır. Yeni bir bildirimin verilmesi gerektiği durumlarda ise, en son verilen bildirimlere göre işlem yapılması gerekmektedir.

4. Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler

Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde, vergi değerini tadil eden sebepler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir)

- Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması

- Bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur)

Arazinin hal ve heyetinde değişik olması:

- Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;

- Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;

- Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi;

- Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi;

- Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi;

62 Kanunun ''Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler'' başlıklı 33. maddesinin (7) no.lu bendine göre **''mükellefın değişmesi''** vergi değerini (emlak vergisine esas değeri) tadil edilecek bir sebeptir. Diğer bir ifadeyle, **takvim yılı içinde taşınmazı satın alan kişi** içinde bulunulan yıla ait vergiden (emlak vergisinden) mükellef değildir. Taşınmazı satan kişi bu yıla ait vergiyi (emlak vergisini) ödemekle mükelleftir. Bununla birlikte taşınmazı satın alan kişi aynı yıl içinde emlak vergisine yönelik olarak bildirim vermekle sorumludur ve bu kişinin vergi mükellefiyeti (emlak vergisi mükellefiyeti) ertesi yıldan itibaren başlayacaktır. Aynı zamanda bu kişi ertesi yıl ödenecek değerli konut vergisinden de mükellef olacaktır Tabii ki taşınmazı satan kişi satış yaptığı yıldaki değerli konut vergisini ödemekle mükelleftir.

- Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi;
- Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir).
- Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması.

Yukarıda maddeler halinde belirtilen vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana gelmesi halinde belirtilen süreler içinde bildirim verilmesi gerekmektedir.

5. Satın Alınan Gayrimenkulün Emlak Vergisinin Hangi Değer Üzerinden Hesaplanacağı

Satın alınan gayrimenkulün, emlak vergisi mükellefiyeti izleyen yıldan itibaren başlar. Alıcı, gayrimenkulü aldığı yıl için emlak vergisi ödemez. Ancak, yıl içinde satın alınan gayrimenkul için, "yıl sonuna kadar", yılın son üç ayı içinde satın alınan gayrimenkuller için de satın alma tarihinden itibaren "üç ay içinde" ilgili belediyeye "emlak vergisi bildirimi" verilmesi gerekir. (EVK madde 23/b ve üçüncü fıkrası ile 33/6. maddesi gereği) Emlak Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak şartıyla, alınacak vergiler hakkında Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Emlak Vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi durumunda, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyaı cezası ve ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir. Diğer taraftan cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesilmesi gerekir. Bu durumda, bina, arsa ve arazi bildirimlerinin kanuni süresinden sonra verilmesi halinde mükellefiyetin başlangıç yılı için ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezası kıyaslanarak miktar itibarıyla ağır olanı kesilir, verginin ziya uğratıldığı diğer yıllar için ise sadece vergi ziyaı cezası kesilir.

Ödenecek olan emlak vergisi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi hükmüne göre vergi değeri üzerinden hesaplanır. 2026 yılı bakımından ayrıca Kanunun geçici 23 üncü maddesi dikkate alınacaktır.

Vergi değeri;

a) Arsa ve araziler için, VUK'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,

Hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle bulunur.

33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı VUK'nun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle dikkate alınır.

Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz.

Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen artış oranını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye

grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.

5766 sayılı Kanunun 11. maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda yapılan düzenlemelere göre; menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesi zorunludur. Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Tapuda yapılan işlemden sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının anlaşılması durumunda aradaki farka isabet eden miktar tarh edilecek. Tapu ve kadastro harcında, vergi ziyaı cezası yüzde 25 olarak uygulanacaktır. Tapuda yapılan işlemden sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyaı cezası bir kat uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz.

6. Emekli, Gazi, Şehit Dul ve Yetimleri, Engelliler ve Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Emlak Vergisi Uygulaması

Emlak vergisinin konusu Kanunun 1. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre bina vergisine tabidir. Bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin değişik ikinci fıkrasında, "Cumhurbaşkanı, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu yetkiye istinaden indirimli (sıfır oranlı) bina vergisi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca 38, 39, 43, 44, 45, 47 ve 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri ile belirlenmiştir.

Kırsal Mahalle ve Kırsal Yerleşik Alanı Olarak Tespit Edilen Yerlerde Emlak Vergisi

15.04.2021 tarih ve 31455 sayılı Resmî Gazete'de "Kırsal Mahalle ve Kırsal Yerleşik Alan Yönetmeliği" uyarınca Kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerlerde;

- Gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan bina, arsa ve araziler ile mesken amaçlı kullanılan binalar ve zirai istihsalde kullanılan bina, arsa ve araziler emlak vergisinden muafiyet,

- Ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan bina, arsa ve araziler için emlak vergisi %50 indirim uygulanır.

"Kırsal mahalle" ve "Kırsal yerleşik alan" aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Kırsal mahalle: 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun ek 3. Maddesi kapsamında belirlenen mahalle

Kırsal yerleşik alan: 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun ek 3. Maddesi kapsamında belirlenen ve tamamı kırsal mahalle olarak tespit edilmeyen mahallelerde on bin metrekareden az olmamak kaydıyla belirlenen alan

7. Bina Vergisi Hesaplanması

Yukarıda da açıklandığı üzere, bina vergisinin matrahı, Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen vergi değeridir. Binalarda vergi değeri hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)

Vergi değeri; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ve takdir olunan arsa payı değeri ile Emlak Vergisi Kanunu'nun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılarak hesaplanan bedeldir.

Ev ve iş yerlerinin emlak vergisi hesaplanırken, aşağıdaki bilgilere de ihtiyaç duyulacaktır:

- Evin ya da iş yerinin üzerine inşa edildiği arsanın metrekare birim değeri ve arsa payının kaç metrekare olduğu
- Evlerin ve binaların; betonarme, karkas, yığma ya da ahşap olma durumu ve inşaat sınıfına göre belirlenen metrekare maliyet bedeli
- Dairenin dıştan dışa yüzölçümü
- Aşınma payı indirimi
- Kalorifer ve asansör farkı

Binanın vergi değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

- Binanın (dairenin) dıştan dışa yüzölçümü, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam ile çarpılacaktır.
- Bu çarpım sonucu bulunacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı eklenecektir. Eklenecek asansör farkının oranı %6, kalorifer veya klima farkının oranı %8'dir.
- Bulunan toplam değerden, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31. maddesine göre çıkarılan yönetmeliğin 23. maddesinde belirtilen aşınma payı düşülecektir.
- Aşınma payı düşüldükten sonra kalan değere, arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave olunacaktır.

1- İnşaatın metrekare maliyet bedeli

2- Binanın dıştan dışa yüzölçümü

3- Binanın inşaat maliyet bedeli (1x2)

4- Kalorifer/klima farkı (3x%8)

5- Asansör farkı (3x%6)

6- Binanın kalorifer, klima ve asansör dahil inşaat maliyet bedeli (3+4+5)

7- Aşınma payı indirimi (6 x % ...yönetmeliğe göre tespit edilecektir.)

8- Binanın inşaat maliyet bedeli (6-7)

9- Asgari ölçülere göre bulunan arsa değeri

10- Binanın vergi değeri (Emlak vergisi matrahı) (8+9)

Emlak vergisi matrahına uygulanacak oran; meskenlerde binde 1, diğer binalarda binde 2'dir. Bu oranlar, büyükşehir belediyesi sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanır. Bu çerçevede, büyükşehir belediyesi sınırları ve mücavir alanları içindeki konutlar için binde 2, diğer binalar için binde 4'tür. Bulunan bu vergi değeri devam eden yıllarda, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi gereği, her yıl bir önceki yılda ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle bulunur.

Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas alınan vergi değeri, dört yılda bir ilgili belediyeler tarafından yeniden hesaplanıyor. Daha doğrusu, dört yılda bir ilgili belediyeler arsa birim metrekare değerlerini yeniden belirliyorlar, güncelliyorlar. Dolayısıyla, arsa değeri artınca emlak vergisine esas matrah da (vergi değeri de) artmış oluyor. Vergi değerinin yeniden hesaplandığı yılı izleyen yıllarda ise vergi değeri, bir önceki yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı kadar artırılıyor. (Cumhurbaşkanının artışı yeniden değerleme oranı kadar yaptırma yetkisi bulunmaktadır.)

Yukarıda açıkladığımız ve emlak vergisi hesabı örneğinde anlattığımız üzere, emlak vergisi değeri kabaca binanın inşaat maliyeti ile arsa değerinin toplanması sonucu bulunuyor. Doğal olarak arsa değeri ne kadar çok artarsa emlak vergisi de o kadar artmakta. Özellikle büyükşehirlerin son dönemlerde değerlenen bazı ilçelerinde oldukça yüksek artışlar söz konusu oldu. 2017 sonunda tespit edilen arsa değerlerine göre hesaplanacak emlak vergileri 2018 yılı içinde tarh ve tahakkuk etmiştir. Sonraki yıllarda ise (Cumhurbaşkanı yetkisini kullanmazsa) emlak vergisi değerleri bir önceki yıl için belirlenecek yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle

XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)

hesaplanacaktır. Mükellefler buna ilişkin bir beyanname vermeyecektir. Belediyeler buna göre gerekli hesaplamaları yaparak vergiyi otomatikman tarh ve tahakkuk ettirecek, mükellefler ise ilgili vadelerde vergilerini ödemekle yükümlü olacaklardır.

1319 sayılı Kanunun 7566 sayılı Kanun ile değiştirilen geçici 23 üncü maddesinde, "2025 yılında 2026 yılı için takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri dikkate alınarak Kanunun 29 uncu maddesine göre 2026 yılı için hesaplanan bina ve arazi vergi değerleri, 2025 yılına ait vergi değerlerinin iki kat fazlasını geçemez

2026 yılı için baz teşkil edecek emlak değerleri 31.12.2025 tarihli ve 33124 (5. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 88 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan cetvelde belirtilen tutarlarda tespit edilmiştir.

Tapu müdürlükleri, bina ve arazinin devir ve ferağında tapu ve kadastro harcının matrahında dikkate alınan emlak vergi değeri ile emlak vergisi borcunu ilgili belediyesi tarafından sağlanan sistem üzerinden elektronik ortamda sorgular. Miras, mahkeme kararı, cebrî icra, kamulaştırma hâlleri ile özel kanunlarda öngörülen diğer hâller hariç emlak vergisi borcu bulunan bina ve arazinin devir ve ferağı yapılmaz. Tapu müdürlükleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere elektronik ortamda bildirir.

8. Değerli Konut Vergisi

7194 sayılı Kanun ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na 41. maddesinden sonra gelmek üzere, "Değerli Konut Vergisi" başlıklı dördüncü kısım eklenmiş ve 1319 sayılı Kanunun 42 ilâ 49. maddeleri arasında değerli konut vergisi düzenlenmiştir.

Söz konusu maddeler, 7194 sayılı Kanunun yayınlandığı tarih itibariyle (07.12.2019'da) yürürlüğe girmişti. Bununla birlikte, 7221 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 24. maddede ***"Değerli konut vergisine ilişkin mükellefiyet 2021 yılının başından itibaren başlar. 2020 yılına ilişkin olarak 2020 yılında verilmesi gereken beyanname verilmez, vergi tahakkuk ettirilmez.*** *Değerli konut vergisinin uygulamasında bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinden önce Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değerler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan süreleri bir yıla kadar uzatmaya yetkilidir."* düzenlemesi yapılmıştır.

Kanunun "Mükellefiyet" başlıklı 45. maddesine göre değerli konut vergisi mükellefiyeti; mesken nitelikli taşınmazın bina vergi değerinin 42. maddede belirtilen tutarı aştığı tarihi takip eden yıldan itibaren başlar. Emlak Vergisi Değeri belirlenen haddin üzerinde olan ***tek bir evi olanlar bu vergiyi ödemeyecektir.*** Birden fazla bu nitelikte konutu ***olanlar en düşük değerdekini istisna tutup*** diğer konutları için beyanname vereceklerdir.

8.1. Verginin Konusu

Türkiye sınırları içinde bulunan ve emlak vergisine esas **"bina vergi değeri"** Kanunun 42. maddesinde belirlenen tutar ve bu tutarı aşan **mesken nitelikli** taşınmazlardan "Değerli Konut Vergisi" alınacaktır. Bu tutar her yıl **yeniden değerleme oranının yarısı** kadar arttırılacaktır.

Verginin matrahı, bina vergi değeridir. (Emlak vergisine esas matrah aynı zamanda Değerli Konut Vergisi'nin de matrahı olacaktır.)

Verginin konusu "mesken nitelikli" taşınmazlar olup, **şirketlerin aktifine kayıtlı** mesken nitelikli taşınmazlar varsa, bunlar da (emlak vergisine esas değeri ve verginin muafiyet şartları ayrıca dikkate alınmak koşuluyla) verginin konusuna girmektedir.

8.2. Vergi Tarifesi

2026 yılında uygulanacak olan 1319 sayılı Kanunun 42 inci maddesinde yer alan tutar, 2024 yılına ait tutarın 2025 yılı için belirlenen yeniden değerleme oranının yarısı olan (%25/49/2=) %12,745 (on iki virgül yedi yüz kırk beş) nispetinde artırılmak suretiyle 17.711.000 Türk lirası olarak tespit edilmiştir.

2026 yılında uygulanacak olan 1319 sayılı Kanunun 44'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranlarına esas mesken nitelikli taşınmaz değerlerinin alt ve üst sınırları, 2025 yılına ait değerlerin 2025 yılı için belirlenen yeniden değerleme oranının yarısı olan (%25/49/2=) %12,745 (on iki virgül yedi yüz kırk beş) oranında artırılması suretiyle aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

XV. EMLAK VERGİSİ KANUNU (Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Değerli Konut Vergisi)

Taşınmazın Değeri	Oran
17.711.000 TL ile 26.567.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 17.711.000 TL'yi aşan kısmı için	Binde 3
35.425.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 26.567.000 TL'si için 26.568 TL, fazlası için	Binde 6
35.425.000 TL'den fazla olanlar 35.425.000 TL'si için 79.716 TL, fazlası için	Binde 10

Paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değeri esas alınacaktır.

8.3. Mükellefiyet

Değerli konut vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenler ödeyecektir. Bir mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet halinde mâlik olanlar, hisseleri oranında mükellef olacaklardır. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Değerli konut vergisi mükellefiyeti;

- Mesken nitelikli taşınmazın bina vergi değerinin (emlak vergisine esas değerinin) 42. maddede belirtilen tutarı aştığı tarihi,
- 33. maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hâlinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi,
- Muafiyetin sukut ettiği (bittiği, sonlandığı) tarihi,

takip eden yıldan itibaren başlayacaktır.

Buna göre, sahip olunan konutun emlak vergisine esas değer 42. Maddede belirtilen tutarın üzerinde ise vergi mükellefiyeti söz konusu olacaktır.

Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erecektir.

Kanunun "Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler" başlıklı 33. Maddesinin (7) no.lu bendine göre "mükellefin değişmesi" vergi değerini (emlak vergisine esas değeri) tadil edilecek bir sebeptir. Diğer bir ifadeyle, takvim yılı içinde taşınmazı satın alan kişi içinde bulunulan yıla ait vergiden (emlak vergisinden) mükellef değildir. Taşınmazı satan kişi bu yıla ait vergiyi (emlak vergisini) ödemekle mükelleftir. Bununla birlikte taşınmazı satın alan kişi aynı yıl içinde emlak vergisine yönelik olarak bildirim vermekle sorumludur ve bu kişinin vergi mükellefiyeti (emlak vergisi mükellefiyeti) ertesi yıldan itibaren başlayacak ve bu kişi ertesi yıl ödenecek değerli konut vergisinden mükellef olacaktır Tabii ki taşınmazı satan kişi satış yaptığı yıldaki değerli konut vergisini ödemekle mükelleftir.

8.4. Muafiyetler

Aşağıda yazılı mesken nitelikli taşınmazlar, **değerli konut vergisinden muaftır:**

- Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin, üniversitelerin ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın (TOKİ'nin) maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar,
- Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli **tek taşınmazı olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunanların, "verginin konusuna giren" en düşük değerli** mesken nitelikli tek taşınmazı (intifa hakkına

sahip olunması hâli dâhil) (Bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır.)

- Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müştemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar

- Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar (arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar dahil) (bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hâlleri hariç)

8.5. Beyanname Verilmesi ve Verginin Ödenmesi

Mükelleflerin, istisna tutarını aştıkları yılı takip eden yılın **Şubat ayının 20. günü sonuna** kadar taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesine **beyanname vermesi,** tahakkuk edecek vergiyi ise **Şubat ve Ağustos aylarında iki eşit taksitte ödemesi** gerekecektir.

Mükellefler her yıl beyanname vermekle yükümlü olacaklardır.

Yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi halinde, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname verilecektir.

Kanunun 49. maddesine göre, **verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine** Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

XVI. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU

1. Verginin Konusu

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız (karşılıksız, bedelsiz) bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların yabancı ülkelerde aynı yollardan iktisap edecekleri (kazanacakları, elde edecekleri) mallara da şamildir (uygulanır).

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye sınırları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye'de ikametgahı olmayan yabancı şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz.

2. Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar

Aşağıda gösterilen intikaller veraset ve intikal vergisinden müstesnadır:

- Veraset tariki ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya

- Değerleri 10. maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin (2022 455.635 TL, 2023 1.015.747 TL, 2024 1.609.552 TL, 2025 2.316.628 TL, 2026 2.907.136 TL) (füruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin; 2022 911.830 TL, 2023 2.032.742 TL, 2024 3.221.082 TL, 2025 4.636.103 TL, 2026 5.817.845 TL)

- Örf ve adete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç);

- Bilumum sadakalar;

- İvazsız suretle vaki intikallerin (2019 5.760 TL, 2020 7.060 TL, 2021 7.703 TL, 2022 10.491 TL, 2023 23.387 TL, 2024 yılı için 37.059 TL, 2025 yılı için 53.339 TL, 2026 yılı için 66.935 TL)

- Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14.03.2007 tarihli ve 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin (2022 10.491 TL, 2023 23.387 TL, 2024 yılı için 37.059 TL, 2025 yılı için 53.339 TL, 2026 yılı için 66.935 TL)

- Üçüncü maddenin (a) ve (b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar;

- Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harp malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar;

- Harpte veya eşkıya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dahil) kezalik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının füru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli;

- Borçlar Kanunu'nun 242. maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar;

- Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe);

- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan Vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.

- Plaka tahdidi uygulanan illerde Kararname ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan, ticari plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar.

- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler.

- Genel bütçeye dahil dairelerle katma

bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar.

- Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının hak kazanılan kısımları.

3. Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyetler

Aşağıda yazılı şahıslar veraset ve intikal vergisinden muaftır:

- Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar;

- Yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;

- Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiyetinde bulunan memurlar ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisap edenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisap edenler hariç.)

4. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır. 5602 Sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler, ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

5. Verginin Matrahı, Tarh ve Tahakkuku

Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleridir. Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerleme ölçülerinden faydalanarak, belirtilmeyenler bakımından ise VUK'nun servetleri değerleme ile ilgili 3. bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.

- Ticari sermaye; bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticari sermayedir. Mükellefler isterlerse ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoyu esas alarak öz sermayelerini tespit edebilirler. İşletme esasına göre defter tutanlarla götürü mükellefiyete tabi olanlarda ticari sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki ticari varlığı beyan edilir. Öz sermaye veya ticari varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmayan hallerde Vergi Usul Kanunu'nun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerleme ile ilgili 2. bölümündeki esaslara göre tespit olunur.

- Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın Emlak Vergisi'ne esas olan değerle değerlenir.

- Menkul mallar ve gemiler rayiç bedelle değerlenir.

- Esham; borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlenir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle değerlenir.

- Tahvilat; Vergi Usul Kanunu'nun 266. maddesindeki hükümlere göre değerlenir.

- Yabancı paralar; borsa rayici ile; borsada rayici yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kura göre değerlenir.

- Haklar; tescile tabi bilumum hakların değeri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir.

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilumum haklar (Sınai ve edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz. İdare yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir. Vergi, mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur.

XVI. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU

6. Matrah Dilim Tutarlarının Tespiti

7338 sayılı Kanunun 16'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan dilim tutarlarının yüzde 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. ..." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, 01.01.2026 tarihinden itibaren veraset yoluyla veya ivazsız suretle meydana gelen intikallerde veraset ve intikal vergisi aşağıdaki tarifeye göre hesaplanacaktır.

Matrah	**Verginin oranı (%)**	
	Veraset yoluyla intikallerde	**İvzasız intikallerde**
İlk 3.000.000 TL için	1	10
Sonra gelen 7.000.000 TL için	3	15
Sonra gelen 15.000.000 TL için	5	20
Sonra gelen 30.000.000 TL için	7	25
Matrahı 55.000.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

XVI. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU

7. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

		BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ SÜRE	ÖDEME SÜRESİ
Veraset tarikiyle vukubulan intikallerde	a) Ölüm Türkiye'de vukubulmuş ise	mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde,	tahakkuktan itibaren **3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında** olmak üzere iki eşit taksitte (toplam 6 taksit)
		mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde;	
	b) Ölüm yabancı bir memlekette vukubulmuş ise	mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde,	
		mükelleflerin müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde,	
		Mükelleflerin müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takibeden sekiz ay içinde;	
	c) Gaiplik halinde,	gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takibeden bir ay içinde;	
Diğer suretle vaki intikallerde		malların hukuken iktisabedildiği tarihi takibeden bir ay içinde	tahakkuktan itibaren **3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında** olmak üzere iki eşit taksitte (toplam 6 taksit)
Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında		5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar.	beyanname verme süresi içinde

XVII. KONAKLAMA VERGİSİ

XVII. KONAKLAMA VERGİSİ

Konaklama vergisi 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 34. maddesinde düzenlenmiştir. 01.04.2020 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanan ancak pandemi nedeniyle iki yıldır ertelenen konaklama vergisi 01.01.2023 tarihinde yürürlüğe girmiş ve Konaklama vergisinin uygulamasına dair açıklamalar ile usul ve esasları içeren Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği 14.12.2022 tarih ve 32043 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

1. Konaklama Vergisinin Konusu

Konaklama vergisinin konusunu, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) oluşturacaktır. Geceleme hizmetinin; sağlıklı yaşam tesisleri, eğlence merkezleri gibi tesislerin bünyesinde sunulması, vergilendirmeye etki etmeyecektir.

Konaklama tesisleri bakımından bir sınırlandırma bulunmamakta olup, tesisin; türü, sınıfı, niteliği, ilgili mevzuatta yer alan tarif ve tanımlamaları ve ilgili mevzuata göre turizm işletmesi belgesi ve/veya işyeri açma/işletme belgesi olup olmadığına bakılmaksızın, konaklama hizmeti sunan bütün tesislerde verilen yukarıda sayılan hizmetler vergiye tabidir. Birden fazla günü kapsayan gecelemelerde fiilen hizmetin sunulduğu günler esas alınacak; geceleme hizmetinin sunulmadığı günler için vergi aranmayacaktır. Konaklama vergisinin uygulanmasında hizmetten yararlananın uyruğuna ya da mukimlik durumuna bakılmayacaktır.

2. Konaklama Vergisinin Mükellefi

Konaklama vergisinin mükellefi verginin konusuna giren hizmetleri sunanlardır. Bu çerçevede konaklama vergisinin mükellefi, konaklama hizmetlerinin sunulduğu tesisi fiilen işletenlerdir. Tesisin mülkiyetinin işletene ait olup olmamasının, tesisin kamu veya özel sektör, gerçek veya tüzel kişiler ya da tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller tarafından işletilmesinin mükellefiyete bir etkisi yoktur. Konaklama vergisi mükellefiyeti, konaklama tesisi işletenin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesince, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar bakımından ise tesisin bulunduğu yer vergi dairesince tesis edilecektir.

3. Konaklama Vergisinin Matrahı

Konaklama vergisinin matrahı, verginin konusuna giren hizmetler karşılığında, KDV hariç, her ne suretle olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır. Buna göre, konaklama vergisi matrahına KDV dahil edilmeyecektir. Mükellefin, konaklama hizmetine ilişkin düzenlediği faturada ayrıca gösterdiği ticari teamüllere uygun iskontoların konaklama vergisi matrahından indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Sunulan konaklama hizmetlerine ilişkin vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler de matraha dahil olacaktır. Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilecektir. Merkez Bankası'nca Resmî Gazetede ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur esas alınacaktır. Konaklama hizmetinin müşteriye acenta tarafından konaklama vergisi dahil satılması ve bu durumun konaklama tesisine ispat ve tevsik edilmesi şartıyla, konaklama vergisi konaklama tesisi tarafından konaklama hizmetine ilişkin acentaya düzenlenecek faturada gösterilecektir. 3 III-İstisnalar Öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen hizmetler vergiden müstesnadır. Ayrıca karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetler de konaklama vergisinden müstesnadır.

4. Konaklama Vergisinin Oranı

Konaklama vergisinin oranı %2'dir.
Konaklama vergisi, konaklama tesislerince düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilecektir. Bu vergiden herhangi bir ad altında indirim yapılmayacak ve bu vergi, KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

Örnek: Otel işleten (A) tarafından KDV hariç 5.000 Türk lirası karşılığında sunulan tam pansiyon konaklama hizmetine ilişkin olarak 7/2/2025 tarihinde müşteriye düzenlenen faturada aşağıdaki bilgilere yer verilir.

Konaklama Bedeli (KDV hariç)	= 5.000 TL
Hesaplanan Konaklama Vergisi Tutarı (5.000 TL x 0,02)	=100 TL
KDV Matrahı	= 5.000 TL
Hesaplanan KDV Tutarı (5.000 TL x 0,10)	= 500 TL
GENEL TOPLAM	= 5.600 TL

5. Konaklama Vergisinin Beyanı

Konaklama vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Her bir vergilendirme dönemine ait konaklama vergisi, vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine, KDV mükellefiyeti bulunmayanlarca ise tesisin bulunduğu yer vergi dairesine elektronik ortamda beyan edilecektir. Buna göre Ocak 2024 dönemine ilişkin konaklama vergi beyannamesi 26 Şubat 2024 tarihine kadar ilgili vergi dairesine verilecektir. KDV mükellefiyeti bulunan mükellefler işlettikleri tüm konaklama tesislerinin hesaplandığı toplam vergiyi, KDV yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine verecekleri tek beyannameyle beyan edeceklerdir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ise, her bir konaklama tesisinin hesapladığı vergiyi, konaklama tesisinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine verecekleri beyanname ile beyan edeceklerdir. Bu mükelleflerin birden fazla konaklama tesisi için tek mükellefiyet tesis ettirmeleri durumunda, konaklama tesislerinin hesapladığı toplam vergiyi tek beyannameyle beyan edeceklerdir. 4 Konaklama vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar.

6. Konaklama Vergisinin Ödeme Süresi

Konaklama vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

7. Konaklama Vergisi Beyannamesinde Düzeltme

Konaklama vergisinin yersiz veya fazla hesaplanması durumunda gerek mükellef gerekse alıcı/konaklayan nezdinde işlemin söz konusu vergi uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır. Bu çerçevede, fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, öncelikle mükellef tarafından alıcıya/konaklayana iade edilecek ve ilgili dönem beyanları düzeltilecek olup, mükellefin söz konusu işlemleri yapmasına mukabil fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen verginin iadesi, 429 seri numaralı VUK Genel Tebliği'nde öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde Standart İade Talep Dilekçesi ile nakden ya da bu dönemdeki veya gelecek dönemlerdeki vergi borçlarına mahsuben talep edilebilecektir.

XVIII. SERBEST BÖLGELER KANUNU

1- Serbest Bölge Vergi Düzenlemeleri

Serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Serbest Bölgeler, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar gümrük rejimleri açısından Türkiye gümrük bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye gümrük bölgesi sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Serbest bölgelerle ilgili düzenlemeler 3218 sayılı kanunda yapılmıştır. Söz konusu kanunun geçici 3. maddesinde ise vergisel teşvikler düzenlenmiştir.

"Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

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 ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

6/11/2021 tarihli ve 31651 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7341 Sayılı "Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik

Yapılmasına Dair Kanun" ile birlikte vergisel teşviklere ilaveler yapılmıştır.

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra geçici 2 nci madde uyarınca ilk kez faaliyete geçecek serbest bölgelerde, işleticilerin serbest bölgelerin işletilmesi ile ilgili faaliyetlerden elde ettikleri kazançları, 30 yılı geçmemek ve Ticaret Bakanlığınca kendilerine verilecek ilk faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, münhasıran alım satım veya depo işletmeciliği faaliyet ruhsatı sahibi kullanıcılardan elde edilen kazançlar ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintilerini kapsamaz. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

2. Kurumlar Vergisi İstisnası ve Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

2.1. Kurumlar Vergisi İstisnası

3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu **bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları** gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Öte yandan, 6772 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve **hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla** bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24.02.2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile 24.02.2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Söz konusu maddede yer alan istisna, bir **kazanç istisnasıdır.** Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir. Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere uygulanması söz konusu değildir.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna 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.

İstisna uygulamasında mükelleflerin serbest bölge faaliyet ruhsatının değişen, güncellenen imalat faaliyetlerine paralel olarak güncellenmesi de önem arz etmektedir. Zira kurumlar vergisi genel tebliğine göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurtdışına satışından elde ettikleri kazançları Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Bu noktada mükelleflerin serbest bölgede fabrika açmak suretiyle yaptıkları her faaliyetin imalat olduğu kabul edilemeyeceği de unutulmamalıdır. Bu noktada, bölgeye giren bir mala esaslı bir imalat prosesi uygulanmayıp sadece işçilik ve kimyasal sarfları gibi işlemler yapılırsa, **bu malın bölgeye giriş GTİP kodu ile çıkış GTİP kodu aynı olursa,** bu durumda bu faaliyet imalat olarak kabul edilemeyeceğinden, bu gibi işlemlerin kazançlarının ayrıca tespiti yasal zorunluluk olarak karşımıza çıkacaktır.

2.2. Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

Maddenin 2. fıkrasının (b) bendi ile de Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar uygulanmak üzere mükelleflerin "üretim faaliyetlerinde" çalıştırılmak üzere istihdam ettikleri personellerin ücretlerine gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Ancak bu istisna serbest bölgede faaliyet gösteren bütün mükelleflerin personeli için geçerli değildir. İstisna, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini (2020 yılı için %80) yurt dışına ihraç eden mükelleflerin "bilfiil üretim faaliyetinde çalışmak üzere" istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere uygulanabilecektir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için faaliyet ruhsatının tarihine yönelik bir sınırlama bulunmamaktadır. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergilerin cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Bu konu hakkında 1 Seri No.lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğ ile ücretlerde Gelir Vergisi istisnası için tecil-terkin sistemi getirilmişti.

6772 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinden yapılan değişiklik ile **Gelir Vergisi istisnasının tecil-terkin şeklinde uygulanması** yasal zemine de kavuşmuştur.

Tebliğde ayrıca mükelleflere, kanundaki şartları taşıdıklarını YMM tasdik raporu ile belgelemeleri ve bu raporun da en geç ertesi takvim yılının 15 Şubat gününe kadar ilgili vergi dairesine teslim şartı getirilmiştir. [63]

63 GV istisnasının uygulama usul ve esasları (daha doğru ifadesiyle, GVK'nin tecil edilmesi ve YMM raporu ibrazı ve onayı sonrasında tecil edilen verginin terkin

Yıl içinde faaliyetine son veren ya da ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan veya kısmen satışla %85 (2020 yılı için %80) şartını gerçekleştiren mükellefler ise, söz konusu raporları faaliyetlerine son verdikleri ya da ürünü sattıkları veya %85 (2020 yılı için %80) şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15. günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 23 Kasım 2022 tarih ve 3 sayılı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Sirküler ile Yeminli Mali Müşavirler tarafından verilecek bazı raporların, 2 Ocak 2023 tarihinden itibaren internet vergi dairesi sistemi üzerinden elektronik ortamda ihtiyari olarak gönderilmesi, 1 Mart 2023 tarihinden itibaren ise zorunlu olarak sadece internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi uygun bulunmuştur. Buna göre 2023 yılı ve sonraki yıllara ait Serbest bölge faaliyet tasdik raporları elektronik ortamda gönderilecektir.

2.2.1. İhraç Kaydıyla Mal Teslimi

1 seri numaralı 3218 sayılı Kanun Genel Tebliğinde, 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 değerlendirileceği açıklanmıştır.

İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

Tamamen veya kısmen ihraç kaydıyla mal satanlar ihracatın fiilen gerçekleştirildiğine ilişkin belgeler de dahil olmak üzere YMM raporuna ek yapılmak ve ayrıntıları YMM raporunda belirtilmek suretiyle düzenlenecek faaliyet raporunu, dönemin kapandığı ya da faaliyetin son bulduğu veya toplam satışın yapıldığı tarihi izleyen aydan sonraki dördüncü ayın 15. günü (yıl sonuna ilişkin olanlar Nisan ayının 15. günü) vergi dairesine teslimi gerekir.

2.2.2. Yazılım Faaliyetleri

1 seri numaralı 3218 sayılı Kanun Genel Tebliği uyarınca yazılım tanımına uygun bir programın ticari amaçla hazırlanması ve elektronik transfer yöntemiyle ihraç edilmesi halinde, bu yazılım faaliyeti kapsamında serbest bölgede fiilen istihdam edilen personele ödenen ücretler 3218 sayılı Kanunda belirtilen şartları taşıması koşuluyla gelir vergisinden istisna edilecektir.

Yazılım faaliyetinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Söz konusu faaliyetin münhasıran ve fiilen serbest bölgede yapılması,
- İşyeri altyapısının ve teknik donanımının bu faaliyetin yapılmasına müsait olması,
- Yazılımın yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- Yazılımdan yurt dışında faydalanılması,
- Faturanın yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
- Dövizin Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi (ödeme belgesi, banka dekontu vb.),
- Ürünün, gümrük çıkış beyannamesi (gümrük çıkış beyannamesi düzenlenmesinin zorunlu olmadığı durumlarda, ilgili mevzuata göre düzenlenen serbest bölge işlem formu) ve YMM faaliyet raporu ile fiili ihracatının gerçekleştiğinin tevsik edilmesi, gerekmektedir.

Ancak, uygulamada aşağıdaki faaliyetler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir:

- Bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri yazılım faaliyetleri,

edilmesi uygulamasının) ve YMM raporunun tanzimi ve teslim süresi 1 Seri No.lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Bu tebliğe göre, YMM raporlarının süresi içerisinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin, mükellefler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince VUK'un 17. maddesine göre tebliğde belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

- Türkiye'ye satışı yapılan yazılım programları.

3. Damga Vergisi ve Harç İstisnası

Maddenin 2. fıkrasının (c) bendinde ise serbest bölgelerde Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar uygulanmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesna tutulmaktadır. Buna göre serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar için getirilen damga vergisi ve harç istisnası uygulamasında;

- Üretim faaliyetinde bulunma,
- 6 Şubat 2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış olma,

zorunluluğu bulunmamaktadır.

1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin "7.4. Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması" başlıklı bölümünde; "Öte yandan, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleriyle ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtlardan da damga vergisi aranılmaması gerekmektedir." açıklamasına da yer verilmiştir.

4. KDV Uygulamaları

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara yapılan mal teslimleri, serbest bölgeler ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerler olarak ifade edilmektedir. Bu teslimler için dış ticaret rejimi hükümleri uygulandığından, bu teslimlerin genel usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu teslimler Kanunun 11/1. maddesi gereğince ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

Serbest bölgeye ihraç edilen malların bölgedeki satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında Kanunun 1/2. maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken verginin ithalatı gerçekleştirenler tarafından beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların ithali KDV'den istisnadır.

6761 sayılı Kanun ile KDV Kanunu 17/4-(ı) bendine yapılan ilave düzenleme ile serbest bölgelere yapılan yük taşıma işleri ile serbest bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerine de KDV istisnası getirilmiştir.

5. Döviz Cinsi Defter Tutma İmkânı

Serbest bölgelerdeki firmalar VUK'nun gerektirdiği defterleri tutmak ve belgeleri tanzim etmekle mükelleftir. 348 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile getirilen düzenlemeye göre; serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerden isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Merkez Bankası tarafından, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca uygun bulunmuştur.

Buna göre serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini**, işlemin gerçekleştiği günün** Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak **beyannamelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla)** Türk parasına çevirerek vereceklerdir. Defter kayıtlarına esas alınan yabancı para biriminden ilk kayıt yapılan hesap dönemi dahil **beşinci hesap döneminin sonuna kadar** dönülemeyecektir.

Mevzuat olarak bu imkân verilmiş olsa da fiili pratikte döviz cinsi kayıtlardan TL cinsi vergi beyanlarına ve beyan eki mali tablolara ulaşmak her zaman çok kolay olamayabilmektedir. Hele ki serbest bölgede faaliyette bulunan mükellefin muhasebe kayıt raporlama sistemi sorunlu, yetersiz ise gerek muhasebe kayıtlarında gerekse vergi beyanlarında ciddi sorunlar yaşanabilmekte, riskler oluşabilmektedir.

6. Serbest Bölgelerde Ödemelerin Döviz Cinsinden Yapılabilmesi

Serbest bölgelerde uzun yıllardır geçerli olan mevzuata göre tüm ödemeler döviz cinsinden yapılabilmekteydi. Ancak, 11.05.2017 tarih ve 30063 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 2017/10051 sayılı

Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest bölgelerde Türk Lirası ile ödeme yapılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmış ve serbest bölgelerdeki ödemelerin Türk Lirası cinsinden yapılması zorunluluğu getirilmişti. Daha sonra, 20.09.2017 tarih ve 30186 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 2017/10718 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre ise, serbest bölgelerdeki faaliyetler ile ilgili her türlü ödemenin döviz veya Türk Lirası ile yapılabileceği yönünde düzenleme yapılmış; bir anlamda eski uygulamaya geri dönülmüştür. Bu kararın uygulanmasına ilişkin esaslar Ticaret Bakanlığı'nca belirlenecektir. Söz konusu karar 21.09.2017 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiştir.

9 Nisan 2022 tarihli ve 31814 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ'de ("Tebliğ") Değişiklik Yapılmasına Dair 2022-32/66 sayılı Tebliğ ile yürürlük tarihi olan 19.04.2022 tarihi ve bu tarih sonrasında döviz cinsinden düzenlenmiş olan çek vb. ödeme araçlarının Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdettikleri veya akdedecekleri menkul satış sözleşmeleri konusu ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kullanılması yasaklanmıştır.

Konu ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Finansal Piyasalar ve Kambiyo genel Müdürlüğü'nün 24.06.2022 tarih ve E-37518347-045.99-1314528 sayılı yazısında serbest bölgede faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşik sayılan şirketlerin, serbest bölge sınırları dışında Türkiye'de yerleşik bir firma ile akdedeceği menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden yerine getirilmesi/kabul edilmesinin yürürlükteki mevzuat uyarınca **mümkün olmadığı** belirtilmiştir.

Ancak 28 Şubat 2024 tarih 32474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2024-32/69)" ile "Döviz Cinsinden ve Dövize Endeksli Sözleşmeler" başlıklı 8'inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında yapılan değişiklik ile serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar ile dış ticaret işlemleri kapsamında yapılan menkul satış sözleşmesine konu malların teslimine ilişkin ödeme yükümlülüklerinin döviz veya döviz cinsinden ödeme yapılabilmesi imkanı sağlanmıştır.

7. Serbest Bölgelerde Sosyal Güvenlik ve İş Hukuku Mevzuatı

Serbest bölgelerde sosyal güvenlik ve iş hukuku mevzuatı açısından özellik arz eden bir durum olmayıp, Türkiye'deki diğer firmaların tabi oldukları düzenlemelere aynen serbest bölge firmaları da tabidir.

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

Ülkemizde Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında temel olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunda düzenlemeler yapılmıştır. Elbette yenilik, Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri sadece bu çerçevede desteklenmemektedir. Devlet tarafından özel bazı teşvikler ve destekler (proje bazlı destekler, özel teşvikler vb.) ile stratejik yatırımlar, Ar-Ge'ye dönük çalışma ve yatırımlar teşvik edilmekte ve desteklenmektedir. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri hakkında, ilerleyen bölümlerde ayrıca açıklama yapılacaktır. Bu bölümde ise 5746 ve 6550 sayılı Kanunlar hakkında bilgi verilecek olup, ayrıca TÜBİTAK tarafından sağlanan Ar-Ge destekleri hakkında bilgi verilecek ve son olarak Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair 6550 Sayılı Kanun hakkında bilgiler aktarılacaktır.

1. 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

5746 sayılı Kanun 31.12.2028 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

1.1. Kapsam

Söz konusu kanun; Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12.04.1990 tarihli ve 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri), Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, rekabet öncesi iş birliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır.

1.2. İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları

1.2.1. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı KVK'nun 10. Maddesine göre kurum kazancının ve GVK'nun 89. Maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Ayrıca bu harcamalar, VUK'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise (projenin başarısız olması halinde) doğrudan gider yazılabilecektir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda VUK'na göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır

1.2.1.1. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Girişim Sermayesi Uygulaması

16.12.2023 tarih ve 32401 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 7953 sayılı Kanun ile 01.01.2024 tarihinden itibaren Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu'nun 3. Maddesi kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı 2.000.000 TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu tutarın %3'ü pasifte geçici bir hesaba aktarılacaktır. Söz konusu düzenleme kapsamında geçici bir hesaba aktarılması gereken tutar yükümlülüğü yıllık bazda en fazla 100.000.000 TL olacaktır.

31.12.2025 tarih ve 33126 (5. Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 10803 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknokent kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin fon ayırma ve girişim sermayesi yatırımında bulunma yükümlülüklerine dair yasal düzenlemelerde değişiklik yapılmıştır. Bu kapsamda, pasifte geçici bir hesaba aktarım yükümlülüğünün doğması için gerekli olan yıllık beyanname üzerinden yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarının alt sınırı 2.000.000 TL'dan 5.000.000 TL'na yükseltilmiştir.

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

Geçici hesaba ayrılacak tutar, geçici hesabın oluşturulduğu yılın sonuna kadar;

- Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması için kullanılacak veya
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına
- Ya da Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulacaktır.

10803 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarının alt sınırını 2.000.000 TL olarak belirleyen 15.12.2023 tarihli ve 7953 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2026 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle 5.000.000 TL tutarındaki alt sınırın, 2026 yılında yapılacak fon ayırma ve fon yatırım işlemlerinde esas alınması gerektiğini düşünüyoruz. Bu kapsamda, 2025 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanacağı Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarı 5.000.000 Türk lirasından fazla olan mükelleflerin, yararlandıkları indirim ve/veya istisna tutarının %3'üne isabet eden tutarı 2026 yılında geçici fon hesabına aktarmaları ve aktarılan tutarları, 2026 yılı sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alımında kullanmaları veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak koymaları gerekmektedir.

Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar yukarıda belirtilen girişim sermayesi yatırım fonu, girişim sermayesi yatırım ortaklığı veya kuluçka merkezindeki girişimcilere aktarılmaması durumunda, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın %20'si ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemeyecektir. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

1.2.1.2. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde İlave İndirim

2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinin aşağıda belirtilen "göstergelerden" herhangi birinde bir önceki yıla göre en az %20 artış sağlamaları halinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının % 50'sini 31.12.2028 tarihine kadar KVK'nun 10.maddesi ile GVK'nun 89. Maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Göstergeler:

- Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı,
- Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı,
- Uluslararası destekli proje sayısı,
- Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
- Tasarım Merkezlerinde lisansüstü dereceli tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı.
- Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı,
- Tasarım Merkezlerinde toplam tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı.
- ▪Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.
- Söz konusu Karar 10.08.2016 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiştir.

1.2.1.3. Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde Yürütülen Projelerin Ar-Ge veya Tasarım Faaliyeti/Projesi Olup Olmadığının Tespiti ile Merkez Olunmasına Dair Diğer Yükümlülüklerin Vergi ve Sigorta Primi Teşvikleri ile Ar-Ge/Tasarım İndirimine Olan Etkisi

Ar-Ge ve/veya tasarım merkezlerinde *en temel konu, gerçekleştirilen faaliyetlerin Ar-Ge ve/veya Tasarım Faaliyeti olup olmadığı ve üzerinde çalışılan projelerin Ar-Ge ve/veya Tasarım Projesi olarak kabul edilip edilemeyeceği* hususudur.

İşletmeler, Ar-Ge veya tasarım merkezi oluşturmak için gerekli başvuruları yapmakta, başvuru esnasında sundukları projeler kabul görür ve diğer şartları da yerine getirirlerse Ar-Ge merkezi veya

tasarım merkezi kurabilmektedirler. Ancak süreç burada bitmemekte, asıl şimdi başlamaktadır. Keza yukarıda tanımlarda yer verildiği üzere Ar-Ge merkezlerinde en az 15 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli, tasarım merkezlerinde ise en az 10 tam zaman eşdeğer tasarım personeli istihdam edilmesi zorunludur.

Diğer taraftan, söz konusu merkezlerin işletme içinde gerek organizasyon gerekse fiziki yerleşke olarak ayrı bir şekilde oluşturulması ve söz konusu personellerin bu merkezler dahilinde çalışması esas olup, merkez dışında geçirilecek sürelerin zorunluluğuna dair gerekli belgelemenin yapılması gerekmektedir.

Ayrıca söz konusu personelin alanlarındaki bilimsel ve teknik gelişmeleri takip etmesi, seminer ve kongrelere katılması ve hatta ***katılmakla kalmayıp bu organizasyonlarda bildirim sunmaları, mesleki mecralarda makale yayınlamaları,*** merkezlerde yürütülen ***projelerin bir kısmının TÜBİTAK destekli proje olması,*** personellerin sadece lisans mezunu olmakla kalmayıp yüksek lisans ve doktora yapmış personellerin de istihdam edilmesi, sadece işletme içinde yürütülmeyip ***üniversiteler ile işbirliği halinde projeler gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği*** gibi gerçekten çok yerinde bazı hususlar Bakanlığın izleme faaliyetlerinde kontrol ve tespit edilen hususlar arasındadır. Keza konuya kavramsal olarak yaklaşacak olursak***, bu merkezler işletme faaliyet süreçlerinin bir birimi olmayıp, "yeni" bilgilere ulaşılan gerek teknik yönden gerekse sektörel yönden gerçekten yenilik üretilen ve ülke ekonomisine ciddi katma değer sağlayacak anlamda bilimsel faaliyetlerin yürütüldüğü; yüksek nitelikli, araştırmacı kişilerin istihdam edildiği yerler olması gerekir,*** kanaatindeyiz.

Söz konusu merkezlerde çalışan personelin başka hiçbir işle uğraşmadan bütün bir yıl sadece Ar-Ge veya tasarım projesinde bilfiil çalışıyor olmaları temel gerekliliktir. Dolayısıyla Ar-Ge veya tasarım merkezi kuran bir işletmenin "sürekli" şekilde Ar-Ge veya tasarım projeleri yaratabilme ve yürütebilme potansiyeline haiz bir şirket olması, böyle bir sektörde faaliyet gösteriyor olması gerekmektedir. Keza bu merkezlerde yapılan masrafların vergisel yönden ilgili mevzuata göre tasnif edilip muhasebe kayıtlarına alınması ciddi bir yük olmayıp, muhasebe birimine söz konusu merkezlerden ve diğer destekleyici departmanlardan, proje bazında ayrı ayrı olacak şekilde ve her bir personelin proje bazında ne kadar çalıştığına varacak kadar (adam/ay saatleri şeklinde) detaylı bilgi akışı olmazsa, aslında muhasebe süreci çok karmaşık, çok zor ve dolayısıyla indirim hesabı açısından vergisel risk yaratan bir hâl alabilmektedir. ***Asıl önemli konu, teşviklere ve Ar-Ge veya tasarım İndirimine konu faaliyetlerin (projelerin) gerçekten bir Ar-Ge veya tasarım projesi olup olmadığının tespitidir.***

Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 21. Maddesinin 10 ve 11 no.lu bentlerine göre, Ar-Ge merkezleri veya tasarım merkezlerinin izleme faaliyetine ilişkin işlemler, her yıl için takip eden yılın haziran ayından takvim yılı sonuna kadarki süre içerisinde tamamlanır ve Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından en geç üç yılda bir denetlenir. Söz konusu izleme veya denetim sonucunda, projelerin Ar-Ge veya tasarım projesi olarak kabul görmediğine dair bir tespit yapılması ya da merkezlerin ve merkezlerin bordrosunda gözüken personellerin mevzuatta aranan şartlara sahip olmadığının tespit edilmesi halinde uygulanacak yaptırımlar doğal olarak bir domino etkisi yaratarak işletmenin geçmişte yararlandığı gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta primi işveren hisse desteği ve Ar-Ge veya tasarım indirimlerinin iptaline ve doğal olarak yararlanılan vergi ve prim avantajlarının cezalı bir şekilde ödenmesine sebep olabilecek kadar çok önemli konulardır.

1.2.1.4. Uygulama Mevzuatı

6 seri numaralı 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

- Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı
- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecek faaliyetler
- Tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecek faaliyetler
- Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalar
- Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulama esasları
- Ar-Ge ve tasarım indiriminin uygulamasında izlenecek yöntem

- 5746 sayılı kanun kapsamında alınan hibe desteklerin durumu

- Siparişe dayalı Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde indirim

1.2.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Kamu personeli hariç olmak üzere;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,

- Ar-Ge merkezlerinde,

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,

- Tekno girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde,

- Rekabet öncesi iş birliği projelerinde

çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile

- 5746 sayılı Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan

tasarım ve destek personelinin,

bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının;

- Doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi,

- Yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı

- Diğerleri için yüzde sekseni,

verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.

Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır.

Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz.

Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Ayrıca Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde doktora mezunu personelin üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında ders vermesi veya Ar-Ge ve tasarım personelinin teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere mentorluk yapması durumunda haftalık 8 saati aşmamak şartıyla, bu çalışmaları gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Buna ilave olarak gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan personelin toplam sayısının veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkrada belirtilen durumlar haricinde bu merkezler dışında geçirilen süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Cumhurbaşkanı, yüzde yirmi olarak belirlenen bu oranı belirleyeceği bölgesel ve/veya sektörel alanlarda ya da meslek gruplarına göre yüzde yüze kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir.

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

1.2.2.1. Ar-Ge Merkezlerinde İstihdam Edilecek En Az Tam Zaman Eşdeğer Ar-Ge Personeli Sayısı

2016/9093 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilecek en az tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı 15 olarak belirlenmiştir. Söz konusu sayı, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması (NACE Rev.2)'na göre aşağıda belirtilen sınıflarda yer alan sektörler için 30 (otuz) olarak uygulanır.

"a) C-İmalat başlığı altında yer alan:

29.10 Motorlu kara taşıtlarının imalatı

29.10.01 Kamyonet, kamyon, yarı römorklar için çekiciler, tankerler, vb. karayolu taşıtlarının imalatı

29.10.02 Otomobil ve benzeri araçların imalatı

29.10.03 Motorlu kara taşıtlarının motorlarının imalatı (motorların fabrikada yeniden yapımı dahil)

29.10.04 Minibüs, midibüs, otobüs, troleybüs, metrobüs, vb.. yolcu nakil araçlarının imalatı

29.10.07 Özel amaçlı motorlu kara taşıtlarının imalatı (amfibi araçlar, çöp kamyonu, yol temizleme araçları, zırhlı nakil araçları, mikserli kamyon, vinçli kamyon, itfaiye aracı, ambulans, motorlu karavan vb..)

30 – Diğer ulaşım araçlarının imalatı bölümü altındaki aşağıdaki sınıflar

30.30- Hava taşıtları ve uzay araçları ile bunlarla ilgili makinelerin imalatı

30.40- Askeri savaş araçlarının imalatı

30.99- Başka yerde sınıflandırılmamış diğer ulaşım ekipmanlarının imalatı"

1.2.2.2. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Çalışan Personelin Merkez ve Bölgeler Dışındaki Çalışma Sürelerinin Belirlenmesine Dair Düzenlemeler

25.12.2025 tarih ve 33118 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 10766 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı doğrultusunda, 5746 sayılı Kanun'un 3. Maddesinin ikinci fıkrasında yer alan gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin olarak, Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan personelin toplam sayısına veya teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerine uygulanmak üzere söz konusu bölge ve merkezler dışında geçirilen süreler bakımından belirlenmiş olan oranların, 31.12.2026 tarihine kadar;

- Mahiyeti Bakanlıkça belirlenecek bilişim personeline yüzde yüz,
- Bunlar dışındaki personele ise yüzde yetmiş beş

olarak uygulanacaktır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamayacaktır. Küsuratlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere teşvik uygulanacaktır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine gelir vergisi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenecektir. Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi yöneticisi, görev tanımı ve niteliğine göre Ar-Ge personeli, tasarım personeli veya destek personeli olarak dikkate alınacaktır.

1.2.3. Sigorta Primi Desteği

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve tekno girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli, bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeli ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. Maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinden iki puanlık SGK prim desteğinin tenzili sonrası

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

hesaplanan tutarın yarısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır.

1.2.4. Damga Vergisi İstisnası

5746 sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz. Şu kadar ki ücretler bakımından istisna uygulanacak tutar brüt asgari ücretin kırk katını aşamaz.

1.2.5. Tekno girişim Sermayesi Desteği

Tekno girişim sermayesi, örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok on yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteği olarak tanımlanmıştır.

Önceki paragrafta sayılan koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 TL'ye kadar tekno girişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Bu tutarı; sektörler, iş kolları, bölgeler veya teknoloji alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte beş katına kadar artırmaya veya kanuni tutarına kadar indirmeye Sanayi ve Teknoloji Bakanı yetkilidir.

Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 TL'yi geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda VUK'na göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Tekno girişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı GVK'nun 89. Maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve KVK'nun 10. Maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 TL'yi aşamayacaktır.

Tekno girişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin aktarımından itibaren en az dört yıl boyunca ilgili şirketlerde kalmaması, payların satılması ya da yatırılan sermayenin kısmen ya da tamamen geri alınması halinde indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

1.2.6. Rekabet Öncesi İş birliği Projeleri

Rekabet öncesi iş birliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve tasarım harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz. Rekabet öncesi iş birliği proje bütçesinin en fazla yüzde ellisine kadarlık kısmı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere geri ödemesiz olarak desteklenebilir.

1.2.7. Ar-Ge ve Tasarım Desteklerinin Özel Fon Hesabında İzlenmesi

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, GVK ve KVK'na göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

1.2.8. İthalat İstisnaları

Bu Kanun kapsamında yürütülen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesna tutulmaktadır.

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

1.2.9. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Siparişe Dayalı Üretimler

Bu Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri Kanunun 3. Maddesinde belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Ancak Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir. Bu oranları ayrı ayrı veya birlikte iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Sipariş verenler, Ar-Ge veya tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kağıtlara ait damga vergisi istisnası dışındaki teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.

1.2.10. Ar-Ge Tasarım Merkezlerinde İlave İstihdam Destekleri

Desteklenecek program,[64] alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Ancak bu kapsamda her bir Ar-Ge merkezine sağlanacak destek, ilgili ayda Ar-Ge merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemeyecektir.

1.2.11. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Görevlendirilecek Öğretim Elemanları

Öğretim elemanlarından Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerde araştırmacı, tasarımcı ya da idari personel olarak hizmetine ihtiyaç duyulanlar, üniversite yönetim kurullarının izniyle tam zamanlı veya yarı zamanlı olarak görevlendirilebilirler. Tam zamanlı görevlendirme için herhangi bir üniversitede altı yıllık tam zamanlı olarak çalışmak gerekmekte olup, görevlendirme süresi her altı yıl sonrasında bir yıldır. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde tam zamanlı görevlendirilenlerin geçirdikleri süreler, tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli hesaplamasında dikkate alınır. Yarı zamanlı görev alan öğretim elemanlarının bu hizmetleri karşılığı elde edecekleri gelirler, üniversite döner sermaye kapsamı dışında tutulur. Tam zamanlı olarak görevlendirilecek personele kurumlarınca aylıksız izin verilir ve kadroları ile ilişkileri devam eder. Bu şekilde aylıksız izne ayrılanlardan, önceki görevleri sebebiyle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4. Maddesinin birinci fıkrasının © bendi veya geçici 4. Maddesi kapsamında sigortalı veyahut iştirakçi sayılanların aylıksız izne ayrıldığı tarihi takip eden on beş gün içerisinde talepte bulunmaları halinde; aylıksız izinli sayıldıkları ve buralarda çalıştırıldıkları sürece aynı kapsamdaki sigortalılık veya iştirakçilik ilişkisi devam eder. Bu şekilde aylıksız izne ayrılanlardan;

- 5510 sayılı Kanunun 4. Maddesinin birinci fıkrasının © bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için önceki kadroları için tespit edilen sigorta primine esas kazanç unsurları esas alınmak suretiyle ilgili aya ilişkin olarak hesaplanacak sigorta primi çalışan hissesi ile genel sağlık sigortası primi çalışan hissesi tutarı kendilerince, sigorta primi işveren hissesi ile genel sağlık sigortası primi işveren hisseleri görev yaptıkları işverenleri tarafından,

- 5510 sayılı Kanunun geçici 4. Maddesi kapsamında iştirakçi sayılanlar için önceki kadroları için tespit edilen emekli keseneğine esas aylık unsurları esas alınmak suretiyle ilgili aya ilişkin olarak hesaplanacak kişi keseneği kendilerince, kurum karşılıkları ile genel sağlık sigortası primlerinin tamamı görev yaptıkları işverenleri tarafından,

ödenir.

Prim ödeme yükümlülüğü görevlendirildikleri işverene aittir. İlgililerin bu şekilde aylıksız izinde geçirdikleri süreler önceki kadro unvanları esas alınmak suretiyle emekli keseneğine esas aylık unsurlarının veya sigorta primine esas kazanç unsurlarının tespitinde dikkate alınır. Bunlara aylıksız

64 4691 sayılı Kanun metninde yer alan "Temel bilimler" ifadeleri ile Kanunun 3/(ee) bendinde yer alan tanım Kanun metninden çıkarılmıştır. Bunun yerine "Desteklenecek programlar" ifadesi getirilmiş ve Kanunun 3/(ee) bendi "(ee) Desteklenecek Programlar: Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programları ile Yükseköğretim Kurulundan alınan görüş üzerine Bakanlıkça belirlenecek diğer programları," şeklinde değiştirilmiştir.

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

izin dönemindeki söz konusu çalışma süreleri için görev yaptıkları işveren tarafından kıdem tazminatı ödenmez ve bu süreler emekli ikramiyesinin hesabında dikkate alınır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 36. Maddesinin bu maddede yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri uygulanmaz.

1.2.12. Tasarım Yarışmalarında Sergilenen Tasarım Giderleri Desteği

Türk Tasarım Danışma Konseyinin önerileri doğrultusunda, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenen kriterleri haiz tasarım yarışmalarında sergilenen tasarımların giderleri, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenek imkanları çerçevesinde geri ödemesiz olarak desteklenebilir.

1.2.13. Diğer Teşvik Unsurları

5746 sayılı Kanunun 3/A maddesine göre; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, VUK'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde (projenin başarısızlık ile sonuçlanması halinde) ise doğrudan gider yazılır.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilebilecektir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda VUK'na göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilecektir.

5746 sayılı Kanuna eklenen 3/A maddesi ile yeni bir Ar-Ge indirimi müessesesi oluşturulmuş, hali hazırda yürürlükte olan 5746 sayılı Kanunun 3. Maddesinin birinci fıkrası kapsamında, aynı fıkrada belirtilen yerlerde gerçekleştirilen harcamalar ile yine aynı fıkrada belirtilen kurum, kuruluş ve vakıflarca desteklenen projelere yönelik harcamalar için "Ar-Ge ve tasarım indirimi" uygulanmakta iken, 3/A maddesi ile yapılan düzenleme sonucunda;

- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin,
- İşletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri,
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilen,
- Münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik

araştırma ve geliştirme harcamalarının %100'ü, vergiye tabi kazancın tespiti sırasında, beyanname üzerinde yeterli kazanç olması halinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi ile ilgili olarak Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'ne 9/A maddesi eklenmiş ve uygulamaya dair detaylı açıklamalar yapılmıştır.

1.3. Uygulama ve Denetim Esasları

Bu Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlananların bu Kanunda öngörülen şartları taşıdıklarına ilişkin tespitler en geç üç yıllık süreler itibarıyla yapılır.

5746 sayılı Kanunun 3. Maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu geçemez.

Asgari Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır.

Bu Kanunda öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır. Sağlanan vergi dışı destekler ise 6183 sayılı Kanun hükümlerine

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

göre ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir. Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; GVK'nun 89/1-13 ve KVK'nun 10/1-ğ maddelerinde düzenlenen Türkiye'den yurt dışına verilen hizmetlere ilişkin indirim hakkı ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. Maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

2. Ar-Ge Projelerine TÜBİTAK Tarafından Sağlanan Destekler

Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB), teknolojinin toplumsal faydaya dönüşme sürecini hızlandırmak amacıyla, ülkemiz özel sektör kuruluşlarının araştırma-teknoloji geliştirme ve yenilik faaliyetlerini desteklemek amacıyla kurulmuştur. Böylelikle, ülkemiz kuruluşlarının araştırma-teknoloji geliştirme yeteneğinin, yenilikçilik kültürünün ve rekabet gücünün arttırılması hedeflenmektedir.

TEYDEB, bahsedilen hedefler doğrultusunda, destek programları tasarlamakta ve yürütmektedir. Genel olarak özetleyecek olursak, firmalar Ar-Ge kapsamında yenilik içeren bir proje gerçekleştirmek istemeleri halinde bu projeye ilişkin bütçelerini, planlarını TÜBİTAK'a sunmakta, proje kabul edilirse destek süreci başlamaktadır.

TÜBİTAK tarafından onaylanmış bir projede çalışacak Ar-Ge personellerine yapılacak ücret ödemelerinde 5746 sayılı Kanun kapsamında sigorta primi ve vergi teşviklerinden yararlanılması mümkündür. Esas ücret dışındaki ödemeler (faiz mesai gibi) bu teşviklerde ve TÜBİTAK desteklerinde dikkate alınmaz. Projede firma yöneticisi de (sahibi) çalışıyorsa bu kişinin ücretinin desteklenmesi hususunda bazı kısıtlamalar olacaktır.

Destek kapsamına alınan projeler ile ilgili olarak altışar aylık dönemler halinde projenin gidişatına dair Mali Rapor hazırlanması ve bu mali raporun YMM tarafından AGY-500 raporu ile tasdik edilmesi gerekmektedir. Proje kapsamında hibe mahiyetinde nakit destekler olacaktır. Bunların bir kısmının avans olarak önceden alınması da mümkündür. TÜBİTAK tarafından desteklenen Ar-Ge projeleri mahiyetinde yapılan harcamalar vergiye tabi kazancın tespitinde Ar-Ge indirimi olarak da dikkate alınabilecektir. Tabii tüm bu vergisel teşvikler için yayınlanmış tebliğ ve yönetmeliklerdeki ikincil düzenlemelere de uyulması ve dikkat edilmesi gereklidir.

2.1. TEYDEB Bünyesindeki Destek Programları

2.1.1. Ulusal Destek Programları

- 1501 Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı
- 1503 Proje Pazarları Destekleme Programı
- 1505 Üniversite-Sanayi İşbirliği Destek Programı
- 1507 TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı
- 1511 TÜBİTAK Öncelikli Alanlar Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik PDP
- 1513 Teknoloji Transfer Ofisleri Destekleme Programı
- 1514 Girişim Sermayesi Destekleme Programı (GİSDEP)
- 1515 Öncül Ar-Ge Laboratuvarları Destekleme Programı
- 1601 Yenilik Girişimcilik Alanlarında Kapasite Artırılmasına Yönelik DP
- 1602 TÜBİTAK Patent Destek Programı
- 1612 BiGG – 1.Aşama Uygulayıcı Kuruluş Çağrısı
- 1613 Teknoloji Transferi Profesyoneli Çağrısı
- 1701 Ar-Ge Proje Değerlendirme ve İzleme Çağrısı
- 1702 Patent Tabanlı Teknoloji Transferi Destekleme Çağrısı
- 1707 Siparişe Dayalı Ar-Ge Projeleri için KOBİ Destekleme Çağrısı
- 1711 Yapay Zekâ Ekosistem Çağrısı
- 1812 Yatırım Tabanlı Girişimcilik Destek Programı (BiGG Yatırım)
- 1831 Yeşil İnovasyon Teknoloji Mentörlük Çağrısı
- 1832 Sanayide Yeşil Dönüşüm Çağrısı
- 1833 SAYEM Yeşil Dönüşüm Çağrısı

2.1.2. Uluslararası Ortaklı Destek Programları

- 1509 – TÜBİTAK Uluslararası Sanayi Ar-Ge Projeleri
- Ufuk Avrupa Programı
- 1709 – EUREKA- EUROSTARS
- 1719 – Eureka Network Çağrıları
- Eureka Seyahat Desteği
- Eurostars Koordinatörlük Desteği Programı

XIX. ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME (AR-GE) VE TASARIM FAALİYETLERİNE SAĞLANAN DESTEK VE TEŞVİKLER

TÜBİTAK-TEYDEB bünyesinde yürütülen destek programlarına yapılacak proje başvuruları ve destek talebine yönelik dönemsel başvuruları elektronik ortamda PRODİS (Proje Değerlendirme ve İzleme Sistemi) üzerinden alınmaktadır.

Yukarıda yer verilen destek programları hakkında https://tubitak.gov.tr/tr/destekler/sanayi internet sitesinden detaylı bilgi edinilmesi mümkündür.

2.2. Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Yeni Makine ve Teçhizat Alımında KDV İstisnası

KDVK'nun 13/m maddesi kapsamında, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri (İstisna kapsamında alınan makine ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar) KDV'den istisnadır.

XX. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ

1. Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlar ile Gayri maddi Hakların Satılması, Devri veya Kiralanması Sonucu Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK)'nun geçici 2. Maddesinin birinci fıkrasına göre, mükelleflerin münhasıran, teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirdikleri yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31.12.2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi, istisnadan yararlanamaz. İstisna uygulanmasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında gelir veya kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

7033 sayılı Kanun ile geçici 2. Maddeye ikinci fıkra olarak eklenen düzenlemeye göre, bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (tasarım faaliyetlerinden doğanlar hariç) bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde de vergi istisnası uygulanabilmesi imkanı getirilmiştir. Bu konuda aşağıdaki (3) no.lu başlık altında açıklama yapılmıştır.

1.1. İstisna Kapsamına Giren Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyetler

İstisna, sadece yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır. Bu açıdan her şeyden önce hangi faaliyetlerin istisna kapsamına girdiğinin tespiti gerekmektedir. 4691 sayılı Kanunda bazı kavramlar aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge): 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 yürütülen yaratıcı çalışmalar.

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan 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 tümü.

Tasarım Faaliyeti: Sanayi alanında ve Cumhurbaşkanı'nın uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü.

Tasarım Projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve tasarım faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde tasarımcı tarafından yürütülen proje.

1.2. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların Anılan İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibariyle tamamlamış oldukları yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede faaliyete geçtikten sonra da devam ettirdikleri yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın ancak, projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına ilişkin kazanç kısmı istisnadan yararlanabilecektir. Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenebilir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan direkt işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

1.3. İstisna Tutarının Tespiti

TGBK'nun geçici 2. Maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna

kapsamında olan projeler ile ilgili olarak elde edilen hasılattan proje maliyetinin düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir.

Kazancı istisna kapsamında olacak projelere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır. Kazancı istisna kapsamında olan projelerin zarar ile sonuçlanması halinde bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderlerin bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekir.

Mükelleflerin istisna kapsamına giren ve girmeyen üretim faaliyetlerinde müştereken kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin TGBK kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmez.

İstisna uygulamasına ilişkin olarak yıllık vergilendirme dönemi baz alınarak yapılan açıklamalar, mükelleflerin geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplayacakları kazancın tespiti açısından da geçerlidir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge ve tasarım projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, AR-GE ve tasarım merkezlerindeki uygulamadan farklı olarak özel bir fon hesabında izlenmeyip kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

1.4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Girişim Sermayesi

03.02.2021 tarihinde yayımlanan 7263 sayılı Kanunla TGBK'na ek 3. Madde eklenmiş ve TGBK'nun geçici 2. Maddesi kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları belli sınırları aşan mükelleflere girişim sermayesi yatırımında bulunma mecburiyeti getirilmişti.

16.12.2023 tarih ve 32401 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7953 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknokent kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin fon ayırma ve girişim sermayesi yatırımında bulunma yükümlülüklerine dair yasal düzenlemelerde değişiklik yapılarak;

- Pasifte geçici bir hesaba aktarım yükümlülüğünün doğması için gerekli olan yıllık beyanname üzerinden yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarının alt sınırı 1.000.000 Türk lirasından 2.000.000 Türk lirasına yükseltilmiş,

- Pasifte geçici bir hesaba aktarım oranı yüzde ikiden yüzde üçe çıkarılmış,

- Yıllık bazda geçici bir hesaba aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün üst sınırı 20.000.000 Türk lirasından 100.000.000 Türk lirasına yükseltilmişti.

31.12.2025 tarih ve 33126 (5. Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 10803 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknokent kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin fon ayırma ve girişim sermayesi yatırımında bulunma yükümlülüklerine dair yasal düzenlemelerde değişiklik yapılmıştır.

XX. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ

Bu kapsamda, pasifte geçici bir hesaba aktarım yükümlülüğünün doğması için gerekli olan yıllık beyanname üzerinden yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarının alt sınırı 2.000.000 TL'dan 5.000.000 TL'na yükseltilmiştir.

Pasifte geçici bir hesaba aktarım oranı ile yıllık bazda geçici bir hesaba aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün üst sınırında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Pasifte geçici bir hesapta fon ayırma oranı %3; yıllık bazda geçici bir hesaba aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün üst sınırı ise 100.000.000 TL olarak uygulanmaya devam edilecektir.

10803 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarının alt sınırını 2.000.000 TL olarak belirleyen 15.12.2023 tarihli ve 7953 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2026 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle 5.000.000 TL tutarındaki alt sınırın, 2026 yılında yapılacak fon ayırma ve fon yatırım işlemlerinde esas alınması gerektiğini düşünüyoruz. Bu kapsamda, 2025 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanacağı Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı ile teknokent kazanç istisna tutarı 5.000.000 Türk lirasından fazla olan mükelleflerin, yararlandıkları indirim ve/veya istisna tutarının %3'üne isabet eden tutarı 2026 yılında geçici fon hesabına aktarmaları ve aktarılan tutarları, 2026 yılı sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alımında kullanmaları veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak koymaları gerekmektedir.

Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar yukarıda belirtilen girişim sermayesi yatırım fonu, girişim sermayesi yatırım ortaklığı veya kuluçka merkezindeki girişimcilere aktarılmaması durumunda; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu uyarınca yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar tutarının %20'si ilgili yılda yararlanılan gelir veya kurumlar vergisi istisnasına konu edilemeyecektir. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

1.5. İstisna Kazançların Dağıtımı Halinde Stopaj

Bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu istisna kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden, elde edenin hukuki niteliğine göre GVK 94/6-b, KVK Madde 15/2, KVK madde 30/3 ve 30/6 gereğince tevkifat yapmaları gerekir.

1.6. İstisna Kazancın Beyannamede Gösterilmesi

Yönetici şirketler ile bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin istisna kapsamındaki kazançları, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar" bölümünde yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar" satırında gösterilir. İstisnaya tabi faaliyetin zararla sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen giderler" satırında gösterilir. Geçici vergi beyannamesinde de aynı esaslar geçerlidir.

2. Bölgede Çalışan Personelin Ücretinde Vergi ve Sigorta Primi İstisna Uygulaması

31.12.2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtların brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı damga vergisinden istisnadır.

Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamayacaktır. Toplam personel sayısı on beşe kadar olan bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanacaktır.

Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır.

Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz.

Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi teşvikinden yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, bölgede yer alan işletmelerde

çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanı'nca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile bölgede yer alan işletmelerde Ar-Ge ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanı'nca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Ayrıca ArGe veya tasarım merkezlerinde doktora mezunu personelin üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında ders vermesi veya ArGe ve tasarım personelinin teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere mentorluk yapması durumunda haftalık 8 saati aşmamak şartıyla, bu çalışmaları gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Buna ilave olarak gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan personelin toplam sayısının veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkrada belirtilen durumlar haricinde bu merkezler dışında geçirilen süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Cumhurbaşkanı, yüzde yirmi olarak belirlenen bu oranı belirleyeceği bölgesel ve/veya sektörel alanlarda ya da meslek gruplarına göre yüzde yüze kadar veya tekrar kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir.

Gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında, teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan personelin toplam sayısına veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerine uygulanmak üzere söz konusu bölge ve merkezler dışında geçirilen süreler bakımından belirlenmiş olan oranın, 31.12.2026 tarihine kadar, 01.01.2026 tarihinden geçerli olmak üzere, 10766 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile mahiyeti Bakanlıkça belirlenecek bilişim personeline yüzde yüz, bunlar dışındaki personele ise yüzde yetmiş beş olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumlu olacaktır.

Bahse konu maddeye göre; TGBK'nun geçici 2. Maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır.

3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gayri maddi Haklardan Elde Edilecek Kazançlara Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanması

Bilindiği gibi, teknoloji geliştirme bölgelerindeki yönetici şirketler ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgelerdeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (tasarım faaliyetlerinden doğanlar hariç) bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını:

- Bu hakların ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya,
- Mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya,
- İstisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya,
- Bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya

Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Cumhurbaşkanı bu yetkisini 19.10.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan BKK ile kullanmış ve yetki verilen konularda esasları belirlemiştir. Kararname ile belirlenen esaslar, 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30.06.2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 19.10.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

XX. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ

3.1. İstisnadan Yararlanılabilmesi İçin Hakların Niteliğine Göre Patent veya Fonksiyonel Olarak Patente Eşdeğer Belgelere Bağlanması Gerekecektir

TGBK'nun geçici 2. Maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, söz konusu gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekecektir.

3.2. Fonksiyonel Olarak Patente Eşdeğer Belgeler

Söz konusu Karar uyarınca aşağıda yer alan belgeler fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olarak kabul edilecektir:

- Faydalı model belgesi
- Tasarım tescil belgesi
- Telif hakkı tescil belgesi
- Entegre devre topografyası tescil belgesi
- Yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi
- Benzeri belgeler

3.3. Sipariş Üzerine Yapılan İşler

2017/10821 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği kazançları kapsamamaktadır.

3.4. Yazılım Faaliyetleri

İlgili mevzuat çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

3.5. Ar-Ge Faaliyetlerinden Doğan Gayrimaddi Haklardan Elde Edilecek Kazançlar

Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle;

- Gayri maddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon TL'nı ve
- Dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon TL'nı aşmayan mükelleflerin,

Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayri maddi haklardan elde ettikleri kazançları, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılacaktır.[65]

Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmayacaktır. Proje bitirme belgesinin düzenlenmesine ilişkin hususlar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca belirlenecektir. Yukarıda belirtilen tutarlar Kararnamede açıklanan şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca her yıl güncellenecektir.

3.6. İstisnaya Tabi Kazancın Hesaplanması

Patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayri maddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanacaktır.

Nitelikli harcamalar: Yukarıda bahsedilen hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar; gayri maddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayri maddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismana tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

65 31.08.2018 tarih ve 30521 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 54 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'na ile 2017/10821 sayılı 2017/10821 sayılı "4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesine İlişkin Kararın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar"ın 5. Maddesinde yer alan "....ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartlara haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayri maddi haklardan...." ibaresi Karar metninden çıkarılmış, bu düzenlemeye bağlı olarak Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde tasarım faaliyetinde bulunan mükelleflerin kazançlarının gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasın-

Bu hesaplamada, mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulacaktır.

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayri maddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmeyecektir. Ancak, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilecektir. Aynı süre içinde, bu bölgelerde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girişilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da aynı muameleye tabi tutulabilecektir. Mükellefler nitelikli harcama tutarını %30'una kadar artırabilecektir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamayacaktır.

Mükellefler, kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla, bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak istisnadan yararlanabileceklerdir.

3.7. Uygulama Tebliği

Söz konusu istisnanın uygulama usul ve esaslarına yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından KVK Genel Tebliğinin 5.12.2.10 numaralı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası

KDVK'nun konuya ilişkin geçici 20. Maddesinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

"4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas 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, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir."

Bu hükme göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31.12.2028 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır.

Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı teknokentler de teknoloji geliştirme bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1. Maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır.

Ayrıca, yazılımların pazarlanması işinin bayi kanalıyla yapılması halinde, teknokent bünyesinde geliştirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde

dan kaynaklanması halinde söz konusu kazançlar istisna kapsamı dışında çıkarılmıştır. Aynı kararda Tasarım Tescil Belgesinin Ar-Ge faaliyetleri neticesinde alınacak bir belge olduğu metne eklenmiştir.

Bununla birlikte vurgulamak isteriz ki, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgelerdeki yazılım, TASARIM ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31.12.2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna bulunmaktadır. Yukarıdaki değişiklik sadece tasarım faaliyeti sonucu oluşacak gayrimaddi hak niteliğindeki kazançlar içindir.

KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışında ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ne tabidir.

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas 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 hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

KDVK'nun 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 KDV indirim konusu yapılamaz hükmü yer aldığından, söz konusu mükellefler yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapamamaktaydılar. 7104 sayılı Kanun ile KDVK'nun Geçici 20. Maddesinin birinci fıkrasını sonuna 01.01.2019'da yürürlüğe girmek üzere *"Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." Hükmü ilave edilmiştir. Bu düzenlemeye bağlı olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı (II/G-2.) bölümünde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu bölümde "1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez."* Açıklaması yer almıştır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12. Maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin, KDVK'nun 32. Maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.

5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Tevkifatı

Bölgede faaliyet gösteren firmaların, üniversite vakıflarına yapacakları kira ödemeleri üzerinden, GVK'nun 94/5-b maddesi hükmü ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Yönetici şirketlerden yapılan kiralamalarda, kurumlar vergisi mükellefi olmaları dolayısıyla, yapılacak kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi Usul Kanunu

Bölgede faaliyete geçen mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda VUK'nda yer alan hükümlere uymak durumundadırlar.

7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yeni Makine ve Teçhizat Alımında KDV İstisnası

KDVK'nun 13/m maddesi kapsamında 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisnadır.

XXI. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI

1. 2025/9903 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar

30.05.2025 tarihli ve 32915 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 9903 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (kısaca "9903 sayılı Karar") ile yatırım teşvik sistemi yeniden kurgulanmıştır.

Kararla halihazırda yatırım teşvik sisteminin temel dayanaklarını oluşturan "2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" ile 2018/11201 sayılı "Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Karar" yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan 2012/3305 sayılı Karar kapsamındaki teşvik sistemi; genel, bölgesel ve stratejik yatırımların teşviki şeklinde üç grup halinde sınıflandırılmıştı. 9903 sayılı Karar, teşvik sistemini; "Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi" ve "Sektörel Teşvik Sistemi" uygulamaları ile "Bölgesel Teşvikler"den oluşmak üzere üç ana kategori altında toplamıştır. Karar kapsamında, 31.12.2030 tarihine kadar yapılacak olan teşvik belgesi müracaatları değerlendirilecektir. Kararın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla sonuçlandırılmamış müracaatlar, müracaat tarihinde yürürlükte bulunan kararlar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. Ancak, yeni teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaatlar, talep edilmesi halinde bu Karara istinaden değerlendirilecektir.

Kararın yürürlüğe girdiği tarihten önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri ile ilgili uygulamalara, Karar kapsamında desteklenmeyen yatırım konularında daha önceki kararlara istinaden düzenlenmiş ve tamamlama vizesi yapılmamış teşvik belgelerine ilişkin kapasite artışına yol açacak makine ve teçhizat ilavesi yapılamayacaktır.

1.1. Yatırım Teşvik Uygulamasında Bölgeler

Karar kapsamında yer alan desteklerin uygulanması açısından iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak 9903 sayılı kararın (2) numaralı ekinde belirtilen altı bölgeye ayrılmıştır. Söz konusu altı bölge aşağıdaki gibidir:

YATIRIM TEŞVİK UYGULAMALARINDA BÖLGELER					
1. Bölge	**2. Bölge**	**3. Bölge**	**4. Bölge**	**5. Bölge**	**6. Bölge**
Ankara	Aydın	Adana	Afyonkarahisar	Bartın	Adıyaman
Antalya	Balıkesir	Bilecik	Aksaray	Bayburt	Ağrı
Bursa	Bolu	Burdur	Amasya	Çankırı	Ardahan
Eskişehir	Çanakkale	Düzce	Artvin	Erzurum	Batman
İstanbul	Denizli	Gaziantep	Çorum	Giresun	Bingöl
İzmir	Edirne	Isparta	Elazığ	Hatay	Bitlis
Kocaeli	Kayseri	Karabük	Erzincan	Kahramanmaraş	Diyarbakır
Muğla	Konya	Karaman	Kastamonu	Kilis	Gümüşhane
	Manisa	Kırıkkale	Kırşehir	Niğde	Hakkâri
	Mersin	Kırklareli	Malatya	Ordu	Iğdır
	Sakarya	Kütahya	Sivas	Osmaniye	Kars
	Tekirdağ	Nevşehir		Sinop	Mardin
	Yalova	Rize		Tokat	Muş
		Samsun		Tunceli	Siirt
		Trabzon		Yozgat	Şanlıurfa
		Uşak			Şırnak
		Zonguldak			Van

1.2. Teşvik Sistemi ve Destek Unsurları

9903 sayılı Karar, teşvik sistemini;

- Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi
- Sektörel Teşvik Sistemi
- Bölgesel Teşvikler

şeklinde üç ana kategori altında toplamıştır. İzleyen bölümlerde, her bir yatırım kategorisi ve alt bölümleri hakkında bilgi verilecektir.

1.2.1. Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi

Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi aşağıdaki üç programdan oluşmaktadır:

- Teknoloji Hamlesi Programı
- Yerel Kalkınma Hamlesi Programı
- Stratejik Hamle Programı

Yukarıda belirtilen her üç program kapsamında desteklenen yatırımlar bölgesel teşvikler ile aşağıdaki destek unsurlarından yararlandırılabilir.

- Gümrük vergisi muafiyeti
- KDV istisnası
- Vergi indirimi
- Faiz veya kâr payı desteği
- Makine desteği
- Yatırım yeri tahsisi

1.2.1.1. Teknoloji Hamlesi Programı

Teknoloji Hamlesi Programı kapsamında öncelikli ürün listesindeki ürünlere ya da teknolojilere yönelik yatırımlar desteklenebilir. Teknoloji Hamlesi Programı kapsamında desteklenecek yatırımlar Teknoloji Hamlesi Programı Değerlendirme Komitesi tarafından proje bazında değerlendirilir ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenir. Bu program, Bakanlık tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları kapsamında Stratejik Araştırmalar ve Verimlilik Genel Müdürlüğünce yürütülür. Öncelikli ürün listesi Bakanlık tarafından her yıl ocak ayı içerisinde güncellenebilmektedir.

Nitekim, 31.01.2026 tarihli ve 33154 sayılı Resmî Gazetede yayımlan "Öncelikli Ürün Listesi Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve 17.10.2016 tarihli ve 9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar hükümleri çerçevesinde Öncelikli Ürün Listeleri güncellenmiştir. Tebliğin ekinde yer alan Ek-1, Ek-2, Ek-3, Ek-4, Ek-5, Ek-6, Ek-7, Ek-8 ve Ek-10 içerisinde öncelikli ürün listelerinin tamamına erişilebilmektedir. Söz konusu listelerde; kimya, makina, ulaşım araçları, yenilikçi teknoloji alanları gibi birçok sektörü ilgilendiren yatırım konuları detaylı olarak belirlenmiştir.

1.2.1.2. Yerel Kalkınma Hamlesi Programı

Yerel Kalkınma Hamlesi Programı kapsamında bölgelerarası gelişmişlik farklarının azaltılması ve bölgelerin rekabet güçlerinin artırılması hedeflenmektedir. Program kapsamında desteklenecek yatırım konuları; illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik durumu ve coğrafi potansiyelleri, atıl kaynakların değerlendirilmesi, yerel ihtiyaçların karşılanması, bölgede üretimi olmayan ancak başarı olasılığı yüksek sektörlerin geliştirilmesi, ileri-geri bağlantılı sektörlerin desteklenmesi, istihdam potansiyeli ve kümelenme etkisi gibi kriterler çerçevesinde belirlenir.

Desteklenecek yatırımlar, Yerel Kalkınma Hamlesi Programı Değerlendirme Komitesi tarafından proje bazında değerlendirilir ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenir.

Bu program, Bakanlık tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları kapsamında Kalkınma Ajansları Genel Müdürlüğünce yürütülür.

Yerel yatırım konularının, 5 yıllık kalkınma planı, orta vadeli program, Cumhurbaşkanı yıllık programı ile uyumu ve bütçeye etkisi yönünden Strateji ve Bütçe Başkanlığının görüşü alınarak yerel yatırım konuları listesi Bakanlık tarafından tebliğ ile belirlenir ve her yıl ocak ayı içerisinde güncellenebilir.

31.01.2026 tarihli ve 33154 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Yerel Yatırım Konuları Listesi Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile 09.07.2025 tarihli ve 32951 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Yerel Yatırım Konuları Listesi Tebliğinin Ek-1'i değiştirilmiştir. Söz konusu listede, her bir il itibariyle belirlenen yerel yatırım konularına ulaşmak mümkündür.

1.2.1.3. Stratejik Hamle Programı

Stratejik Hamle Programı kapsamında katma değeri yüksek, ülkemizin kritik ihtiyaçlarını karşılayacak, arz güvenliğini sağlayacak, dışa bağımlılığını azaltacak, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek imalat sektörü yatırımları ile Dijital Dönüşüm Programı ve Yeşil Dönüşüm Programı kapsamındaki yatırımlar desteklenmektedir.

Stratejik Hamle Programı kapsamında desteklenecek yatırımlarda aranacak asgari sabit yatırım tutarı, yüksek teknolojili ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar için 100 milyon TL, diğer yatırımlar için ise 200 milyon TL'dır.

Genel Müdürlük, Stratejik Hamle Programı kapsamında sunulan desteklerden faydalanmak isteyen yatırımcıların müracaatlarını aşağıda belirtilen kriterler çerçevesinde ön değerlendirmeye tabi tutar:

a) Yatırım konusunun stratejik hamle yatırım konulan listesinde yer alması,

b) Üretilmesi planlanan ana ürünün/ürünlerin son bir yıl içerisindeki ihracatın ithalatı karşılama oranının azami %70 olması,

c) Tebliğ ile belirlenen katma değer hesabı yöntemine göre hesaplanacak katma değer oranının asgari %30 olması,

d) Yatırım tutarının %20'si kadar öz kaynağın bulunması,

e) Yatırım konusu ürünle ilgili olarak son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD Doları ve üzerinde olması.

Genel Müdürlük, ön değerlendirme neticesinde üçüncü fıkrada belirtilen beş kriterden üçünü sağladığı tespit edilen projeleri fizibilite raporu hazırlanmasını teminen, Bakanlık ile protokol imzalayan bir kalkınma ve yatırım bankasına iletir.

Kalkınma ve yatırım bankası Bakanlıkça iletilen proje için teknik, ekonomik ve mali analizi içeren bir fizibilite raporu hazırlayarak Bakanlığa iletir.

Stratejik Hamle Programı kapsamında desteklenecek yatırımlar Stratejik Hamle Programı Değerlendirme Komitesi tarafından proje bazında değerlendirilir ve uygun görülen projeler için teşvik belgesi düzenlenir. Stratejik Hamle Programı Değerlendirme Komitesi Bakanlığa iletilen fizibilite raporu ile teknik değerlendirme sonuçlarına göre karar alır.

Genel Müdürlük tarafından yapılacak değerlendirme ile Stratejik Hamle Programı Değerlendirme Komitesi tarafından yapılacak değerlendirmeye ilişkin kriterler ve usul ve esaslar tebliğ ile belirlenir.

Asgari 50 milyon TL tutarındaki yeşil dönüşüm programı ve dijital dönüşüm programı kapsamında desteklenecek yatırımlar, bu maddede belirtilen değerlendirme süreci olmaksızın Stratejik Hamle Programı kapsamında desteklenebilir.

Stratejik hamle yatırım konuları listesi Bakanlık tarafından her yıl ocak ayı içerisinde güncellenebilmektedir.

Stratejik hamle yatırım konuları, 21.06.2025 tarihli ve 32933 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 2025/1 no.lı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in (1) no.lu ekinde yer almaktadır. Ayrıca, aynı tebliğin (2) no.lı ekinde "Katma Değer Hesabı Tablosu" ve (3) no.lı ekinde ise "Stratejik Hamle Programı Değerlendirme Tablosu" bulunmaktadır.

1.2.2. Sektörel Teşvik Sistemi

Sektörel Teşvik Sistemi aşağıdaki iki alt teşvik sisteminden oluşmaktadır:

- Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi
- Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi

Bu uygulamalar kapsamında desteklenen yatırımlar bölgesel teşvikler ile aşağıdaki destek unsurlarından yararlandırılabilir:

- Gümrük vergisi muafiyeti
- KDV istisnası
- Vergi indirimi
- Faiz veya kâr payı desteği
- Yatırım yeri tahsisi

1.2.2.1. Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi

Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında aşağıda belirtilen yatırım konuları desteklenmektedir:

a) Dijital Dönüşüm Programı veya Yeşil Dönüşüm Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar.

b) Teknoloji Hamlesi Programı kapsamında yayımlanan öncelikli ürün listesinde belirtilen yüksek teknolojili ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar ile asgari 500 milyon TL tutarındaki yüksek teknolojili ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar.

c) İstanbul ilinde gerçekleştirilecek olan yatırımlar hariç olmak üzere; Teknoloji Hamlesi Programı kapsamında yayımlanan öncelikli ürün listesinde belirtilen orta yüksek teknolojili ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar ile asgari 1 milyar TL tutarındaki orta yüksek teknolojili ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar.

Ç) Müteharrik karakterli yatırımlar hariç olmak üzere; 6 ncı bölgede yapılan yatırımlar, geçici 3 üncü ve geçici 4 üncü maddeler kapsamında değerlendirilen yatırımlar.

d) Savunma Sanayii Başkanlığından alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek savunma alanındaki yatırımlar.

e) İmalat sanayii işletmelerinin öz tüketimine yönelik olarak gerçekleştirilecek enerji üretimi faaliyeti kapsamında bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü ile sınırlı olmak kaydıyla, güneş enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları ile rüzgâr enerjisine dayalı elektrik üretim tesisi yatırımları.

f) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanununun 2 nci maddesinin 4- b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimi yatırımları.

g) Nükleer enerji santrali yatırımları.

Ğ) Asgari 500 milyon TL tutarındaki, sıvılaştırılmış doğal gaz (LNG) yatırımları ve yer altı doğal gaz depolama yatırımları.

h) Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları.

ı) 3213 sayılı Kanuna istinaden düzenlenmiş geçerli arama ruhsatı veya sertifikasına sahip yatırımcıların ruhsatlı sahalarında yapacağı maden arama yatırımları.

i) Ar-Ge yatırımları.

j) Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezlerinde yürütülen Ar-Ge veya tasarım projeleri ile ilişkili İstanbul ili dışındaki yatırımlar.

k) Teknolojik Ürün Deneyim Belgesi düzenlenmiş ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar.

l) Orta yüksek teknolojili ve yüksek teknolojili ürünlere yönelik test merkezi yatırımları ile ihracatçı birliklerinin dış ticareti desteklemek amacıyla yapacakları test merkezi yatırımları.

m) Asgari yatırım tutarı şartı aranmaksızın ihtisas serbest bölgelerinde gerçekleştirilecek yazılım ve bilişim ürünleri üretimi yatırımları.

n) Tebliğ ile belirlenecek teknik şart ve standartları karşılayan ve asgari 3 megavat kurulu güç şartını sağlayan veri merkezi yatırımları.

o) Tebliğ ile belirlenecek teknik şart ve standartlara göre hizmet veren veri merkezlerinde bulut hizmeti sağlayıcıları tarafından yapılacak asgari 200 milyon TL tutarındaki yatırımlar.

Ö) Çevre İzin ve Lisans Yönetmeliği kapsamında çevre lisansına tabi yatırımlar.

p) Demiryolu, denizyolu veya havayolu ile taşımacılık yatırımları.

r) Yük taşımacılığına yönelik liman yatırımları (yat limanı ve marina hariç).

s) Kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde, turizm merkezlerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığının bağlı/ilgili alan başkanlıkları sınırları içerisinde veya termal turizm konusundaki turizm konaklama yatırımları.

Ş) Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan, kreş ve gündüz bakım evleri, okul öncesi eğitim, ilkokul, ortaokul ve lise eğitim yatırımları ile hava araçlarının kullanım, tamir ve bakımına yönelik eğitim yatırımları.

t) Asgari 100 kişi ve üzeri kapasiteli yaşlı ve/veya engelli bakım merkezleri.

u) Lisanslı depoculuk yatırımları.

Ü) 25 dekar ve üzeri yurtiçinde üretilen sera teknolojilerini ihtiva eden otomasyona dayalı (bilgisayar kontrollü iklimlendirme, sulama, gübreleme ve ilaçlama sistemi ihtiva eden) topraksız sera yatırımları.

v) Sanayi sicil belgesine sahip mevcut tesislerde yapılacak deprem veya yangın riskine karşı yapılan yatırımlar.

y) Sanayi Genel Müdürlüğünden alınacak uygunluk yazısına istinaden gerçekleştirilecek afet teknolojileri alanındaki yatırımlar.

© bendi kapsamında yapılan yatırımlara faiz veya kâr payı desteği sağlanmaz.

(ç) bendi kapsamında desteklenen; elektrik enerjisi dağıtım yatırımları, elektrik enerjisi depolama yatırımları, ana şebeke üzerinden gaz yakıtların dağıtımı konusundaki yatırımlar ile ©, (f) ve (g) bentleri kapsamı dışında kalan elektrik üretimi yatırımlarına vergi indirimi ve faiz veya kâr payı desteği sağlanmaz.

1.2.2.2. Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi

Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında, 9903 sayılı Kararın (3) no.lı ekinde yer alan yatırım konuları yine aynı ekte belirtilen şartları sağlamaları halinde desteklenir.

Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenen; elektrik üretimi yatırımları, elektrik enerjisi dağıtım yatırımları, elektrik enerjisi depolama yatırımları ve ana şebeke üzerinden gaz yakıtların dağıtımı konusundaki yatırımlar ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında sadece 4, 5 ve 6. Bölgelerde gerçekleştirilecek yatırımlara faiz veya kâr payı desteği sağlanır. Elektrik üretimi yatırımları, elektrik enerjisi dağıtım yatırımları, elektrik enerjisi depolama yatırımları ile ana şebeke üzerinden gaz yakıtların dağıtımı konusundaki yatırımlara faiz veya kâr payı desteği sağlanmaz.

1.2.2.3. Dijital Dönüşüm Programı

Teknolojik ürün ve çözümlerin işletme süreçlerine entegre edilerek maliyet azaltımı, verimlilik ve kalite artışı, çalışan ve müşteri memnuniyeti gibi sonuçlar elde etmeyi amaçlayan yatırımlar Dijital Dönüşüm Programı kapsamında değerlendirilir. Bu program, Bakanlık tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları kapsamında Milli Teknoloji Genel Müdürlüğünce yürütülür.

Önceki bölümlerde de belirttiğimiz üzere, 9903 sayılı Karar uygulamasında, Dijital Dönüşüm Programı kapsamında yapılan yatırımlar için daha esnek ve kolaylaştırıcı koşullar sağlanmakta ve bu yatırımlar Stratejik Hamle Programı ve Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenebilmektedirler.

Programın uygulama usul ve esasları, 26.07.2024 tarih ve 32613 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Dijital Dönüşüm Destek Programı Uygulama Esaslarına İlişkin Tebliğ ile belirlenmiştir.

1.2.2.4. Yeşil Dönüşüm Programı

Döngüsel ekonomi yaklaşımıyla uyumlu, doğal kaynaklan koruyan, iklim ve sürdürülebilirlik hedeflerine katkı sağlayan, kaynak verimli ve düşük karbonlu üretimi amaçlayan yatırımlar Yeşil Dönüşüm Programı kapsamında değerlendirilir. Bu Program, Bakanlık tarafından belirlenecek uygulama usul ve esasları kapsamında Stratejik Araştırmalar ve Verimlilik Genel Müdürlüğünce yürütülür.

Önceki bölümlerde de belirttiğimiz üzere, 9903 sayılı Karar uygulamasında, Dijital Dönüşüm Programı kapsamında yapılan yatırımlar için daha esnek ve kolaylaştırıcı koşullar sağlanmakta ve bu yatırımlar Stratejik Hamle Programı ve Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenebilmektedirler.

Programın uygulama usul ve esasları, 26.07.2024 tarih ve 32613 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yeşil Dönüşüm Destek Programı Uygulama Esaslarına İlişkin Tebliğ ile belirlenmiştir

1.2.3. Bölgesel Teşvikler

Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi ve Sektörel Teşvik Sistemi kapsamında desteklenen yatırımlar, yatırım bölgesine göre aşağıdaki destek unsurlarından yararlandırılır:

- Sigorta primi işveren hissesi desteği.
- Sigorta primi desteği (6. Bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

1.2.4. Yatırımlarda Aranacak Şartlar

Desteklerden yararlanacak yatırımların 9903 sayılı Kararın Ek-3'ünde belirtilen yatırım konularına yönelik olması ve bu konular için belirtilen şartları sağlaması gerekir. Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi, Dijital Dönüşüm Programı, Yeşil Dönüşüm Programı ve sanayi sicil belgesine sahip mevcut tesislerde yapılacak deprem veya yangın riskine karşı yapılan yatırımlar için bu şart aranmaz.

Asgari sabit yatırım tutarının ayrıca belirtilmemiş olduğu hallerde yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının; 1. Ve 2. Bölgelerde 12 milyon TL, diğer bölgelerde ise 6 milyon TL olması gerekir.

Finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgari 3 milyon TL olması gerekir.

Yatırımların bu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanabilmesi için, makroekonomik programlar ve arz-talep dengesi dikkate alınarak yapılacak sektörel, mali ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerekir.

Bu Karar kapsamında 31.12.2030 tarihine kadar yapılacak olan teşvik belgesi müracaatları değerlendirilir.

Teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamına alınmaz.

Sabit yatırım tutarı; faiz veya kâr payı desteği ve makine desteği ödemeleri düşülmeden hesaplanır. Ancak, vergi indirimi desteğinin uygulanmasına esas sabit yatırım tutarı, bu Karar kapsamında sağlanan faiz veya kâr payı desteği ve makine desteği ödemeleri düşülerek hesaplanır.

Teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının %25'ini aşamaz. Dijital Dönüşüm Programı kapsamında desteklenen yatırımlar için bu hüküm uygulanmaz,

7297 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Yönetmeliğine göre küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ) sınıfında yer almayan yatırımcı veya Yerel Kalkınma Hamlesi Programı kapsamında desteklenen yatırımcı, yatırımın sürdürülebilirliğini desteklemek, teknolojik ve sektörel gelişime, toplumsal fayda amaçlı eğitim ve Ar-Ge faaliyetlerine veya yerel kalkınmaya katkı sağlamak üzere, Bakanlık tarafından belirlenen usul ve esaslara göre hazırlanmış ve Bakanlık tarafından onaylanmış bir ekosistem geliştirme planını gerçekleştirmekle yükümlüdür. Bu kapsamda yatırım tamamlama vizesi tarihine kadar gerçekleştirilecek yatırım ve harcamaların tutarı sabit yatırım tutarının %2'sinden az olamaz. Vergi indirimi desteği öngörülmeyen yatırımlar için bu hüküm uygulanmaz.

9903 sayılı Karar ve eklerinde yer alan Türk Lirası cinsindeki tutarlar her yıl, bir önceki yıla ilişkin yeniden değerleme oranı dikkate alınarak tebliğ ile belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde takvim yılı başından geçerli olmak üzere güncellenir.

Teşvik belgesi kapsamında yurt içinden temin edilen mal ve hizmet bedelleri için Hazine ve Maliye Bakanlığınca teşvik belgesi kapsamında düzenlenecek elektronik belge için belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde elektronik fatura veya elektronik arşiv fatura düzenlenmesi zorunludur.

Teşvik belgesi, E-TUYS üzerinden elektronik belge olarak düzenlenir ve uygulamalar ile ilgili işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilir. Destekleri uygulayan kurum ve kuruluşlar gümrük beyannamesi, elektronik fatura ya da elektronik arşiv fatura gibi belgeleri elektronik ortamda Bakanlığa iletmek ile yükümlüdür.

Teşvik belgesi kapsamında sağlanan destek miktarı, destekleri uygulayan kurum ve kuruluşlarca destekten yararlanılan tarihi takip eden ikinci ayın sonuna kadar destek unsuru ve teşvik belgesi bazında Bakanlığa iletilir.

Teşvik belgesi kapsamında sağlanan KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, faiz veya kâr payı desteği ve makine desteğinin faydalanma yılı esas alınarak yeniden değerleme oranı ile hesaplanan toplam değeri, yeniden değerleme oranı dikkate alınarak hesaplanmış gerçekleşen sabit yatırım tutarını geçemez.

1.2.5. Destek Unsurları

Bu bölümde 9903 sayılı Karar'la sağlanan destek unsurları hakkında ayrıntılı bilgi verilecektir.

1.2.5.1. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizat için gümrük vergisi muafiyeti uygulanır.

9903 sayılı Kararın Ek-4'ünde yer alan makine ve teçhizat gümrük vergisi muafiyeti sağlanmaksızın ithal edilerek sabit yatırım tutarına dahil edilebilir.

Finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ithalat işlemleri yapılır. İthalat işlemleri ile ilgili olarak yatırımcı ile finansal kiralama şirketleri müteselsilen sorumludur.

Teşvik belgesi almak üzere müracaat edilmiş, ancak teşvik belgesine bağlanmamış yatırımlara ilişkin makine ve teçhizatın ithaline, Bakanlığın görüşüne istinaden Ticaret Bakanlığınca teşvik belgesi kapsamında muafiyet tanınabilecek ve istisna edilebilecek vergi ve kesintilerin toplam tutarı kadar teminatın alınması suretiyle müsaade edilebilir. Teminatla ithalatta, bir defada verilebilecek teminat süresi altı ay olup, sürenin başlangıç tarihi, eşyanın serbest dolaşıma giriş tarihidir. Bu süre içerisinde teşvik belgesinin düzenlenememiş olması halinde süre bitimini müteakip üç ay içerisinde süre uzatımı için doğrudan Ticaret Bakanlığına müracaat edilir. Verilecek ek sürenin başlangıcı bir önceki sürenin sona erdiği tarihtir. Teminatın çözümü için Ticaret Bakanlığına müracaat edilmesi gerekir. Aksi takdirde teminat irat kaydedilir.

Motorlu Araçlar ve Römorkları ile Bunların Aksam, Sistem ve Ayrı Teknik Ünitelerinin Tip Onayı ve Piyasa Gözetimi ve Denetimi Hakkında Yönetmelik (AB/2018/858) kapsamında Mİ kategorisi ve N1 kategorisi niteliği taşıyan araçların üretimine yönelik olarak; asgari yüz bin adet/yıl kapasiteli yeni bir yatırım yapılması veya mevcut tesislerin kurulu kapasitelerinin en az yüz bin adet/yıl artırılması halinde, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının yüzde yirmisinin gerçekleştirilmesini müteakip, yatırım süresi içerisinde olmak, belgede kayıtlı toplam ilave araç kapasitesinin % 15'ini aşmamak ve ithalat esnasında yararlanılacak vergi indirimi tutarı kadar teminat mektubunun Bakanlığa ibraz edilmesi kaydıyla gümrük vergisi muafiyeti sağlanmak suretiyle yatırımcılara, içten yanmalı motor silindir hacmi azami 1600 cm3 ve/veya elektrik motoru azami 160 kwh güce sahip olan ve bu fıkrada belirtilen kategorilerde araç ithali için izin verilebilir. Belge kapsamında hibrit araç için motor üretiminin de yer alması halinde, motor üretim kapasitesinin %15'i kadar daha (motor üretim kapasitesinin, araç üretim kapasitesinden fazla olması durumunda araç kapasitesi dikkate alınır) bu fıkrada belirtilen şartlarda araç ithaline izin verilebilir.

1.2.5.2. KDV İstisnası

KDVK gereğince, teşvik belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları KDV'nden istisna edilebilir. Aynı hüküm, teşvik belgesi kapsamı yatırımın devir işlemleri ile makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım ve benzeri olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanır.

1.2.5.2.1. Yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarında istisna

KDVK'nun 13/1-d maddesi hükmünce, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar) KDV'nden müstesnadır.

İstisna uygulaması hakkında detaylı düzenlemeler, KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B.5 no.lu bölümünde yapılmıştır. İstisnadan yararlanılabilmesi için, öncelikle makine-teçhizatın yatırım teşvik belgesi eki listede yer alması ve makine-teçhizat niteliğinde olması, bu makine-teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir. Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından istisna kapsamına girmez.

E-TUYS uygulaması ile kağıt ortamında yatırım teşvik belgesi kaldırılmıştır; ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde KDV istisnasına dair halen kâğıt ortam zamanındaki düzenlemeler yer almakta, istisna süreci kağıt ortamda düzenlenmiş "istisna belgesi (EK-9A)" üzerinden açıklanmaktadır.

Tebliğdeki düzenlemelere göre; istisna kapsamında mal satın almak isteyen alıcılar, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğuna ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair istisna belgesi (EK: 9A) alarak, bu belgenin örneğini gümrük idarelerine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz edecekler, ilgili satıcı ve/veya gümrük idaresi satılan/ithali yapan makine-teçhizat için istisna belgesi eki listede ilgili satıra kaşe ve imza uygulayacaktır.

Yatırım teşvik belgesine kayıtlı makine-teçhizatların yurt içinden temini veya yurt dışından ithali öncesinde, bu malların satışı ve/veya ithali sırasında ve sonrasında yatırımcı, satıcı ve gümrük idaresi tarafından yapılması gerekenler, kılavuzun "Makine Teçhizat Alımları (Gerçekleşmeler)" başlıklı bölümünde aşağıdaki alt başlıklarda açıklanmıştır. [66]

- Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Öngörülen Harcamaların Gerçekleştirilmesi
- İthal Makine-Teçhizat Alımı
- Yerli Makine-Teçhizat Alımı
- Yerli Makine-Teçhizat Alımına İlişkin Fatura Girişi
    - Kağıt fatura girişleri
    - E-fatura/e-arşiv fatura girişleri
- Fatura Revize Başvurusu
- Yerli Makine-Teçhizat Alımına İlişkin Yevmiye Girişi
- Yerli Makine-Teçhizat Alımına İlişkin İade Faturası Girişi
- İthal Makine-Teçhizata Yönelik Gümrük Giriş Beyannamesi ve Yevmiye Tarih Sayısı Ekleme
- Kapalı Belge Fatura Girişi
- Bina-İnşaat Harcaması Bildirimi
- Arazi-Arsa Harcaması Bildirimi
- Diğer Yatırım Harcaması Bildirimi

E-TUYS sisteminde yatırım teşvik belgesi kapsamı ithal ve/veya yerli makine ve teçhizat alımlarının, satın alma işleminden önce, bina-inşaat, arazi-arsa ve diğer harcamaların ise satın alma işlemi sonrasında, E-TUYS üzerindeki ilgili alanlar doldurulmak suretiyle, Bakanlığa bildirilmesi gerekmektedir.

1.2.5.2.2. İmalat sanayii ve turizme yönelik bina inşaat harcamalarında kdv istisnası

KDVK'nun geçici 37. Maddesi uyarınca, imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Söz konusu düzenleme ile 31.12.2028 tarihine kadar uygulanmak üzere imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'nden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler, KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Başvuruda bulunan mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin istisna kapsamında alınacak mal ve hizmet listesi, hazırlanan projeye uygun olarak elektronik ortamda sisteme girilir. Vergi dairesince gerekli kontroller yapıldıktan sonra şartları sağlayanlara elektronik olarak sisteme girilen mal ve hizmetle sınırlı olmak üzere istisna belgesi verilir (EK:30).

1.2.5.3. Faiz veya Kâr Payı Desteği

Talep edilmesi halinde, 9903 sayılı Karar kapsamında desteklenen yatırımlar için bankalardan TL cinsinden kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70'ine kadar olan kısmı için ödenen faiz veya kâr payının, kullanım tarihinde geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB)'mn bir hafta vadeli repo ihale faiz oranının;

66 E-TUYS Uygulama Kılavuzu_Versiyon-6.8
https://www.yatirimadestek.gov.tr/pdf/assets/upload/dosyalar/etuyskullanimkilavuzu.pdf (Erişim: 16.03.2026)

XXI. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI

a) Teknoloji Hamlesi Programı ve Yerel Kalkınma Hamlesi Programı için 20 puanı geçmemek üzere %40'ına tekabül eden puanı,

b) Stratejik Hamle Programı için 15 puanı geçmemek üzere %30'una tekabül eden puanı,

c) Öncelikli yatırımlar için 12,5 puanı geçmemek üzere %25'ine tekabül eden puanı,

ç) 4., 5. Ve 6. Bölgelerde gerçekleştirilecek hedef yatırımlar için 12,5 puanı geçmemek üzere %25'ine tekabül eden puanı,

Bakanlıkça da uygun görülmesi halinde ilk kredinin kullanım tarihinden itibaren azami beş yıl için ödenmek kaydıyla bütçe kaynaklarından karşılanabilir. Kredi kullanım tarihindeki bir hafta vadeli repo ihale faiz oranları dikkate alınarak destek ödemesi yapılır. Ancak, vade tarihlerindeki TCMB'nin bir hafta vadeli repo ihale faiz oranlarının, kredinin kullanım tarihinde geçerli olan bir hafta vadeli repo ihale faiz oranının altına düşmesi halinde, vade tarihlerindeki bir hafta vadeli repo ihale faiz oranları dikkate alınarak destek ödemesi yapılır.

Faiz veya kâr payı desteği içeren teşvik belgelerine konu yatırımlardan finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek olanlar için de faiz veya kâr payı ödemelerini içeren itfa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz veya kâr payı desteği öngörülebilir.

Faiz veya kâr payı desteği tutarı,

a) Teknoloji Hamlesi Programı ve Yerel Kalkınma Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda sabit yatırım tutarının %20 'sini aşmamak kaydıyla 240 milyon TL'yi,

b) Stratejik Hamle Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda sabit yatırım tutarının %15'ini aşmamak kaydıyla 180 milyon TL,

c) Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda sabit yatırım tutarının %10'unu aşmamak kaydıyla 24 milyon TL,

d) Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda sabit yatırım tutarının %10'unu aşmamak kaydıyla 12 milyon TL'nı geçemez.

Döviz kredisi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda kullanılan döviz kredisinin Türk Lirası karşılığı, kredi kullanım tarihindeki TCMB döviz satış kuru dikkate alınarak tespit edilir. Döviz kredisinin faiz veya kâr payı oranının %50'si aşılmamak kaydı ile ödenecek faiz veya kâr payının, birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen yatırımlar için 2 puanı, (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen yatırımlar için 1 puanı dikkate alınarak yapılacak faiz veya kâr payı desteği uygulaması, vade tarihindeki TCMB döviz satış kuru dikkate alınarak gerçekleştirilir.

Kullanılan kredilerin faiz, kâr payı veya anaparalarının yatırımcı tarafından itfa planlarında belirtilen sürelerde geri ödenmemesi halinde, yapılmayan ilk ödeme ilgili aracı kurum tarafından en kısa sürede Bakanlığa bildirilir ve Bakanlıkça ilgili döneme ait faiz veya kâr payı desteği ödemeleri durdurulur. Bir sonraki vade için yatırımcının kredi geri ödeme yükümlülüklerini yerine getirdiğinin ilgili aracı kurumca Bakanlığa bildirilmesi halinde, yükümlülüğün yerine getirildiği bu dönemden itibaren faiz veya kâr payı desteği ödemeleri başlangıçta öngörülen ödeme tarihlerinde herhangi bir uzatmaya gidilmeksizin tekrar başlatılır. Kredi geri ödemesine ait yükümlülüklerin yeniden aksaması halinde faiz veya kâr payı desteği ödemesine son verilir.

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın bütün halinde başka bir yatırımcıya 25 inci madde çerçevesinde belge üzerinde unvan değişikliği yapılmak suretiyle devrine izin verilmesi ve aracı kurumun da kredinin bakiye kısmının yeni yatırımcıya devrini uygun görmesi halinde, devralan yatırımcı için faiz veya kâr payı desteği açısından bakiye haklar dikkate alınarak düzenlenecek yeni itfa planına göre faiz veya kâr payı desteği ödenmesine devam edilir. Aksi takdirde faiz veya kâr payı desteği uygulaması durdurulur.

Aracı kurum, faiz veya kâr payı desteğine esas olan kredinin teşvik belgesi kapsamındaki harcamalar için kullandırılmasıyla yükümlüdür. Kredinin amacı dışında kullandırıldığının tespiti halinde, Bakanlıkça ödenen faiz veya kâr payı desteği tutarına ilgili bankanın bu kapsamdaki krediye uyguladığı faiz veya kâr payı oranı uygulanmak suretiyle Bankaca tespit edilecek meblağın, finansal kiralama şirketlerince ise ödenen faiz veya kâr payı desteği miktarına itfa planının düzenlenmesinde uygulanan faiz veya kâr payı oranı üzerinden tespit edilen tutarın beş iş günü içerisinde bütçeye gelir yazılmak üzere muhasebe birimi hesabına yatırılması gerekir.

Aksi takdirde söz konusu meblağlar Bakanlıkça;

- Bankalar için TCMB nezdindeki karşılık hesabından virman yapılarak veya diğer hukuki yöntemler kullanılarak,
- Finansal kiralama şirketleri için ise 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanarak

geri alınır.

Teşvik belgelerinin iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması halinde yatırımcılara fazladan ödenen faiz veya kâr payı desteği tutarına, her bir destek ödemesinin yapıldığı tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51. Maddesinde belirtilen gecikme zammı oranları uygulanarak yatırımcıdan geri alınır. Bu hüküm, bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine de uygulanır.

Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamında faiz veya kâr payı desteğinden faydalanan yatırımlara makine desteği sağlanmaz.

Ek-4'te yer alan makine ve teçhizat için faiz veya kâr payı desteği ile makine desteğinden faydalanma kapsamı ve koşulları tebliğ ile belirlenir.

1.2.5.4. Makine Desteği

Talep edilmesi halinde, Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamında desteklenen yatırımlar için düzenlenen teşvik belgesinin yatırım süresi içinde temin edilen ve diğer masraflar hariç sadece makine ve teçhizatın birim fiyatı 2 milyon TL ve üzerinde olan makine ve teçhizat bedelinin %25'i yatırımcıya bütçe kaynaklarından ödenir.

Makine desteği tutarı,

a) Teknoloji Hamlesi Programı ve Yerel Kalkınma Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda sabit yatırım tutarının %15'ini aşmamak kaydıyla 240 milyon TL'yi,

b) Stratejik Hamle Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda sabit yatırım tutarının %15'ini aşmamak kaydıyla 180 milyon TL'yi,

geçemez.

Makine desteğinden faydalandırılan yatırımlara faiz veya kâr payı desteği sağlanmaz.

1.2.5.5. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

9903 sayılı Karar kapsamında desteklenen yatırımlardan, tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesinde kayıtlı istihdamı aşmamak kaydıyla;

a) Komple yeni yatırımlarda, teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla sağlanan,

b) Diğer yatırım cinslerinde, yatırımın tamamlanmasını müteakip, yatırıma başlama tarihinden önceki son altı aylık dönemde (mevsimsel özellik taşıyan yatırımlarda bir önceki yıla ait mevsimsel istihdam ortalamaları dikkate alınır) Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen, alt işverenler tarafından istihdam edilen işçi sayısı da dâhil, aylık prim ve hizmet belgesinde bildirilen ortalama işçi sayısına teşvik belgesi kapsamında gerçekleşen yatırımla ilave edilen istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının 6. Bölgede gerçekleştirilen yatırımlar için tamamı, diğer bölgelerde gerçekleştirilen yatırımlar için %50'si Bakanlık bütçesinden karşılanır,

Sigorta primi işveren hissesi desteği aşağıda belirtilen sürelerde uygulanır.

Bölgeler	Uygulama Süresi
1	
2	1 yıl
3	2 yıl
4	4 yıl
5	8 yıl
6	12 yıl

Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamında desteklenen yatırımlar için bu destek 6. Bölgede 12 yıl, diğer bölgelerde 8 yıl süreyle uygulanır.

Sektörel teşvik sistemi kapsamında desteklenen yatırımlar için, yatırımın karakteristiği gereği muhtelif illerde gerçekleştirilecek yatırımlara sigorta primi işveren hissesi desteği ve sigorta primi desteği sağlanmaz.

3. Bölge illerinden 4., 5. Veya 6. Bölge il veya ilçelerine taşman imalat sanayi yatırımları (NACE Rev.2.1 kodları: 10-32 arası ve 38.2) için düzenlenen sadece nakil yatırım cinsindeki teşvik belgeleri kapsamında, taşınan makine ve teçhizat ile asgari 50 istihdam sağlanması ve taşınan makine ve teçhizatın asgari bir yıl süreyle firma aktifinde kayıtlı olduğu yeminli mali müşavir raporu ile tevsik edilmesi kaydıyla bölgesel destekler sağlanır. Bu madde kapsamında değerlendirilen yatırımlar için bölgesel destekler dışında başka bir destek sağlanmaz ve bu yatırımlarda asgari yatırım tutarı şartı aranmaz.

İşveren hissesine ait primlerin karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutar ile Bakanlıkça karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır.

İşveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Bakanlıktan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilir.

Gemi inşa yatırımlarında tamamlama vizesi şartı aranmaksızın belge konusu geminin yapımında istihdam edilen işçiler için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı Bakanlıkça karşılanabilir. Bu destek, gemi inşası devam etse dahi teşvik belgesinin düzenlendiği tarihi takip eden aydan itibaren en fazla yirmi dört ay süreyle uygulanır. Yat, yüzer tesis ve deniz araçları da bu kapsamda değerlendirilir. Ancak, yatırım süresi ve sözleşmesi devam eden Savunma Sanayii Başkanlığı ile imzalanan sözleşmeye istinaden gerçekleştirilecek projelerde bu destek teşvik belgesinin düzenlendiği tarihi takip eden aydan itibaren sözleşme süresi sonuna kadar uygulanır. Bu fıkra kapsamında sigorta primi işveren hissesi desteği öngörülen yatırımlara ilave olarak sadece gümrük vergisi muafiyeti sağlanır.

Sigorta primi işveren hissesi desteği veya sigorta primi desteğinin uygulanacağı teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma ait tesiste, işverenin sosyal güvenlik işyeri numarası altında ilgili mevzuatta belirlenen alt işverenler tarafından istihdam edilen işçi sayısı da dikkate alınabilir.

Aynı işyeri sicil numarasına sahip yatırımcıya ait yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamaları belge bazında ayrı ayrı uygulanır, birleştirme yapılmaz.

Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak aktarımlarla ilgili usul ve esaslar Bakanlık tarafından belirlenir.

1.2.5.6. Sigorta Primi Desteği

6. bölgede teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımla sağlanan ilave istihdam için, tamamlama vizesi yapılan teşvik belgesinde kayıtlı ilave istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işveren tarafından SGK'na ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmı, tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip 10 yıl süreyle işveren adına Bakanlık bütçesinden karşılanabilir.

Bu destekten yararlanılabilmesi için, aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde SGK'na verilmesi ve Bakanlıkça karşılanmayan işçi hissesine ait tutarın yasal süresi içerisinde ödenmiş olması şarttır. Bu destekten yararlanan yatırımcı tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Bakanlıktan SGK'na yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı işverenden tahsil edilir.

1.2.5.7. Vergi İndirimi Desteği

9903 sayılı Karar kapsamında desteklenen yatırımlarda, KVK'nun 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi;

a) Teknoloji Hamlesi Programı ve Yerel Kalkınma Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda %50 yatırıma katkı oranı,

b) Stratejik Hamle Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda %40 yatırıma katkı oranı,

c) Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda %30 yatırıma katkı oranı,

d) Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda %20 yatırıma katkı oranı

üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar %60 indirimli olarak uygulanır.

Yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına, bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarının %50'sini geçmemek üzere KVK'nun 32/A maddesinde belirtilen usulde indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar ile KVK gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap- İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

Firma tescil tarihi teşvik belgesi düzenlenmesi için yapılan müracaat tarihinden en fazla bir yıl öncesinde olan yatırımcılar, talep etmeleri halinde vergi indirimi desteğinden faydalanmamak kaydıyla;

a) Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamında desteklenmesine karar verilen komple yeni yatırımlarda, faiz veya kâr payı desteği ya da makine desteği için belirlenmiş olan desteğin sabit yatırıma oranına 5 puan ve azami tutara 60 Milyon TL eklenmek suretiyle,

b) Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenmesine karar verilen komple yeni yatırımlarda, faiz veya kâr payı desteği için belirlenmiş olan desteğin sabit yatırıma oranına 2 puan ve azami tutara 6 Milyon TL eklenmek suretiyle,

c) Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenmesine karar verilen komple yeni yatırımlarda, faiz veya kâr payı desteği için belirlenmiş olan desteğin sabit yatırıma oranına 2 puan ve azami tutara 2 Milyon 400 Bin TL eklenmek suretiyle

faydalanabilir.

1.2.5.8. Yatırım Yeri Tahsisi

Teşvik belgesi düzenlenmiş yatırımlar için, 4706 sayılı Kanunun ek 3. Maddesi çerçevesinde Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre yatırım yeri tahsis edilebilir. Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi kapsamında teşvik belgesi düzenlenmiş yatırımlar için Sanayi Bölgeleri Genel Müdürlüğünce belirlenen usul ve esaslara göre yatırım yeri tahsisi edilebilir. Vergi indirimi öngörülmeyen yatırımlar ile elektrik üretimine yönelik yatırımlara yatırım yeri tahsis edilmez.

1.2.6. Alt Bölge Desteğinden Yararlanacak Yatırımlar

Teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, aşağıda belirtilen koşullardan birini sağlamaları halinde sigorta primi işveren hissesi desteği açısından bulundukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan, her ikisini sağlamaları halinde bulundukları bölgenin iki alt bölgesinde sağlanan şart ve sürede bu destekten yararlanabilir:

a) Yatırımın organize sanayi bölgesinde veya endüstri bölgesinde gerçekleştirilmesi.

b) Yatırımın ek-5'te belirtilen ilçelerde gerçekleştirilmesi.

6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için birinci fıkra kapsamında sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgede geçerli olan süreye iki yıl ilave edilmek suretiyle uygulanır.

1.2.7. Yatırım Süresi, Teşvik Belgesinin Revizesi ve Tamamlama Vizesi

Yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Bakanlığa müracaat tarihidir.

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanması için gerekli süre yatırımcı tarafından Bakanlığa sunulur. Bu sürenin 3 yıldan uzun olması halinde Bakanlık yatırım süresini 3 yıla kadar düşürebilir. Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların öngörülen sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi hâlinde, teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilir.

İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi belgelerin temin edilememesi veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri, yatırım süresi içerisinde gerçekleşecek mücbir sebep veya fevkalade hâl durumu nedeniyle yatırımın belgede kayıtlı süre içerisinde gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi hâlinde Bakanlıkça bu durum göz önünde bulundurularak ilave süre verilebilir.

Teşvik belgesinde kayıtlı olan değerlerde ya da teşvik belgesi kapsamında değerlendirilecek harcamalara ilişkin yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda Genel Müdürlük tarafından değişiklik yapılabilir.

Yatırımcı, öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip üç ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için Bakanlığa müracaat eder. Müracaat edilmemesi halinde, Bakanlıkça yatırımcıya tamamlama vizesi müracaatında bulunulması için bildirimde bulunulur. Bildirim tarihini müteakip iki ay içerisinde tamamlama vizesi için müracaatta bulunulmaması halinde 32 nci madde kapsamında teşvik belgesi iptal edilir. Bu süre içerisinde müracaat edilmemesi ve daha sonra teşvik belgesinin herhangi bir nedenle iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması durumunda geçen süreden kaynaklanan cezanın sorumluluğu yatırımcıya aittir. Bu hüküm, bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgelerine de uygulanır.

Yatırım tamamlama vizesi, yatırım yerinde Genel Müdürlük personelince gerçekleştirilecek tamamlama ekspertizi neticesinde gerçekleştirilir. Daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dâhil olmak üzere; yatırımların tamamlama ekspertizi için kalkınma ajansları, Bakanlık il müdürlükleri, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) il müdürlükleri görevlendirilebilir. Genel Müdürlükçe uygun görülen yatırımlar için, daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dâhil olmak üzere tamamlama vizesi işlemleri yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek rapora istinaden de yapılabilir.

Daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dahil olmak üzere, ekspertiz işlemleri için görevlendirilecek personelin her birine ödenecek ekspertiz ücreti 1.000 Türk Lirasıdır. Bu görevlendirmelerde ekspertiz ücreti, yol ve konaklama giderleri yatırımcı tarafından karşılanır. Tamamlama ekspertizi için görevlendirilen merciler tarafından yatırımcılardan, başka hiçbir ad altında ilave ücret talep edilemez.

Tamamlama vizesi aşamasında yatırımın kısmen veya tamamen destek şartlarını sağlayamadığının tespit edilmesi halinde, teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaat tarihinde geçerli olan mevzuat hükümlerine uygun olması şartıyla destekler revize edilebilir. Bu durumda varsa fazladan faydalanılan destekler 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yatırımcıdan geri alınır.

Genel Müdürlük, teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ile ilgili olarak yatırım süresi içerisinde ya da sonrasında, tespitte bulunmak veya tamamlandığı tespit edilen yatırımlar ile ilgili olarak resen tamamlama vizesi işlemi yapmak üzere inceleme yapabilir ya da altıncı fıkrada belirtilen kurumlan görevlendirebilir.

1.2.8. Teşvik Belgesi Müracaatlarının ve Belge ile İlgili Diğer İşlemlerin E-TUYS Sistemi Üzerinden Yapılması

31.05.2018 tarih ve 30437 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Yatırım Teşvik Belgesi İşlemlerinin Elektronik Ortamda Yürütülmesine İlişkin Yetkilendirme Tebliği" ile 21.06.2025 tarihli ve 32933 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2025/1 no.lı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" uyarınca, teşvik belgesi ile ilgili her türlü iş ve işlem için kullanıcılar tarafından E-TUYS aracılığıyla Bakanlığa müracaat edilecektir.

2025/1 no.lı Tebliğin 6. Maddesi hükmünce, teşvik belgesi ile ilgili her türlü iş ve işlem için kullanıcılar tarafından E-TUYS aracılığıyla Bakanlığa müracaat edilir.

Aynı Tebliğin 7. Maddesinde ise teşvik belgesi müracaat şekli ve müracaatta aranacak belgeler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için kullanıcılar tarafından E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve aşağıda belirtilen belgelerin E-TUYS üzerinden elektronik ortamda yüklenmesi gerekir:

a) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak müracaatlar hariç olmak üzere, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve/veya taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair Sosyal Güvenlik Kurumunun ilgili birimlerinden alınacak yazı veya Sosyal Güvenlik Kurumunun elektronik bilgi iletişim ortamından alınacak barkodlu belge.

b) 29/7/2022 tarihli ve 31907 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği hükümlerine göre hakkında "Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu Kararı" veya "Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir Kararı" bulunması gereken yatırım konuları için Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından alınan çevresel etki değerlendirmesine ilişkin karar ve/veya çevresel etki değerlendirmesine dair karara ilişkin yazı.

c) Kapsamı Genel Müdürlükçe belirlenecek yatırımlar için işyeri açma ve çalışma ruhsatı.

Ç) Teşvik belgesi müracaatında bulunulmadan önce yatırımın karakteristiğine bağlı olarak ilgili mevzuat hükümleri kapsamında gereği diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereken belgeler.

d) Yatırım tutarı 1 milyar TL ve üzerinde olan yatırımlar için 17/10/2016 tarihli ve 2016/9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Kararın EK-1'inde belirtilen formatta hazırlanmış fizibilite raporu.

e) Yatırımın konusuna, niteliğine, büyüklüğüne veya teşvik uygulamalarına bağlı olarak Genel Müdürlükçe talep edilebilecek diğer bilgi ve belgeler.

Teşvik belgesi ile ilgili iş ve işlemler için kullanıcılar tarafından e-İmza uygulaması çerçevesinde E-TUYS üzerinden yüklenen evrakın Bakanlığa ayrıca ibrazı aranmaz. Kullanıcılar tarafından e-İmza uygulaması kapsamında E-TUYS'a yüklenen her türlü belge ve/veya evrakın eksiksiz bir şekilde muhafaza yükümlülüğü ve denetime karşı hesap verme sorumluluğu, müracaat tarihinden itibaren 10 yıl boyunca yatırımcıya aittir.

E-TUYS'ta kayıtlı teşvik belgesi Bakanlık tarafından ilgili kurum ve kuruluşlarla elektronik ortamda paylaşılabilir.

16.10.2020 tarih ve 31276 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan tebliğ ile Yatırım Teşvik Belgesi İşlemlerinin Elektronik Ortamda Yürütülmesine İlişkin Yetkilendirme Tebliğinde değişiklikler uyarınca, yatırımcıların başvuru ve sonrasındaki diğer süreçler için KEP (Kayıtlı Elektronik Posta) Hesabına sahip olması gerekmektedir. Zira Yatırım Yetkilendirme Tebliği'nde yer verilen düzenlemelere göre ilgili kamu idaresi olan yazışmalar KEP hesapları üzerinden gerçekleştirilecektir.

1.2.8.1. Bankalar ve Diğer Kurum/Kuruluşlar Tarafından Yapılabilecek Sorgulamalar

Bankalar ile diğer kurum ve kişiler Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın "Dijital Bakanlık" sayfası üzerinden giriş yaparak kendileri için tasarlanmış ekranlardan teşvik belgesi sahibi yatırımcının yararlanacağı destekler dahil belgeye ilişkin diğer bilgileri de görüntüleyebilmektedirler. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Dijital Bakanlık web sitesinde (https://dijitalbakanlik.sanayi.gov.tr) sıralanan birimler arasından "Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü" seçilir. Açılan sayfada "Yatırım Teşvik Belgesi Sorgulama" başlıklı hizmet seçilerek "E-TUYS YTB Sorgulama" alanına ulaşılır. Açılan ekranda yer alan bilgiler eksiksiz olarak girilir ve "Sonuç Getir" butonuna tıklanır. Bu ekran yalnızca görüntülemeye yöneliktir.

1.2.8.2. Satıcıların Yapabileceği Sorgulamalar

Bakanlıkça düzenlenen teşvik belgelerine sahip olan yatırımcılar, makine-teçhizat alımını gerçekleştirecekleri zaman E-TUYS sisteminde "Yerli Liste Gerçekleşmeleri" alanından giriş yaparken satıcı firmanın vergi numarası ve e-posta adresini sisteme kaydetmektedirler. Satıcı firmayı bu sürece ilişkin bilgilendirmek, yatırımcının yükümlülüğüdür. Bu işlemin ardından satıcı firmaya otomatik oluşturulmuş bir e-posta ulaşmaktadır.

Bu e-postadaki bilgileri Bakanlığın web sitesinde yer alan "E-TUYS makine sorgulama" alanından kontrol eden satıcı, teşvik belgesi sahibi yatırımcı adına fatura keserken satın almaya konu makine-teçhizatın teşvik belgesi kapsamında olup olmadığını görüntülemektedir. Satıcı görüntülediği ekranda ilgili kalemin belge kapsamında KDV istisnası desteğinden faydalandığının kontrolünü yaptıktan sonra keseceği faturayı bu bilgi dahilinde kesmektedir. E-TUYS'ta onaylanan teşvik belgesi kapsamı makine-teçhizata ilişkin vergisel teşviklere ilişkin bilgiler, E-TUYS ile entegre biçimde çalışan Hazine ve Maliye Bakanlığının (dolayısıyla vergi daireleri) sistemi ile paylaşılmaktadır.

1.2.8.3. Makine ve Teçhizat Listesine İlişkin İşlemler ile Harcamaların E-TUYS'a Yüklenmesi

2025/1 sayılı Tebliğin 20. Maddesine göre;

(1) Teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek ithal ve yerli makine ve teçhizat teminlerinde, alımı gerçekleştirilecek her bir makine ve teçhizat için alım yapılmadan önce kullanıcı tarafından E-TUYS üzerinden kullanım kılavuzunda belirtilen şekilde işlem başlatılması gerekir.

(2) Teşvik belgesi kapsamı ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerine ilişkin değişiklik talepleri için Bakanlığa müracaat edilir. Ancak, ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktarın aşılmaması kaydıyla, listede belirtilen tutarın üzerinde veya altında kalan alımlarda liste değişikliği yapılmaksızın doğrudan işlem yapılabilir.

(3) Kararın 5 inci maddesinin on birinci ve on ikinci fıkralarının yürürlüğe gireceği tarihe kadar ithal ve yerli makine ve teçhizat alımları dışında kalan yatırım dönemine ait her türlü yatırım harcamasının (bina-inşaat, diğer harcamalar ve benzeri), gerçekleşmesini müteakip kullanıcılar tarafından E-TUYS üzerinden kullanım kılavuzunda belirtilen şekilde kaydı gerçekleştirilir.

1.2.9. Yeniden Değerleme

2025/1 sayılı Tebliğin 27. Maddesi kapsamında, 9903 sayılı Kararda yer alan tutarlar her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak VUK'nun mükerrer 298. Maddesinin (B) fıkrası hükmü uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranı dikkate alınarak 1.000 TL ve üzerindeki tutarlar yüzler basamağına, 1 milyon TL üzerindeki tutarlar yüz binler basamağına, 100 milyon TL üzerindeki tutarlar milyonlar basamağına yuvarlanmak suretiyle güncellenerek Bakanlık internet sitesinden ilan edilir.

1.2.10. Diğer Desteklerden Yararlanma

9903 sayılı Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanan yatırımlar, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamaz. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanılan veya yararlanılacak yatırımlar için, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Bakanlığa müracaat edilemez. Bu madde hükmüne aykırı davranılması halinde, bu Karar kapsamında yararlanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır. Ancak, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi desteğinden veya yatırım kapsamında kullanılan krediyle ilgili başka bir desteğinden yararlanan yatırımlar, söz konusu krediye bu Karar kapsamında yer alan faiz veya kâr payı desteği veya makine desteği sağlanmaması kaydıyla, bu Karar kapsamındaki diğer destek unsurlarından yararlandırılabilir. Bu imkân daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri de dâhil olmak üzere tamamlama vizesi yapılmamış teşvik belgelerine de uygulanır.

Teknoloji Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar, ilgili mevzuatları uyarınca, KOSGEB ve/veya TÜBİTAK tarafından da doğrudan desteklenebilir. Bu yatırımlarda, KOSGEB, TÜBİTAK veya diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından sağlanan desteklerden yararlanılarak gerçekleştirilen yatırım harcamaları, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın bütünlüğünün sağlanması kapsamında değerlendirilebilir.

1.2.11. Uygulama Tebliği

Yatırım yapacakların ya da yapanların, 2025/9903 sayılı Kararnamenin uygulanmasına yönelik olarak çıkarılan 2025/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'deki güncellemeleri yakından takip etmeleri gerekmektedir. Diğer taraftan SGK da kendi alanı ile ilgili hususlarda Genelgeler ile düzenlemeler yapmaktadır.

2. Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi

6745 Sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

"MADDE 80- (1) Cumhurbaşkanı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda ülkemizin mevcut veya gelecekte ortaya çıkabilecek ihtiyaçlarını karşılama, arz güvenliğini sağlama, dışa bağımlılığını azaltma, teknolojik dönüşümü sağlama, yenilikçi, Ar-Ge yoğun ve katma değeri yüksek olma niteliklerine ayrı ayrı ya da birlikte sahip olan ve proje bazında Ekonomi Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlar için;

a) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine göre kurumlar vergisi oranını %100'e kadar indirimli uygulatmaya ve yatırıma katkı oranını %200'ü geçmemek üzere belirlemeye veya yatırımın işletmeye geçmesinden itibaren 10 hesap dönemine kadar, yatırımdan elde edilen kazançla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi istisnası tanımaya,

XXI. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI

b) 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 80 inci maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırmaya,

c) Gümrük vergisi muafiyeti tanımaya,

ç) Yatırımın Hazine taşınmazı üzerinde yapılması hâlinde, belirlenecek yatırımcı lehine doğrudan, hasılat payı alınmaksızın, 49 yıl süreyle bedelsiz irtifak hakkı ya da bağımsız ve sürekli nitelikte irtifak hakkı tesisi veya kullanma izni verilmesine ve yatırımın tamamlanması ve öngörülen istihdamın 5 yıl sağlanması şartıyla Hazine taşınmazının talep edilmesi hâlinde bedelsiz devredilmesine,

d) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Kanunun ek 2 nci maddesinde yer alan prime esas kazanç alt sınırına bağlı kalınmaksızın 10 yıla kadar sigorta primi işveren hissesinin karşılanmasına,

e) İşletme döneminde yatırıma ilişkin enerji tüketim harcamalarının %50'sine kadarının en fazla 10 yıla kadar karşılanmasına,

f) Sabit yatırım tutarının finansmanında kullanılan yatırım kredisi için 10 yıla kadar faiz veya kâr payı desteği ya da hibe desteği sağlanmasına,

g) Yatırım için özel önem taşıyan belirlenen sayıda her bir nitelikli personel için 5 yılı geçmemek üzere, asgari ücretin aylık brüt tutarının 20 katına kadar ücret desteği verilmesine,

ğ) Yatırım tutarının %49'unu geçmemek üzere ve edinilen payların 10 yıl içerisinde halka arz veya yatırımcıya satış şartıyla yatırıma ortak olunmasına,

karar vermeye ve yukarıdaki desteklerden bir veya birden fazlasını uygulatmaya yetkilidir.

(2) Birinci fıkra kapsamındaki destekler Ekonomi Bakanlığı bütçesinden karşılanır.

(3) Proje bazlı yatırım konusu ürüne, süresi ve miktarı Cumhurbaşkanınca belirlenecek alım garantisi verilebilir.

(4) Proje bazlı yatırımlara diğer kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer kısıtlayıcı hükümler için Cumhurbaşkanı kararı ile istisna getirilebilir veya yatırımları hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla yasal ve idari süreçlerde düzenleme yapılabilir.

(5) Projenin gerekli kıldığı hâllerde Cumhurbaşkanı kararı ile her türlü altyapı yatırımının yapılması kararlaştırılabilir.

(6) Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Yatırımların belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmemesi hâlinde, birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde yer alan indirimli kurumlar vergisi veya istisna uygulaması ile gelir vergisi stopajı teşviki nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte, diğer destekler ise 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınır.

(7) Yatırımın devri hâlinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla belirtilen istisna, muafiyet ve desteklerden yararlanır."

Söz konusu düzenleme ile kanunun genel gerekçesinde de yer verildiği üzere, ülkemizin uzun vadeli makroekonomik hedeflerine ulaşmasını, dünya ticaretinden aldığı payın artırılmasını, bilgi, teknoloji ve yenilik üretiminde söz sahibi ülkeler arasında yer almasını, Ar-Ge harcamalarının artırılmasını, tasarım ve markaya dayalı, katma değeri yüksek üretim yapısına geçişin hızlandırılmasını temin etmek üzere ihtiyaç duyulan yatırımların hızlıca hayata geçirilmesi amacıyla proje bazında Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlara sağlanacak teşvik, indirim ve desteklere yönelik Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.

2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar ile kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda, ülkenin mevcut durumda veya gelecekte ortaya çıkabilecek kritik ihtiyaçlarını karşılayacak, arz güvenliğini sağlayacak, dışa bağımlılığını azaltacak, teknolojik dönüşümünü gerçekleştirecek, yenilikçi, Ar-Ge yoğun ve yüksek katma değerli yatırımların proje bazlı olarak desteklenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

2.1. Sağlanan Destekler

Karar kapsamında proje bazlı olarak desteklenmesi uygun bulunan yatırımlara, aşağıdakilerden uygun görülen destek veya destekler sağlanabilecektir.

a) Gümrük vergisi muafiyeti

b) KDV istisnası

c) KDV iadesi

ç) Vergi indirimi veya istisnası

d) Sigorta primi işveren hissesi desteği

e) Gelir vergisi stopajı desteği

f) Nitelikli personel desteği

g) Faiz veya kâr payı desteği

ğ) Sermaye katkısı

h) Enerji desteği

ı) Kamu alım garantisi

i) Yatırım yeri tahsisi

j) Altyapı desteği

k) Kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer yasal ve idari süreçlerde kolaylaştırıcı düzenleme yapılması.

(l) Hibe desteği

Kararnamenin ekinde yer alan proje başvuru formatının 4. Bölümünde, yatırımcının hangi desteklerden yararlanmak istediğine kendisinin karar vereceği; diğer bir ifadeyle, ne gibi desteklere ihtiyacı olduğunu ve bu ihtiyaçların gerekçesini başvuru sırasında belirteceği anlaşılmaktadır. İlgili bölüm aşağıdaki gibidir:

"Bölüm 4 -Talep Edilen Destekler ve Gerekçeleri

Açıklama: Bu bölümde yatırımcının hangi desteklerden faydalanmak istediğinin tespit edilmesi ve bu desteklerden faydalanması durumunda yatırım fizibilitesinde ortaya çıkacak değişimin gözlenmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda;

a) Yatırımcının talep ettiği destekler,

b) Desteğin yatırım için kritik önemi,

c) Destek sonucunda yatırımın gelecekteki nakit akışında, yatırımın geri dönüş süresinde ve geri dönüş oranındaki değişimin her bir destek unsuru için ortaya konulması,

d) Talep edilen toplam destek tutarının toplam sabit yatırım tutarına oranı (Yardım yoğunluğu)

belirtilecektir."

2.2. Müracaat ve Müracaatta Aranacak Belgeler

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, belirtilen amaç doğrultusunda belirlediği yatırım konusunda bir veya birden fazla firmaya yatırım için davet edebilecek veya duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunabilecektir.

Belirtilen davet veya duyuruya istinaden kullanıcı tarafından E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve bağımsız danışmanlık kuruluşları veya Türkiye'de yerleşik kalkınma ve/veya yatırım bankalarınca hazırlanan Ek1'in E-TUYS üzerinden elektronik ortamda yüklenmesi gerekir.

2016/9495 sayılı Kanun'un müracaata ilişkin yukarıdaki hükümleri, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında değerlendirilebilecek yatırım başvuruları için uygulanmaz. Bu Program özelindeki başvuru süreçleri Bakanlıkça belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilir.

2.3. Projelerin Değerlendirilmesi

Müracaatlar, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından bu Kararın amacı ve;

- Ülkemizin mevcut durumda veya gelecekte ortaya çıkabilecek kritik ihtiyaçlarını karşılayabilme,
- Ülkemizde üretim kapasitesi yetersiz olan ürünlerde arz güvenliğini sağlayabilme,
- Ülkemizin teknoloji açığı olan alanlarda teknoloji kapasitesini geliştirme,
- Dış ticaret açığı verilen alanlarda ithalat bağımlılığını azaltma,
- Yüksek katma değerli olma,
- Ülkemizde üretimi olmayan yeni nesil teknolojiler kullanılarak üretim yapılmasını sağlayabilme,

- Farklı sektörlerde ülkemize rekabet gücü kazandırabilme,
- Etkileşimde olduğu sektörlerde teknolojik dönüşümü hızlandırma ve bu sektörlerin gelişimine katkı sağlayabilme,
- Yenilikçi ve Ar-Ge'ye dayalı yatıran olma,
- Cari işlemler dengesini olumsuz etkileyen ve hammadde sıkıntısı yaşanılan sektörlerde gerçekleştirilecek yüksek katma değerli işlenmiş ürünlerin üretimine yönelik yatırım olma,
- Ülkemizin hammadde potansiyelinin değerlendirilmesine olanak sağlayan entegre üretime yönelik yatırım olma,

nitelikleri dikkate alınarak değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Projelerin bu Karar kapsamında değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için, asgari sabit yatırım tutarının, bu Kararda belirtilen amaç ve kapsam doğrultusunda Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretimine yönelik olan ve Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için 100 Milyon TL, diğer yatırımlar için ise 2 Milyar TL olması gerekir.

Cumhurbaşkanı tarafından desteklenmesi uygun görülen projeler için Destek Kararı alınır ve Bakanlıkça yatırım teşvik belgesi düzenlenir.

Bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak isteyen Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlere yönelik yatırım projeleri, Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında da değerlendirilebilir. Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı, Bakanlık tarafından belirlenecek çağrı planları dâhilinde yürütülür. Programa yapılan başvurular, Program Değerlendirme Komitesi tarafından birinci fıkra çerçevesinde ve Pazar doygunluğu, destek ihtiyacı gibi kriterler dikkate alınarak değerlendirmeye ve önceliklendirmeye tabi tutulur. Bu değerlendirmeye göre uygun bulunan öncelikli projelerin, çağrı planındaki destek bütçesi ve benzeri kısıtlar dâhilinde, Program Değerlendirme Komitesince desteklenmesine karar verilebilir.

2.4. Diğer Bazı Hususlar

Bu Karar kapsamında desteklenmesi uygun görülmeyen müracaatlar, yatırımcının talep etmesi halinde Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında değerlendirmeye alınabilecektir. Cumhurbaşkanı tarafından Destek Kararı ile proje bazlı olarak desteklenmesine karar verilen projeler için Bakanlıkça yatırım teşvik belgesi düzenlenecektir.

Yatırımcı, yatırım ve işletme döneminde yatırıma ilişkin taahhütlerin gerçekleşme bilgilerini ve yararlanılan destek miktarını Destek Kararında belirlenen süre boyunca her yılın Ocak ve Temmuz aylarında yeminli mali müşavir raporu ile ibraz etmekle yükümlü olup, bu hususlar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı veya Bakanlıkça görevlendirilecek kurum ve kuruluşlar tarafından takip edilecektir.

Kamudan kaynaklanan nedenler hariç olmak üzere, yatırımın belirlenen süre içerisinde gerçekleştirilmesinden yatırımcı sorumlu olacaktır. Yatırımcının Destek Kararında Öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde indirimli kurumlar vergisi veya istisna uygulaması ile gelir vergisi stopajı teşviki nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte, diğer destekler ise 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınacaktır.

Bu karar kapsamındaki desteklerden yararlanan yatırım harcamaları, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanamayacaktır. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının desteklerinden yararlanılan veya yararlanılacak yatırım harcamaları için, bu Karar kapsamındaki desteklerden yararlanmak üzere Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na müracaat edilemeyecektir. Bu madde hükmüne aykırı davranılması halinde, bu Karar kapsamında yararlanılan destekler İlgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sadece sübvansiyonlu kredi desteğinden yararlanılması halinde ise bu Karar kapsamı desteklerin kullandırılmasına ilişkin hususlar ilgili Destek Kararında belirlenecektir.

Yatırımın devri Destek Kararında belirlenen süre ve koşullar çerçevesinde Bakanlığın iznine ve Cumhurbaşkanı'nın onayına tabidir.

Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlar, ilgili mevzuatları uyarınca, KOSGEB ve/veya TÜBİTAK tarafından da doğrudan desteklenebilir. Bu yatırımlarda, KOSGEB, TÜBİTAK veya diğer kamu kurum ve kuruluşları

tarafından sağlanan desteklerden yararlanılarak veya Komite tarafından uygun görülmek kaydıyla firma öz kaynaklarıyla gerçekleştirilen yatırım harcamaları, yatırım teşvik belgesine konu yatırımın bütünlüğünün sağlanması kapsamında değerlendirilebilir.

2.5. Uygulama Tebliği

28.12.2019 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan "Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (2019/1)" ile 2016/9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar kapsamında yer alan desteklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

2.5.1. Nitelikli Personel Desteği

2.5.1.1. Nitelikli Personel Desteğinden Yararlanma Şartları

Nitelikli personel desteği, yatırım teşvik belgesi kapsamı yatırım ile istihdam edilen nitelikli personel dikkate alınarak uygulanır.

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesini müteakip istihdam edilen nitelikli personel için yatırımcılar tarafından Bakanlığa müracaat edilerek nitelikli personel desteği talebinde bulunulması gerekmektedir. Yatırım teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihi takip eden bir yıldan sonraki talepler değerlendirmeye alınmaz.

Nitelikli personel desteğinden yararlanılan personel için kamu tarafından sağlanan başka bir nakdi ücret desteğinden yararlanılamaz. Diğer kamu destek programları kapsamında nakdi ücret desteğinden yararlandırılan personel için nitelikli personel desteği sağlanmaz.

2.5.1.2. Nitelikli Personel Desteği Müracaat Usul ve Esasları

Nitelikli personel desteğinden yararlanılabilmesi için, Bakanlığa (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı) ilk kez yapılacak müracaat ve Bakanlık tarafından kabul edilen nitelikli personel için yapılacak müracaatta kullanıcılar tarafından her bir nitelikli personel için E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve Bakanlıkça talep edilmesi halinde ilgili belgelerin sisteme yüklenmesi gerekir.

Şirket ortakları ve yönetim kurulu üyeleri ile bunların birinci ve ikinci derece kan ve kayın hısımları için nitelikli personel desteği başvurusunda bulunulamaz.

2.5.1.3. Nitelikli Personel Desteği Uygulama Esasları

Nitelikli personel desteği, yatırımcının müracaatına istinaden uygun görülen nitelikli personelin yatırımcıya bildirilmesini takip eden aydan başlanılması ve her bir nitelikli personel için ilgili Destek Kararında belirlenen aylık azami destek tutarının aşılmaması kaydıyla, nitelikli personelin ilgili aya ait ücret bordrosunda gösterilen ve yatırımcı tarafından bu bordro döneminde nitelikli personele net olarak banka üzerinden yapılan ve ücret kapsamına giren ödemelere ilişkin yeminli mali müşavir tarafından banka hesap hareketleri, ücret bordrosu ve diğer belgelerin incelenmesi sonucu hazırlanacak raporda tespit edilen tutar ödenmek suretiyle Destek Kararında belirtilen süre kadar uygulanır. İlgili personelin nitelikli personel kapsamına alınmasından önceki dönemlere ait haklar, tespit edilecek tutarda dikkate alınmaz. Destek Kararında belirtilen toplam azami destek tutarına ulaşılması halinde nitelikli personel desteği ödemelerine son verilir

Destek ödemeleri, firma müracaatını takip eden dönemde yapılır. Yatırımcının mevcut çalışanlarından sadece teşvik belgesi kapsamı yatırım için istihdam edileceği beyan edilen personel de nitelikli personel kapsamında değerlendirilebilir.

Nitelikli personelin teşvik belgesi kapsamı yatırım için tam süreli çalıştığı en son ayı müteakip bu personel için destek uygulamasına son verilir. Nitelikli personel desteğinden amacı dışında yararlanıldığının tespiti halinde fazladan yararlanılan destek tutarı 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde yatırımcıdan geri alınır. Destek uygulaması kapsamındaki nitelikli personelin iş akdinin feshi veya diğer nedenlerle uygulama kapsamından çıkartılması halinde, bu personelin yerine aynı personel veya bir başka personelin uygulamaya dahil edilebilmesi için 4 üncü maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şekilde Bakanlığa müracaat edilmesi gerekmektedir. Bakanlıkça uygun görülmesi durumunda, sistem dışına çıkartılan ilk personelin uygulama kapsamına alındığı tarih dikkate alınarak kalan süre kadar yeni nitelikli personel için destek uygulamasına devam edilebilir.

Bakanlıkça yapılacak inceleme sonucunda uygun görülen taleplerle ilgili olarak destek tutarı müracaat sırası esas alınarak yatırımcıların hesaplarına aktarılır.

2.5.2. Enerji Desteği

Enerji desteği, kısmen işletmeye geçildiğinin tespit edildiği veya tamamlama vizesinin yapıldığı ayı takip eden aydan itibaren Destek Kararında belirlenen oran ve süre aşılmamak kaydı ile azami destek tutarına ulaşıncaya kadar uygulanır.

2.5.2.1. Enerji Desteğinin Uygulanma Esasları

2016/9495 sayılı Kararın 12/3. Maddesi uyarınca, enerji desteği uygulamasına, firma tarafından talep edilmesi halinde yatırımın kısmen işletmeye geçişinin Bakanlıkça görevlendirilen en az iki eksper tarafından yerinde tespit edildiğine ilişkin ekspertiz raporunun onaylanması ile yatırım harcamalarına ilişkin yeminli mali müşavir raporunun Bakanlığa gönderilmesini veya yatırım tamamlama vizesi yapılarak tamamen işletmeye geçilmesini müteakip başlanabilir. Kısmen işletmeye geçişe ilişkin tespit İşlemi azami yılda bir defa yapılabilir ve yatırım tamamlama vizesinden önce yararlanılabilecek toplam enerji desteği tutarı Destek Kararında belirlenen azami enerji desteği tutarının yüzde ellisini geçemez. Enerji desteği ödemesi, eski dönem borçları, gecikme faizleri, ceza bedelleri, nakliye, iletim, dağıtım, vergi, fon ve benzeri harcamalar hariç olmak üzere enerjinin temin edildiği kurum veya kuruluşlarca düzenlenmiş ve bedelinin tamamı ödenmiş faturadaki enerji tüketim harcaması esas alınarak yapılır.

Gerçekleşen sabit yatırım tutarının, Destek Kararında öngörülen toplam sabit yatırım tutarının altında gerçekleşmesi durumunda; faiz veya kâr payı desteği, enerji desteği, nitelikli personel desteği ve hibe desteği için belirtilmiş olan azami tutarlar, gerçekleşen yatırım tutarının öngörülen sabit yatırım tutarına oranı nispetinde düşürülür ve varsa fazladan yararlandırılan destekler birinci fıkra hükümleri çerçevesinde geri alınır.

Teşvik belgelerinin iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması halinde, yatırımcılara fazladan ödenen nitelikli personel desteği, enerji desteği ve hibe desteği tutarları, her bir ödemenin yapıldığı tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen gecikme zammı oranları dikkate alınarak hesaplanan kanunî faizi ile birlikte anılan Kanun hükümlerine göre yatırımcıdan geri alınır.

2019/1 sayılı Tebliğin 9. Maddesinde enerji desteğinin uygulanma esasları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Destek uygulamasına, kısmen işletmeye geçildiğinin tespit edildiği veya tamamlama vizesinin yapıldığı ayı takip eden ayda düzenlenen faturanın ilk okuma tarihinden itibaren başlanır ve Destek Kararında belirtilen süre kadar uygulama yapılır. Destek Kararında belirtilen azami destek tutarına ulaşılması halinde enerji desteği ödemelerine son verilir.

Enerji desteği ödemeleri, uygun görülen yatırımcılara talebin yapıldığı ayı takip eden dönemde yapılır.

Enerji desteği ödemesi, nakliye, iletim, dağıtım, vergi, fon ve benzeri harcamalar hariç olmak üzere enerjinin temin edildiği kurum veya kuruluşlarca düzenlenmiş ve bedeli peşin olarak fatura döneminde ödenmiş enerji tüketim harcaması esas alınarak yapılır.

Enerji desteğinden faydalanması öngörülen yatırım için müstakil sayaç kullanılması gerekir. Ancak, aynı sayaçtan enerji kullanan tesislerin bir kısmının Destek Kararı kapsamı yatırımla ilgili olmaması ve enerji tüketimi yönünden ayrılmasının da mümkün olmaması durumunda aşağıdaki seçeneklerden birisi firma talebine istinaden uygulanabilir:

a) Anılan sayacın, teşvik belgesi kapsamı yatırıma başlama tarihinden önceki aydan başlamak üzere geriye doğru bir yıllık enerji tüketim miktarı ve tüketim ortalaması ilgili dağıtım şirketi aracılığıyla tevsik edilir. Mevcut tüketim olarak kabul edilen bu tüketim ortalaması üzerinde yapılan enerji tüketim miktarına isabet eden tutarın belirlenmiş oranı enerji desteği olarak ödenebilir.

b) Destek Kararı kapsamında yapılan sabit kıymet yatırım tutarının, kısmen işletmeye geçildiğinin tespit edilmesi veya tamamlama vizesinin yapılması için müracaatta bulunulan tarihte kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına, devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil, oranlanması suretiyle enerji tüketiminin bu orana isabet eden kısmı enerji desteği olarak ödenebilir. Öte yandan, bu hesaplama sırasında kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınır.

2.5.2.2. Enerji Desteği Müracaat Usul ve Esasları

Enerji desteğinden yararlanılabilmesi için kısmen işletmeye geçildiğinin Bakanlıkça görevlendirilen en az iki eksper tarafından yerinde tespit edildiğine ilişkin ekspertiz raporunun onaylanması ile yatırım harcamalarına ilişkin yeminli mali müşavir raporunun Bakanlığa gönderilmesi veya yatırım tamamlama vizesi yapılmasını müteakip Bakanlığa yapılacak müracaatta kullanıcılar tarafından E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması ve Bakanlıkça talep edilmesi halinde ilgili belgelerin sisteme yüklenmesi gerekir.

2.5.3. Faiz ve Kâr Payı Desteği

Yurtdışında yerleşik aracı kurumlardan kullanılan yatırım kredileri veya yatırım finansmanına ilişkin faiz veya kâr payı desteği uygulanabilmesi için, kredinin veya finansmanın teşvik belgesi kapsamı yatırım için kullanıldığının tespitini, kullanım bilgilerini ve vadesi gelmemiş ödemeleri ihtiva eden itfa planını da içeren yeminli mali müşavir raporunun veya krediye ya da finansmana aracılık eden yurt içindeki bankanın talebinin, E-TUYS uygulaması üzerinden yüklenmesi ve Bakanlıkça yapılacak değerlendirme sonucunda talebin uygun görülmesi gerekmektedir.

Yurtdışında yerleşik aracı kurumlardan kullanılan ve Bakanlıkça uygun görülen yatırım kredilerine ya da yatırımın finansmanına ait ana para, faiz veya kâr payının itfa planında belirtilen vadesinde ödenmesini müteakip, buna ilişkin yeminli mali müşavir raporunun veya krediye ya da finansmana aracılık eden banka tarafından hazırlanacak faiz veya kâr payı desteği talep çizelgesinin vadeyi takip eden on işgünü içerisinde E-TUYS uygulaması üzerinden sisteme yüklenmesi gerekmektedir. Bakanlıkça yapılacak değerlendirme sonucunda uygun görülenlerle ilgili faiz veya kâr payı desteği ödemeleri, vadeyi takip eden ödeme döneminde yapılır.

Dış kredi ile gerçekleştirilecek yatırımlarda faiz veya kâr payı desteği ödemesi, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınarak yapılır.

2.5.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasına, kısmen işletmeye geçildiğinin tespit edilmesi veya tamamlama vizesinin yapılmasını müteakip yatırımcıya ait bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmesini takip eden aydan itibaren başlanır ve uygulamanın ilk başladığı ay esas alınarak yatırım teşvik belgesinde belirtilen süre kadar yararlandırıldıktan sonra uygulamaya son verilir.

Kısmen işletmeye geçişe istinaden sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılabilmesi için kullanıcılar tarafından E-TUYS uygulamasında yer alan tanımlı alanların doldurulması, ilave istihdam ve yatırım harcamalarına ilişkin yeminli mali müşavir raporu ile Bakanlıkça talep edilmesi halinde ilgili belgelerin sisteme yüklenmesi gerekir. Kullanıcı talebini müteakip kısmen işletmeye geçildiği ve ilave istihdam sağlandığı Bakanlıkça görevlendirilen en az iki eksper tarafından yatırım yerinde tespit edilir ve tespite ilişkin ekspertiz raporu onaylanarak birinci fıkrada belirtilen şekilde sigorta primi işveren hissesi desteği uygulaması başlatılır.

Kısmen işletmeye geçişe ilişkin tespit işlemi azami yılda bir defa yapılabilir.

2.5.5. Destek Ödemeleri

Bakanlıkça yapılacak nitelikli personel desteği, enerji desteği, faiz veya kar payı desteği ödemeleri, yatırımcının;

a) 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmaması veya tecil ve/veya taksitlendirilmesi ya da yapılandırılması ve yapılandırmanın bozulmamış olması,

b) 6183 sayılı Kanunun 22/A maddesi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tahsilat dairelerine müracaat tarihinden önceki 15 gün içerisinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

koşuluyla genel bütçeden ayrılan kaynaktan yapılır.

2.5.6. Diğer Hususlar

Destek uygulaması için, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması, yanlış ve yanıltıcı bilgi verilmesi halinde, yararlanılan desteklerin tamamı 6183 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınır.

Nitelikli personel desteği, hibe desteği ve enerji desteği ödeme dönemleri, Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarıdır. Bütçe imkanları, Hazine nakit dengesi veya diğer zorunlu haller nedeniyle ödeme tarihlerinde Bakanlıkça değişiklik yapılabilir.

Bu Tebliğde yer almayan uygulamaya yönelik hususlar, yürürlükteki 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile 20/6/2012 tarihli ve 28329 sayılı

XXI. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI

Resmî Gazetede yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2012/1) ve ilgili diğer mevzuat hükümleri dikkate alınarak sonuçlandırılır. Daha önce de belirttiğimiz üzere, 2012/3305 sayılı Karar ile 2012/1 sayılı Tebliğ sırasıyla 2025/9903 sayılı Karar ve 2025/1 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmışlardır.

29.08.2024 tarih ve 32647 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 8860 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, 2012/3305 Kararın 11. Maddesinin 13. Fıkrasında yapılan değişiklikle teşvik belgelerinin iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması halinde yatırımcılara fazladan ödenen faiz veya kâr payı desteği tutarının geri alınmasında uygulanacak faiz oranı, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen gecikme zammı oranlarına bağlanmıştır. İlgili karar yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu değişiklik öncesinde, teşvik tutarlarının geri alınmasında aracı kurum tarafından kredinin kullandırıldığı veya borçlanmanın yapıldığı tarihte uygulanan faiz veya kâr payı oranı esas alınmaktaydı.

2016/9495 sayılı Kararın 12. Maddesinin on altıncı fıkrası kapsamında değerlendirilebilecek araştırma ve geliştirme harcamaları, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 10/8/2016 tarihli ve 29797 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği hükümleri esas alınarak belirlenir.

2.5.7. Doğrudan Yabancı Yatırımların Desteklenmesi

02.10.2019 tarih ve 30906 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 1593 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karara aşağıdaki ek madde derç edilmiştir.

"EK MADDE 1- (1) Bu Karar kapsamında değerlendirilen asgari 5 milyar TL sabit yatırım tutarında ve komple yeni yatırım niteliğindeki yatırım projelerine ilişkin olarak; 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nda tanımlanan yatırımcılar ile özel hukuka tabi yatırım proje sözleşmesi imzalamaya Bakan yetkilidir. Sözleşme kapsamında diğer bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarının görev alanına giren iş ve işlemler, sorumlu kurum ve kuruluşlar tarafından ilgili mevzuatı çerçevesinde öncelikli olarak yerine getirilir. Söz konusu iş ve işlemlerin izlenmesi ve koordinasyonundan Bakanlık sorumludur."

Buna göre, 5 Milyar TL sabit yatırım tutarında ve komple yeni yatırım niteliğindeki doğrudan yabancı yatırımlara 2016/9495 sayılı Karar kapsamında Devlet destekleri sağlanması hususunda yatırım proje sözleşmesi Sanayi ve Teknoloji Bakanı tarafından imzalanabilecektir.

16.10.2020 tarih ve 31276 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan yönetmelik ile Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nde yapılan düzenlemeler uyarınca yatırımcıları KEP (Kayıtlı Elektronik Posta) Hesabına sahip olmaları zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, doğrudan yabancı yatırımlar kanunu kapsamında ilgili kamu idarelerine başvuru ve yazışmalar KEP adreslerinin kullanılması gerekmektedir.

2.6. Elektrikli Araç Üretimine Vergisel Teşvik

7186 sayılı Kanunun 19. Maddesi ile KVK'na eklenen geçici 12. Madde ile, Türkiye'de elektrik motorlu otomotiv markası/markalarının üretilmesinin ve bu araçların yurtiçinde tercih edilirliğinin vergisel yönden desteklenmesi amacıyla 6745 sayılı Kanunun 80. Maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen, bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye'de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin, bu yatırımları dolayısıyla KVK'nun 32/A maddesi kapsamında hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını, söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla 31.12.2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen ÖTV'nin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırabilme hususunda Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir.

Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesine ilişkin olaraksa Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştı.

XXI. YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI

26/12/2019 tarihli ve 1945 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Türkiye'de üretilen sadece elektrikli taşıtların ilk iktisabı dolayısıyla ödenen ÖTV'nin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla, Kararda belirtildiği şekilde tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırılması uygun görülmüştür. Bu şekildeki kullanımın KVK'nun geçici 12. Maddesi kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarının %56,5'ini veya öngörülen bu tutarın aşılmaması kaydıyla azami 960 bin adet taşıt satışı için ödenen ÖTV tutarını geçmemesi öngörülmüştür.

Hazine ve Maliye Bakanlığı da kendisine verilen yetkiyi kullanarak tebliğ ile elektrik motorlu taşıt araçları yatırımları dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarının, sadece elektrikli taşıtların ilk iktisabı dolayısıyla 31.12.2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen ÖTV'nin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere mahsuben veya nakden iadesine ilişkin uygulama usul ve esasları hakkında düzenleme yapmıştır. Tebliğ ile 1 no.lu tebliğe "32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme" başlıklı bölümden sonra gelmek üzere, "32.2.12. Elektrik motorlu taşıt üretenler için yatırıma katkı tutarının kullanımı" bölümü eklenmiştir. Yapılan düzenlemelere göre, mükelleflerin İade talepleri, www.gib.gov.tr adresi üzerinden 429 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ekinde yer alan standart iade talep dilekçesi ile elektronik ortamda ve takvim yılının üçer aylık dönemlerini takip eden bir ay içerisinde yapılacaktır. Tebliğe eklenen 32.2.12.2. no.lu alt bölümde iade talebinde aranacak belgeler ayrıca sayılmıştır.

3. Teknoloji Hamlesi Programı

09.07.2025 tarih ve 32951 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Tebliğ ile Teknoloji Odaklı Sanayi Hamlesi Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliğinin adı "Teknoloji Hamlesi Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliği" (kısaca "Tebliğ") olarak değiştirilmiştir.

Tebliğ, 9903 sayılı Karar ile 9495 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde, Türkiye'de orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlerdeki katma değeri yüksek ürünlerin ve bu sektörlerin gelişimi için kritik önemi haiz ürünlerin üretimini artırmaya yönelik olarak yürütülecek Teknoloji Hamlesi Programının uygulama esaslarını tespit etmektedir.

Program, Türkiye'de katma değerli üretimin artırılması amacı doğrultusunda, Bakanlık ve bağlı/ilgili kuruluşları tarafından sağlanan destek ve teşviklerin orta-yüksek ve yüksek teknoloji seviyeli sektörlere yoğunlaştırılmasına yönelik özel bir programdır. Programda, Türkiye için kritik öneme sahip ve gelecek potansiyeli yüksek ürünlerin ülke içindeki üretim kapasitesinin geliştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, Bakanlık tarafından ithalat bağımlılığının azaltılması, rekabet yoğunlaşması, yurt içi üretim yetkinlikleri, küresel talebin gelişim trendi, gelecek potansiyeli gibi çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak belirlenen Öncelikli Ürün Listesine yönelik olarak Bakanlık tarafından sağlanan yatırım teşvikleri ile KOSGEB ve TÜBİTAK tarafından sağlanan proje desteklerinin tek pencere mekanizması ile bir arada ve/veya münhasıran sunulması öngörülmektedir. Ülkemizin ihtiyaç duyduğu teknolojik gelişime katkı sağlayacak yatırım projelerinin, uçtan uca bir yönetişim ve destek modeli ile Program kapsamında hayata geçirilmesi hedeflenmektedir.

3.1. Programın Tanımı

Bakanlık ve bağlı/ilgili kuruluşlarının sağladığı destekler; bu desteklerin orta-yüksek ve yüksek teknolojili ürünlere yönelik olarak verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak üzere, Program Portalı üzerinden tek pencere mekanizması ile yürütülür.

Program kapsamında tanımlanan destekler, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlerin üretilmesine ilişkin yatırım projelerine kullandırılır.

Program kapsamında başvuru, değerlendirme ve izleme süreçlerine dair bilgi akışı ve iletişim, Program Portalı vasıtasıyla Genel Müdürlük tarafından sağlanır.

3.2. Öncelikli Ürün Listesi

Öncelikli Ürün Listesi, orta-yüksek ve yüksek teknolojili sektörlerdeki ürünler ve bu sektörlerin gelişimi için kritik önemi haiz ürünler arasından, dış ticaret verileri, talep gelişimi, rekabet yoğunluğu gibi çeşitli kriterler dikkate alınarak Bakanlık tarafından tebliğle belirlenir.

Yürürlükte olan Öncelikli Ürün Listesi ayrıca Program Portalinde yayımlanır. Belirli bir çağrı planı kapsamında desteklenecek ürünler, çağrı duyurusu esnasında yürürlükte olan Öncelikli Ürün Listesinde yer alan ürünlerin sadece bir kısmını kapsayacak şekilde belirlenebilir ve çağrı

planının ek listesi olarak Program Portalinde yayımlanır. Belirli bir çağrı planı içerisinde yapılan tüm değerlendirmeler, çağrı planının eki olarak yayımlanan ürün listesine göre yapılır.

3.3. Başvuru Koşulları

(1) Bakanlık, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlere yönelik olarak duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunur.

(2) Çağrı planları, çağrı kapsamında yer alacak sektör ve ürünler ile çağrı takvimi Bakanlık tarafından belirlenerek Program Portalinde duyurulur.

(3) Programa sadece Türkiye'de yerleşik sermaye şirketleri başvurabilir.

(4) Birinci fıkrada belirtilen çağrıya istinaden Program kapsamındaki desteklerden yararlanmak isteyen yatırımcı, Program Portalinde duyurulan bilgi ve belgelerle Bakanlığa müracaat ederek çağrı planlarında öngörülen takvim ve yöntem çerçevesinde ön başvuru işlemini tamamlar. Ön başvuruda istenecek bilgi ve belgeler Program Portalinde yayımlanır.

(5) Program kapsamında desteklenecek yatırım projelerinde, çağrı duyurusunda yer alan ürünlere yönelik olma ve çağrı duyurusunda belirlenen asgari yatırım projesi tutarını karşılama koşulu aranır.

(6) Başvuru kapsamında birden çok ürünün üretilmesi hedeflenebilir. Bu ürünler arasından temel ürün olarak üretilmesi planlanan ürünün çağrı duyurusunda yer alan ürün listesinde bulunması zorunludur. Üretilmesi hedeflenen temel ürün haricindeki diğer ürünlerin proje bütünlüğü açısından;

a) Temel ürünün ara girdisi olup projenin daha yüksek katma değer oranıyla hayata geçirilebilecek olmasına katkı sağlama,

b) Temel ürünle aynı makine parkurunda üretilebilme,

c) Kısmi bir ek yatırım ile üretilerek projenin katma değer tutarını artırabilme,

niteliklerinden en az birini karşılaması gerekir. Çağrı kapsamında değerlendirmeye sunulan bir projede bu koşulları sağlayan ürünler için de program kapsamında yer alan destekler verilebilir.

(7) Ön başvuru ile yatırım projesine konu ürünün çağrı duyurusunun ek listesi olarak yayımlanan ürün listesinde yer alıp almadığı, öngörülen proje tutarının çağrı duyurusunda belirlenen asgari proje tutarı koşulunu karşılayıp karşılamadığı, yatırımcının ve yatırım projesinin çağrı planında belirlenen diğer temel kriterleri sağlayıp sağlamadığı Genel Müdürlük tarafından tespit edilir. Ön başvuru sürecinde sunulan bilgilerin incelenmesi neticesinde, Program ve çağrı duyurusu kapsamında belirlenen temel kriterlerin sağlanmadığının belirlenmesi durumunda, yatırımcıya eksikliklerin giderilmesi için Program Portali üzerinden bilgilendirme yapılarak beş iş gününden az olmamak kaydıyla düzeltme süresi verilir. Eksikliklerini, bildirilen süre içerisinde tamamlamayan yatırımcı, kesin başvuruda bulunma hakkını kaybeder. Ön başvuruda sunduğu bilgi ve belgelerin, Program ve çağrı duyurusu kapsamında belirlenen temel kriterleri sağladığı tespit edilen firma, kesin başvuru yapmaya hak kazanır.

(8) Ön başvuru sonrasında kesin başvuru yapmaya hak kazanan firma, çağrı planında öngörülen takvim dâhilinde, proje fizibilitesinin yanı sıra Program Portalinde yayımlanacak diğer bilgi ve belgeler ile kesin başvurusunu tamamlar. Genel Müdürlük yatırımcı tarafından sunulan tüm bilgileri üçüncü taraflar nezdinde kontrol ve teyide yetkilidir.

(9) Başvuruda, Bakanlığa sunulan bilgi, belge ve raporlar TÜBİTAK ve KOSGEB değerlendirme süreçlerinde de kullanılabilir. Projelerin Komite değerlendirmesine sunulması öncesinde 12 nci ve 13 üncü maddeler kapsamında yapılan detaylı incelemelerde, bu Tebliğde ve/veya çağrı planında yer alan koşulları sağlayamadığı tespit edilen başvurular, Genel Müdürlük tarafından Program Portali ve KEP adresi aracılığıyla değerlendirme dışı bırakılır. Genel Müdürlük tarafından bu madde hükümlerine göre yatırım projesi değerlendirme dışı bırakılan başvuru sahipleri, kararın kendilerine tebliğinden itibaren on beş iş günü içerisinde Genel Müdürlüğe itirazda bulunabilir. Bu kapsamda yapılan itirazlar, Genel Müdürlük tarafından değerlendirilerek karara bağlanır.

Her bir yatırım projesi başvurusu için, proje fizibilitesi sunulması zorunludur. Proje fizibilitesinde;

a) İşletmenin mevcut durumu,

b) İşletmenin organizasyon yapısı, yönetim ve insan kaynakları,

c) Proje paydaşının ve/veya Ar-Ge yüklenicisinin bilgileri ve projeye sağlaması öngörülen katkılar,

ç) Projenin tanımı ve kapsamı,

d) İhtiyaç analizi,

e) Pazar analizi,

f) Proje yeri ve uygulama alanı,

g) Projenin uygulama planı ve takvimi,

ğ) Ar-Ge süreci,

h) Üretime yönelik yatırım süreci,

ı) Eş zamanlı Ar-Ge ve üretime yönelik yatırım süreçleri,

i) Proje tutarı ve yıllara dağılımı,

j) Projenin finansman kaynakları ve planı,

k) Üretim ve satış programı,

l) Program kapsamında talep edilen destek unsurları ve mali etki,

m) Risk analizi,

n) GZFT (güçlü yönler, zayıf yönler, fırsatlar, tehditler) analizi,

bölümlerine yer verilmesi zorunludur.

3.2. Program Başvurusu

(1) Bakanlık, Öncelikli Ürün Listesindeki ürünlere yönelik olarak duyuru yapmak suretiyle çağrıda bulunur.

(2) Çağrı planları, çağrı kapsamında yer alacak sektör ve ürünler ile çağrı takvimi Bakanlık tarafından belirlenerek Program Portalında duyurulur.

(3) Programa sadece Türkiye'de yerleşik sermaye şirketleri başvurabilir.

(4) Birinci fıkrada belirtilen çağrıya istinaden Program kapsamındaki desteklerden yararlanmak isteyen yatırımcı, Program Portalında duyurulan bilgi ve belgelerle Bakanlığa müracaat ederek çağrı planlarında öngörülen takvim ve yöntem çerçevesinde ön başvuru işlemini tamamlar. Ön başvuruda istenecek bilgi ve belgeler Program Portalında yayımlanır.

(5) Program kapsamında desteklenecek yatırım projelerinde, çağrı duyurusunda yer alan ürünlere yönelik olma ve çağrı duyurusunda belirlenen asgari yatırım projesi tutarını karşılama koşulu aranır.

(6) Başvuru kapsamında birden çok ürünün üretilmesi hedeflenebilir. Bu ürünler arasından temel ürün olarak üretilmesi planlanan ürünün çağrı duyurusunda yer alan ürün listesinde bulunması zorunludur. Üretilmesi hedeflenen temel ürün haricindeki diğer ürünlerin proje bütünlüğü açısından;

a) Temel ürünün ara girdisi olup projenin daha yüksek katma değer oranıyla hayata geçirilebilecek olmasına katkı sağlama,

b) Temel ürünle aynı makine parkurunda üretilebilme,

c) Kısmi bir ek yatırım ile üretilerek projenin katma değer tutarını artırabilme,

niteliklerinden en az birini karşılaması gerekir. Çağrı kapsamında değerlendirmeye sunulan bir projede bu koşulları sağlayan ürünler için de program kapsamında yer alan destekler verilebilir.

(7) Ön başvuru ile yatırım projesine konu ürünün çağrı duyurusunun ek listesi olarak yayımlanan ürün listesinde yer alıp almadığı, öngörülen proje tutarının çağrı duyurusunda belirlenen asgari proje tutarı koşulunu karşılayıp karşılamadığı, yatırımcının ve yatırım projesinin çağrı planında belirlenen diğer temel kriterleri sağlayıp sağlamadığı Genel Müdürlük tarafından tespit edilir. Ön başvuru sürecinde sunulan bilgilerin incelenmesi neticesinde, Program ve çağrı duyurusu kapsamında belirlenen temel kriterlerin sağlanmadığının belirlenmesi durumunda, yatırımcıya eksikliklerin giderilmesi için Program Portali üzerinden bilgilendirme yapılarak beş iş gününden az olmamak kaydıyla düzeltme süresi verilir. Eksikliklerini, bildirilen süre içerisinde tamamlamayan yatırımcı, kesin başvuruda bulunma hakkını kaybeder. Ön başvuruda sunduğu bilgi ve belgelerin, Program ve çağrı duyurusu kapsamında belirlenen temel kriterleri sağladığı tespit edilen firma, kesin başvuru yapmaya hak kazanır.

(8) Ön başvuru sonrasında kesin başvuru yapmaya hak kazanan firma, çağrı planında öngörülen takvim dâhilinde, proje fizibilitesinin yanı sıra Program Portalinde yayımlanacak diğer bilgi ve belgeler ile kesin başvurusunu tamamlar. Genel Müdürlük yatırımcı tarafından sunulan tüm bilgileri üçüncü taraflar nezdinde kontrol ve teyide yetkilidir.

(9) Başvuruda, Bakanlığa sunulan bilgi, belge ve raporlar TÜBİTAK ve KOSGEB değerlendirme süreçlerinde de kullanılabilir. Projelerin Komite değerlendirmesine sunulması öncesinde 12 nci ve 13 üncü maddeler kapsamında yapılan detaylı incelemelerde, bu Tebliğde ve/veya çağrı planında yer alan koşulları sağlayamadığı tespit edilen başvurular, Genel Müdürlük tarafından Program Portali ve KEP adresi aracılığıyla değerlendirme dışı bırakılır. Genel Müdürlük tarafından bu madde hükümlerine göre yatırım projesi değerlendirme dışı bırakılan başvuru sahipleri, kararın kendilerine tebliğinden itibaren on beş iş günü içerisinde Genel Müdürlüğe itirazda bulunabilir. Bu kapsamda yapılan itirazlar, Genel Müdürlük tarafından değerlendirilerek karara bağlanır.

3.3. Destek Türleri

Program kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırım projeleri için, Ar-Ge destekleri ve/veya üretime yönelik yatırım destekleri tek pencere uygulaması çerçevesinde tanımlanır.

Bu Program kapsamında desteklenmesine karar verilen projeler; ilgili TÜBİTAK destek programı kapsamında TÜBİTAK tarafından, KOSGEB Stratejik Ürün Destek Programı kapsamında KOSGEB tarafından, 9903 sayılı Karar veya 2016/9495 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde Bakanlık tarafından sağlanan desteklerden yararlandırılabilir.

Yukarıda belirtilen destekler, KOSGEB, TÜBİTAK ve Bakanlık tarafından ilgili kurumların kendi mevzuatı çerçevesinde uygulanır. Projelerin hangi destek unsurlarından yararlandırılacağı ise ilgili mevzuatta yer alan sınır ve koşullar çerçevesinde kalmak kaydıyla Komite tarafından belirlenir. Komitenin destek kararları KOSGEB, TÜBİTAK ve Bakanlık yatırım teşvikleri açısından bağlayıcı niteliktedir.

3.3.1. Bakanlık Destekleri

Programa kesin başvurusu tamamlanan yatırım projeleri için Komite tarafından, 9903 sayılı Karar veya 2016/9495 sayılı Karar kapsamında destek verilmesine dair değerlendirme yapılır.

Komite, Program kapsamında desteklenmesine karar verdiği yatırım projelerinden, nitelikleri ve destek ihtiyaçlarına istinaden uygun gördüklerinin, 9903 sayılı Karar kapsamında Teknoloji Hamlesi Programı çerçevesinde desteklenmesine karar verebilir.

Program kapsamında Komite tarafından desteklenmesine karar verilen yatırım projelerinden, ilgili karardaki gerekli koşulları sağlayan ve nitelikleri ve destek ihtiyaçlarına istinaden Komite tarafından uygun bulunanlar, ayrı bir başvuru ve değerlendirmeye gerek olmaksızın 2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında desteklenmesi için Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü (TUYSGM) tarafından Cumhurbaşkanı onayına sunulur ve Cumhurbaşkanı tarafından desteklenmesi uygun bulunan yatırım projeleri için Cumhurbaşkanı kararı yayımlanır.

Komite tarafından ve Cumhurbaşkanı kararıyla desteklenmesine karar verilen yatırım projeleri için ayrı bir başvuru ve değerlendirmeye gerek olmaksızın TUYSGM tarafından teşvik belgesi düzenlenir. Komite tarafından teşvik belgesi başlangıç tarihinin kesin başvuru tarihi olmasının uygun görüldüğü durumlarda; başvuru tarihi ile teşvik belgesinin düzenlenme tarihi arasında geçen süre, proje için Komite tarafından uygun görülen süreye ilave edilerek teşvik belgesinin süresi belirlenir. Teşvik belgesi kapsamında sağlanacak devlet yardımlarına ilişkin iş ve işlemler, ilgili mevzuat çerçevesinde TUYSGM tarafından yürütülür.

3.3.2. TÜBİTAK Destekleri

Program kapsamında Ar-Ge destekleri TÜBİTAK tarafından, ilgili TÜBİTAK destek programı çerçevesinde sağlanır.

Kesin başvurusu tamamlanmış projelerden Ar-Ge ihtiyacı olanlar, ilgili mevzuatında öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde TÜBİTAK tarafından değerlendirmeye tabi tutulur. TÜBİTAK tarafından Ar-Ge desteği sağlanabilecek projeler, Genel Müdürlüğe bildirilir. Komite, TÜBİTAK'ın olumlu görüş verdiği projelerden bir kısmı veya tamamı için Ar-Ge desteği kararı alabilir.

TÜBİTAK'ın Ar-Ge desteği sağlamayı uygun bulmadığı projeler için, TÜBİTAK destekleri Komite tarafından tanımlanamaz. Ancak Komite bu projelere ilişkin, gerekli gördüğü Ar-Ge faaliyetlerinin yatırımcı

tarafından kendi kaynaklarıyla yürütülmesini, Program kapsamındaki diğer destek unsurlarının kullandırılması için şart koşabilir.

Bir veya daha fazla Ar-Ge yüklenicisiyle ortaklı Ar-Ge yapılması planlanan projeler için Komitenin Ar-Gedesteği tanımlaması durumunda, ilgili TÜBİTAK destek programı hükümleri çerçevesinde, ortaklı Ar-Ge sürecine dahil olan yatırımcı ve/veya Ar-Ge yüklenicilerine destek sağlanır.

3.3.3. Program Kapsamında Sağlanacak KOSGEB Destekleri

Yatırımcının KOBİ olduğu yatırım projeleri yatırımcının talebi doğrultusunda, KOSGEB tarafından Stratejik Ürün Destek Programı hükümleri çerçevesinde sağlanan desteklerden yararlandırılabilir.

Komite, KOSGEB tarafından sağlanacak destek kalemleri ve miktarlarını, ilgili mevzuatta yer alan sınırlar çerçevesinde belirleyebilir. Komitenin aldığı destek kararı, KOSGEB tarafından kendi ilgili mevzuatı çerçevesinde ayrı bir değerlendirme yapılmaksızın uygulanır.

KOSGEB desteklerinin Komite tarafından tanımlanması için başvuruda bulunacak KOBİ'lerin, 5/8/2009 tarihli ve 2009/15431 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan KOSGEB Tarafından Verilecek Hizmetler ve Desteklerden Yararlanacak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere İlişkin Sektörel ve Bölgesel Önceliklerin Belirlenmesi Hakkında Karar ile tespit edilen sektörlerde faaliyet gösterme ve devlet destekleri şartı aranır.

3.4. Diğer Süreçler

Program kapsamında yürütülen proje fizibilitesi, bağımsız değerlendirme raporu, ön değerlendirme, bağımsız değerlendirme, proje değerlendirmesi, nihai değerlendirme, izleme, revizyon, sonlandırma ve tamamlama süreçleri hakkında detaylı bilgiyi Teknoloji Hamlesi Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliğinde bulabilirsiniz.

XXII. VERGİ İHTİLAFLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1. İdari Yollarla Çözüm

1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi

VUK'nun vergi hatasını tanımlayan 116. maddesine göre, "vergi hatası", vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi hataları "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" olarak iki gruba ayrılmaktadır. VUK'nun 117. maddesinde sayılan hesap hataları aşağıdaki gibidir:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

VUK'nun 118. maddesinde sayılan vergilendirme hataları aşağıdaki gibidir:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;

2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;

3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;

4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;

5. Mükellefin müracaatı ile.

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Vergi dairesi müracaatı inceler ve yerinde görürse gerekli düzeltmeyi yapar.

1.2. Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yoluyla Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi

VUK'nun "Vergi Ziyaı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlıklı 376. maddesi şu şekildedir:

"Mükellef veya vergi sorumlusu;

1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır."

VUK'nun "Uzlaşma ve Cezalarda İndirme" başlıklı Ek-9. maddesinde yer alan düzenleme kapsamında, üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında başkaca bir indirim uygulanmayacaktır.

Hakkında 376. maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan cezalar için uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Mükellefin uzlaşma

tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376. maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.

1.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanarak Vergi İhtilafının İdari Aşamada Çözümlenmesi (Maliye İdaresi Tespit Etmeden Önce Mükellefin Düzeltme Beyannamesi Vermesi)

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Pişmanlık ve ıslah hükümleri, Emlak Vergisi açısından geçerli değildir.

95 sayılı VUK sirkülerinde, başkaca bir sebep bulunmadığı müddetçe, sırf pişmanlıkla beyanname verilmesinin incelemeye sevk nedeni olarak değerlendirilemeyeceği ve mükelleflerin bu nedenle incelemeye ve takdire sevk edilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

1.4. Uzlaşma

Uzlaşma mükellefin, yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile görüşerek tarh ve tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda (VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370. maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) anlaşmak için başvurabileceği idari bir çözüm yoludur.

02.08.2024 tarihinde yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun düzenlemesiyle vergi asılları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Belirtilen tarihten sonra, yalnızca vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşmaya konu edilebilecektir.

Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellef, bunlardan yalnızca birisinden yararlanabilir.

1.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Nezdinde vergi incelemesine başlamış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri bir haktır. VUK'nun Ek-11. maddesinde düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilere ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları ile 5.000 (2024 yılı için 23.000 TL üzeri, 2025 yılı için 33.000 üzeri, 2026 yılı için 40.000 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

04.08.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ve 20.08.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle, 7338 sayılı Kanun'la uzlaşma müessesesinde yapılan değişiklikleri konu alan ikincil düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir:

- 5.000 (2024 yılı için 23.000 TL üzeri, 2025 yılı için 33.000 üzeri, 2026 yılı için 40.000 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi sağlanmıştır.

- 5.000 (2024 yılı için 23.000 TL üzeri, 2025 yılı için 33.000 üzeri, 2026 yılı için 40.000 üzeri) Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için 376. maddede yer alan cezada indirim oranının %50 artırımlı olarak uygulanması öngörülmüştür.

- VUK'nun 370. maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere bu maddeye göre kesilen cezaların da uzlaşma kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. İnceleme elemanlarınca yapılacak "uzlaşmaya davet" hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Uzlaşma sağlanması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilemez ise veya uzlaşma sağlanamaz ise verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edilemez.

1.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur.

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyaı cezaları ile 5.000 (2024 yılı için 23.000 TL üzeri, 2025 yılı için 33.000 üzeri, 2026 yılı için 40.000 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370. maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000 (2024 yılı için 23.000 TL üzeri, 2025 yılı için 33.000 üzeri, 2026 yılı için 40.000 üzeri) Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376. maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır.

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi asıllarına bağlı vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tutarı, her

yıl yeniden değerleme oranı ile arttırılmak sureti ile belirlenmektedir.

VUK'nun 370. maddesi ile düzenlenmiş bulunan izaha davet müessesesine ilişkin 519 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde, kendilerine VUK'nun 370. maddesinin (a) fıkrası kapsamında izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu maddeye göre %20 oranında kesilen vergi ziyaı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine süresi içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilecekleri ancak, maddenin (b) fıkrası kapsamında ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflerin, bu madde uyarınca kesilecek vergi ziyaı cezası için uzlaşma başvurusunda bulunamayacakları belirtilmiştir.

Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışındadır.

Uzlaşma talebi, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün için yetkili uzlaşma komisyonuna yapılabilir.

Bu şekilde uzlaşmanın yapılması halinde tutanakla tespit edilen hususlara karşı dava açılamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

Yapılan tarhiyata karşı uzlaşma veya cezalarda indirim talebinde bulunma haklarından sadece birisinden yararlanılabilinir.

1.5. Kanun Yolundan Vazgeçme

VUK'un mülga 379. maddesi 7194 sayılı Kanunun 27. maddesi ile "Kanun yolundan vazgeçme" başlığı altında yeniden tesis edilmiştir.

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

1. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyaı cezasının %75'i,

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i,

mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyaı cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.

Uygulamanın usul ve esasları 517 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

2. Yargı Yoluyla Çözüm

Tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi/ceza ihbarnamesinin alındığı tarihten itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunmuş olmaları, dava açma haklarını bütünüyle ortadan kaldırmaz. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma

sağlanamazsa ve dava açma süresi geçmiş veya dava açmak için 15 günden az bir süre kaldıysa, bu süre mükellefe tebliğ edilen uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar.

28.06.2014 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 6545 sayılı Kanun ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda yapılan değişiklikler neticesinde iki aşamalı vergi yargısı süreci üç aşamaya çıkarılmıştır. Yeni sistemde, vergi mahkemesince istinaf yolu açık olan bir karar verilmesi halinde bölge idare mahkemesi ikinci derece, bölge idare mahkemesince temyiz yolu açık olan bir karar verilmesi halinde ise Danıştay üçüncü derece yargı mercii olmaktadır. Eskiden olduğu gibi vergi mahkemesi kararına karşı doğrudan Danıştay'da temyiz yoluna gidilememektedir.

Diğer taraftan, bazı hadlerin altında kalan vergi davalarında (Dava konusu, 2024 yılı için 31.000 TL, 2025 yılı 44.000 TL, 2026 yılı 55.000 TL'nın altında ise) istinaf, (Dava konusu 2023 yılı 581.000 TL, 2024 yılı için 920.000 TL, 2025 yılı 1.324.000 TL, 2026 yılı 1.660.000 TL'nın altında ise) temyiz yoluna (Danıştay'a) gidilmesi mümkün olmayacak, vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesinin verdiği karar nihai karar olacaktır.

İstinaf, genel anlamda (tercih edilen sisteme göre geniş ya da dar şekilde) maddi (vakıa) ve hukuki denetim yapan bir kanun yoludur. İstinafla birlikte, üçlü bir yargılama aşaması vücuda gelmiştir:

- İlk derece yargılaması (yerel mahkeme/vergi mahkemesi yargılaması- ilk derece mahkemesi)
- İkinci derece-istinaf (maddî ve hukukî denetim-Bölge Adliye Mahkemesi/Bölge İdare Mahkemesi)
- Üçüncü derece- temyiz (hukukî denetim-Yargıtay/Danıştay)

İstinaf; ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere karşı hem hukuki hem de maddi inceleme yapılması amacıyla başvurulan kanun yoludur. Temyiz kanun yolunda sadece ilk derece mahkemesinin son kararının hukuka uygunluğu incelenirken (hukuki inceleme), istinaf yolunda hukuki inceleme yanı sıra maddi inceleme de yapılabilecektir. Yani temyizde Danıştay/Yargıtay ilk derece mahkemesi kararını sadece onaylar veya bozarken istinaf yolunda bölge adliye/idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin yerine geçip maddi inceleme de yaparak yeniden karar verebilecektir. Özetle, ilk derece mahkemesinde verilen karara göre davanın temyize gitmeden önce bir üst mahkemede maddi ve hukuki yönden yeniden muhakeme edilerek denetlenmesi anlamına gelmektedir denilebilir.

3. Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları

Mükelleflerin vergi inceleme süreçlerinde sahip oldukları haklar aşağıda belirtilmiştir:

- Vergi incelemesine gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemek.
- Vergi inceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek.
- Vergi incelemeleri esas itibarıyla dairede yapılır. İncelemenin dairede yapılması, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunmasına engel değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun yazılı olarak talepte bulunması ve iş yerinin müsait olduğunun tespit edilmesi halinde, inceleme iş yerinde de yapılabilir.
- İncelemeye tabi olanın defter ve belgelerini ibraz etmesi kendisinden yazılı olarak istenir. İstenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmeleri için uygun bir süre verilir.
- Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek (Bu süre 15 günden az olamaz.)
- Mükellefin iş yerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu tedbirler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde alınır.)
- Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak.

XXII. VERGİ İHTİLAFLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

- Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe ya da şahsi kefalet teklifinin veya kefilin kabul edilmemesi nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek.

- Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek.

- Vergi incelemesine yetki olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak.

- Nezdinde arama yapılması sırasında, Mahkemece verilen arama kararının gösterilmesini istemek.

- İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek.

- Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek.

- Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, SMMM ve YMM'lerinin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilci göndermek. (Mükellefi temsile gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesini görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.)

- İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerin yazılmasını istemek.

- Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak. (Mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve İdarece muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir.)

- Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek.

- Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilinceye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek.

- İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek.

- Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikâyette bulunabilmek.

- Rapor Değerlendirme Komisyonunca dinlenmeyi isteme hakkı.

- Müracaat ve şikâyet hakkı

- Uzlaşma hakkı

- Dava açma hakkı

31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik vergi inceleme süreçlerine dair aşağıdaki düzenlemeler de yapılmıştır:

- Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılacaktır.

- İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacaktır.

- Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti halinde, söz konusu durum,

inceleme görevini verenlere bildirilecektir. Bununla birlikte, görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda yeni bir görevlendirme gerektirmeyecektir.

- Vergi inceleme tutanaklarının taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulacaktır.

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verilecektir. Ancak farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum, inceleme görevini verenlere bildirilecektir.

- Vergi inceleme raporunda, mükellefin tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere, raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilecektir.

- Yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilecektir.

- Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenildiğinde, bu yazıda ibraz süresinin en az 15 gün olduğu belirtilecektir.

- Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; tutanağın taslak halinin talebi üzerine mükellefin bilgisine sunulduğu hususu ile, mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadeye de yer verilecektir.

- Rapor Değerlendirme Komisyonlarında mükellef dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilecektir.

- İncelemeler mümkün olan en kısa sürede tamamlanır. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır.

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirilir.

4. Ödeme Emrine Karşı Yapılacak İşlemler

4.1. Ödeme Emri Niçin Düzenlenir?

Ödeme emri, vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için düzenlenir. Borçlulara 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya bu borçlar ile ilgili mal bildiriminde bulunmalarını bildirmek için "ödeme emri" düzenlenir ve tebliğ edilir.

4.2. Hangi Nedenlerle Ödeme Emrine İtiraz Edilir?

Ödeme emrini alan borçlu mükellef;

- Böyle bir borcun olmadığı,

- Borcunu kısmen ödediği,

- Borcun zamanaşımına uğradığı,

iddiasıyla, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında VUK hükümleri tatbik olunur.

5. Özelge (Mukteza) Sistemi

5.1. Genel Olarak Özelgeler

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri belirtilmektedir.

16/01/2010 tarihinde uygulamaya konulan özelge sistemi ile mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır.

Özelge taleplerinin, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından mükellefi oldukları vergi dairesinin bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara yapılması esastır. Gelir İdaresi Başkanlığı merkezine doğrudan başvurma imkânı ortadan kaldırılmıştır.

Ancak, sürekli mükellef olmayanlar, ikametgâhlarının bulunduğu yer Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıklara, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul veya İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarından herhangi birine başvurabileceklerdir.

Özelge başvuruları, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde bir örneği yer alan "özelge talep formu" ile yapılacaktır. Başvuru formu dışında dilekçe ile başvuran mükelleflere formu doldurması gerektiği bildirilecek ve form kullanılmadan yapılan başvurular kabul edilmeyecektir.

Özelgeler yetkili kullanıcılar tarafından, Özelge Otomasyon Sistemi kullanılarak hazırlanacak olup, bunun dışında kesinlikle özelge hazırlanmayacak ve mükellefe verilmeyecektir.

Özelge talep formu ve ekleri yetkili birimler tarafından taranarak özelge otomasyon sistemine aktarılacaktır. Özelge otomasyon sistemi kullanılarak hazırlanan özelge taslakları yetkili birimlerce Gelir İdaresi Başkanlığı merkezine onay için gönderilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı merkezde onay süreci Özelge Komisyonu onayı ile sonuçlanacaktır. Özelge Komisyonunca onaylanan özelgeler, otomasyon sistemi üzerinden yetkili birimlere gönderilecek ve yetkili birimce imzalanarak mükellefe verilecektir.

Onaylanan özelgelerin bir örneği sistem içinde örnek özelge havuzuna atılacaktır. Böylece tüm yetkili birimlerin bu özelgeleri görmeleri ve daha sonraki talepler için örnek olarak almaları mümkün olacaktır. Özelge havuzunda örneği oluşan özelgeler için merkeze tekrar onaya gönderilmeyecektir. Özelge otomasyon sisteminde örnek alınan özelge ilgi tutularak özelge yine aynı şekilde özelge otomasyon sistemi kullanılarak oluşturulacaktır.

5.2. Özelgelerin Vergi İncelemelerine Olan Büyük Etkisi

Aşağıda yer vereceğimiz açıklamalardan görüleceği üzere, vergi incelemelerinde artık özelgelerin neredeyse "kanun hükmünde" etkisi olduğunu söylemek pek yanlış olmayacaktır.

VUK'un 140. maddesinin ikinci fıkrasında "Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılının tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. '' hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre, özelgeleri dikkate almadan; sadece diğer kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerleri dikkate alınarak yazılan vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonlarında özelgelere uygunluk açısından değerlendirilmeye tabii tutulmak ve özelgelere aykırılık varsa rapor olumsuz olarak değerlendirilmek zorundadır. Bu düzenleme ile mükelleflerin diğer mükelleflere verilmiş olan özelgelerde yer alan görüşlere uygun olarak vergi uygulamalarını belirlemeleri gibi bir durum ortaya çıkmıştır.

425 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde; ".... vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik,

genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer Rapor Değerlendirme Komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, Rapor Değerlendirme Komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir." açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu tebliğin uygulanmasına yönelik olarak yayınlanan 63 No.lu VUK Sirkülerinde ise; "Sözü edilen Tebliğde vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarım değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edecekleri açıklamasına yer verilmiştir.

Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgeler dikkate alınacaktır. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özelgelerin de bu kapsamda olduğu tabiidir." açıklamasına yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi vergi müfettişleri yaptıkları incelemelerde tespit ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş özelgelere uymak zorundadırlar.

6. İhtirazi Kayıtla Beyanname Verilmesi

Mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri ile ilgili olarak Türk vergi mevzuatında yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak dolaylı da olsa ihtirazi kayıt lafzı VUK'nun 112/6 fıkrasında telaffuz edilmiştir. Bununla birlikte, ihtirazi kayıtla beyan müessesesi ihtiyaçtan doğmuş ve uygulamada yer bulmuştur.

İhtirazi kayıt, mükelleflerin kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesidir. Bir diğer ifade ile ihtirazi kayıt, İdare ile mükellef arasındaki yorum ve düşünce farklılığından kaynaklanan ve mükellefin dava hakkını saklı tutmak kaydı ile düşülen bir şerh anlamı taşır.

Bu müessese Danıştay kararları ile desteklenerek uygulamada hayat bulmuştur. Bu uygulama aslî dayanağını ise Anayasanın 125. maddesindeki "Yargı Yolu" başlıklı hükmünden almaktadır. Bu düzenlemede "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" denmektedir. Bu Anayasal hüküm yanında uygulama açısından ihtirazi kayıtla beyan müessesesi asıl yasal dayanağını 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanun'un 27/4. fıkrasından almaktadır. Buna göre; "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3. fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir" demektedir.

İhtirazı kayıtla verilen bu beyanlara karşı dava açılabilmesi için;

- Mükellefin beyannameyle birlikte dilekçe yazması veya beyannamenin üzerine ihtirazi kayıt düşmesi gerekir. Tahakkuk işlemi tekemmül ettikten sonra ihtirazi kayıt talebi kabul edilmeyecektir. Elektronik ortamda verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt seçeneği işaretlenmek suretiyle beyannamelerin gönderilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte uygulamada yine de vergi dairesine ihtirazi kayda dair detaylı bir dilekçe verilmesi uygulaması da devam etmektedir.

- Verilen beyannameye karşı VUK'nun 377 ve İYUK'nun 7. maddesi gereğince Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. İhtirazi kayıt dilekçeleri ancak vergi mahkemelerine dava açmaları ile hukuksal nitelik arz eder. Bu süreçte mükellefin dava açmamakla idarenin eylemini kabul etmiş sayılır ve bu nedenle ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine dava açma hakkı düşer.

7. İzaha Davet

7.1. Genel Açıklama

Vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükelleflerden veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır. Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyaı tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ancak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte, bu da vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede 07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 7194 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi yeniden düzenlenmiş, mezkûr madde kapsamındaki mükelleflerin söz konusu maddede yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanma usul ve esaslarına ilişkin kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Bu düzenlemeye istinaden 30.07.2020 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 519 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile izaha davet uygulamasının usul ve esasları yeniden belirlenerek, 482 Sıra No.lu tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyaına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyaına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

519 Sıra No.lu Tebliğde "5.1. İzaha Davetin Kapsamı" başlığı altında verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanların izaha davet edileceği düzenlenmiş ancak konulara dair özel bir belirleme yapılmamıştır. Bu durumda, İdare tarafından vergi ziyaı yaratıldığına dair ön tespit yapılabilen her konu izaha davet kapsamına girecektir diyebiliriz.

İzaha davet edilenlerin **izahta bulunma süreleri ile yapılan izahatın yeterli bulunmaması durumunda beyanname verme ve ödeme süreleri 15 günden 30 güne** çıkarılmıştır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; *"her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir" iken, yapılan yeni düzenleme ile söz konusu sınırlama "bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını (2024 yılı için 500.000 TL, 2025 yılı için 700.000 TL, 2026 yılı 870.000 TL) geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite*

ilişkin yazı tebliğ edilebilir" olarak genişletilmiştir. Buna göre sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımları için birbirinden ayrı iki üst sınır belirlenmiştir.

519 Sıra No.lu tebliğ ile, mezkûr 370. maddede yer alan yetkiye istinaden ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merci, yapılacak ön tespitin ve izaha davetin şekli ve kapsamı, davet yapılacaklar, yapılan izahın değerlendirme süresi, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir. Bu tebliğ ile izaha davet uygulamasının usul ve esaslarını daha önce düzenlemiş olan 482 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak işleyen izaha davet müessesesi kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında **"ön tespit"** yapılanlar izaha davet edilirler. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından izaha davet kapsamında haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı "İzaha Davet Yazısı" tebliğ edilerek, tespit edilen hususlar ile ilgili izahatta bulunulması talep edilir. Ancak izaha davet için ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; tespit tarihine kadar mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış, mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş ve ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanacaktır. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde oluşturulacaktır.

Kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona **izahta bulunmamaları** durumunda, komisyon tarafından izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesi gerektiğine karar verilecektir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.

XXIII. DİJİTAL FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

XXIII. DİJİTAL FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de internet ortamında sürdürülen faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bilhassa global ölçekte faaliyet gösteren ve internet ortamındaki faaliyetleri sonucunda dünya genelinde çok büyük kazançlar elde eden şirketler yarattığı vergi kaybı pek çok ülke tarafından dile getirilmekte ve bu ülkeler kendi vergi mevzuatlarını dijital faaliyetleri vergileyebilecek şekilde güncellemeye çalışmaktadır. Klasik vergi yaklaşımı daha çok fiziksel, somut, sınırları belli ve ölçülebilir faaliyetleri vergilemeye yönelik olduğu için, dijital çağın son derece hızlı ve coğrafi sınır tanımayan, somut/fiziki bir iş yeri gerektirmeyen faaliyetleri klasik vergi yaklaşımını ve mevcut mevzuat metinlerini oldukça zorlamaktadır. İlerleyen zamanlarda pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik yeni düzenlemeler olacağı beklenmektedir.

1. Dijital Hizmet Vergisi

7194 sayılı Kanunun 1 ila 7. maddeleri ile "Dijital Hizmet Vergisi" adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiştir. Dijital hizmet sağlayıcılarının Türkiye'de verdikleri;

a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinden (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri ile kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dahil),

b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzeri yazılımlar dahil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya telefon, bilgisayar gibi elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden,

c) Kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler (ulaşım veya konaklama faaliyetlerine aracılık

edilmesi ya da bu faaliyetlerin kolaylaştırılması ile mal ve hizmetlerin satışa sunulduğu platform, sistem veya portal hizmetleri gibi) dahil kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden,

ç) Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda verilen aracılık hizmetlerinden,

elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturacaktır.

Hizmetin Türkiye'de sunulması;

- Hizmetin Türkiye'de sunulmasını,
- Hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını,
- Hizmetin Türkiye'de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya
- Hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesini

ifade etmektedir.

Buna göre, sayılanlardan herhangi birinin varlığı durumunda hizmet Türkiye'de sunulmuş sayılacaktır.

Dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır.

Dijital hizmet sağlayıcısının, GVK veya KVK açısından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan işyeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmeyecektir.

Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla **vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.**

İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin Türkiye'den elde edilen hasılatı 20 milyon TL'dan veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avro'dan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaftır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından ***konsolide*** (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmeler) ***bir grubun üyesi*** olması

XXIII. DİJİTAL FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

halinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam **hasılat** dikkate alınacaktır.

İlgili hesap dönemi içerisinde yukarıda sayılan **hadlerin her ikisinin de aşılması halinde** (Türkiye'den elde edilen hasılat 20 milyon TL, dünya genelinde elde edilen hasılat 750 milyon Avro) muafiyet sona erecek ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır. Söz konusu hadlerin aşılıp aşılmadığının tespitinde, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınacaktır. Arka arkaya iki hesap dönemi boyunca sayılan hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlayacaktır.

Dijital Hizmet Vergisi	
Verginin Matrahı	Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili birer aylık vergilendirme dönemlerinde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olacaktır. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamayacaktır
Dijital Hizmet Vergisi Oranı	%5 (01.01.2027 tarihinden itibaren %2,5)
Vergilendirme Dönemi	Aylık
Beyanname Türü	Dijital Hizmet Vergisi Beyannamesi
Beyanname Verme Süresi	Vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar
Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesi (katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlarca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen vergi dairesi)
Ödeme Süresi	Vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar
Dijital Hizmet Vergisinin Faturada Gösterimi	Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmeyecektir
Dijital Hizmet Vergisinin Gider Olarak Kayıtlara Alınması	Ödenecek vergi gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir

Dijital Hizmet Vergisine dair düzenlemeler kanunun yayımlandığı tarihi (07.12.2019) izleyen üçüncü ayın başında (01.03.2020'de) yürürlüğe girmiştir.

Dijital hizmet sağlayıcılarının, ilk kez verecekleri dijital hizmet vergisi beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir. Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, dijital hizmet sağlayıcısı adına "Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti" tesis ettirilecektir. Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimi aranmayacaktır. Mükellefiyet tesisi üzerine İnternet Vergi Dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecek, böylece "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" bulunanlar mevcut kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle işlem yapacaklardır.

Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde (ilgili ayda) verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır.

Uygulama usul ve esasları 20.03.2020 tarih ve 31074 sayılı Resmî Gazete'de "Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği" ile belirlenmiştir.

2. İnternet Ortamında Reklam Hizmeti Verenlere veya İnternet Ortamında Reklam Hizmeti Verilmesine Aracılık Edenlere Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapılması

2.1. Genel Olarak

VUK'nun 11. maddesinin yedinci fıkrası kapsamında verilen yetkiye istinaden, 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere, internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılacak ödemeler GVK'nun 94 ile KVK'nun 15 ve 30. maddelerine göre vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

476 sayılı Karar, 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayınlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu vergi kesintisi uygulamasına dair açıklamalara yer verilmiştir.

476 sayılı kararın 2, 3 ve 4. maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca %15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca %0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca %15

oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

İnternet ortamında **reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi** yapılması gerekmektedir.

2.2. Ödeme Yapılanın Tam Mükellef Kurum Olması

1 numaralı KVK Genel Tebliğinin 15.1 bölümünde belirtilen ve aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef

kurum tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması gerekmekte olup asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı %0 olarak uygulanacaktır. [67]

2.3. Ödeme Yapılanın Dar Mükellef Kurum Olması

1 numaralı KVK Genel Tebliğinin 15.1 bölümünde belirtilen ve aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Asıl hizmet sunucusu olan dar mükellef bir kurum tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetlere aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması durumunda %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesi durumunda, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Yurtdışındaki müşterilere yönelik olarak yurtdışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı konusunda aşağıdaki özelge mevcuttur

Gelir idaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir ve Kurumlar Vergisi Müdürlüğünün 17.07.2019 tarih 62030549-125[15-2019/14]-E.579305 sayılı Yurt Dışında Yayınlanmak Şartıyla Internet Ortamında Reklam Hizmeti Veren veya Verilmesine Aracılık Edenlere Yapılan Ödemeler Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı ile ilgili özelgesinde;

"Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için Türkiye'de VUK hükümlerine uygun bir işyeri bulunması veya daimî temsilci bulundurmaları ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların;

67 Ödeme yapılanın tam mükellef kurum olması halinde vergi kesintisi oranı %0 olacaktır. Bununla birlikte vergi kesintisi hesaplanmamış olacak olsa da bu işlemin muhtasar beyannamede bildirilmesi gerekmektedir. E-beyanname sisteminde muhtasar beyannamede yapılan güncellemeye göre internet ortamında reklam hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden hesaplanan vergi kesintilerinin hangi kodlarda beyan edilmesi gerektiğine dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre**, %0 oranı uygulanacak olsa da tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerin aşağıdaki kodlarda muhtasar beyannamede beyan edilmesi gerekecektir**.

- 139 - İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler (KVK 15/1-ğ) - Kesinti Oranı: %0
- 140 - İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine aracılık edenlere yapılan ödemeler (KVK 15/1-ğ) - Kesinti Oranı: %0

– Yurt dışında elde ettikleri ticari kazançları Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmadığından ve

– Sözleşme de dahil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimî temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere vermiş oldukları internet ortamında reklam hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimî temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyeceğinden,

yurt dışındaki müşterilerinize yönelik olarak yurt dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak anılan kurumlara yapacağınız ödemelerden 476 sayılı Karar kapsamında vergi kesintisi yapmanıza gerek bulunmamaktadır".

3. Elektronik Ticarette Vergi Kesintisi

22.12.2024 tarihli ve 32760 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 9284 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla yürürlükte olan gelir ve kurumlar vergisi tevkifat oranlarını belirleyen 2009/14592 (GVK 94. md.), 2009/14593 (KVK 30. md.) ve 2009/14594 (KVK 15. md.) sayılı Bakanlar Kurulu Kararları'na eklenen bentlerle hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yapılan ödemelerde uygulanacak tevkifat oranı %1 olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede, aracı hizmet sağlayıcılar ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılar, 6563 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla;

- GVK'nun vergi tevkifatını düzenleyen 94. maddesinin 1. fıkrasının 19 no.lı bendi uyarınca, tam ve dar mükellef gerçek kişi statüsündeki hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına,

- KVK'nun vergi kesintisini düzenleyen 15. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendi uyarınca, tam mükellef kurum statüsündeki hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına,

- KVK'nun dar mükellef kurumlarda vergi kesintisini düzenleyen 30. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi uyarınca, Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurum statüsündeki hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarınayaptıkları ödemeler üzerinden %1 oranında vergi tevkifatı uygulayacaklardır.

Diğer yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 22.12.2024 tarihli duyuruda tevkifat uygulamasına dair ilave açıklamalar yapılmıştır. Duyuruda;

- Elektronik ticaret faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişilere (hizmet sağlayıcılar)

- Elektronik ticaret pazar yerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcıların mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkan sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarına

6563 sayılı Kanun kapsamına giren faaliyetleri dolayısıyla yapılacak ödemeler üzerinden 01.01.2025 tarihinden itibaren %1 oranında tevkifat yapılacağı açıklanmıştır.

Aynı duyuruda tevkifat yapma yükümlülüğünün ise;

- Aracı hizmet sağlayıcılarına (başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişiler)

- Elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarına

getirildiği belirtilmiştir. Tevkifat yükümlüsü olanlar aracılık yaptıkları ödemeler üzerinden kesinti yaparak vergi dairesine ödeyeceklerdir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri kesilen bu vergileri üç ayda bir verilen geçici vergi beyannamelerinde ve yıllık beyannamede mahsup edeceklerdir. Yıllık beyannamede gerek yılın son üç aylık döneminde kesilen vergiler gerekse geçici vergi beyannamelerinde mahsup edilememiş tutarlar mahsup edilecek ve fazla ödenmiş tutarlar iade edilecektir.

Elektronik ticarette %1 tevkifat uygulaması 01.01.2025 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

XXIV. BAZI MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE AİT BEYAN VE ÖDEME SÜRELERİ

XXIV. BAZI MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE AİT BEYAN VE ÖDEME SÜRELERİ

BEYANNAME / VERGİ TÜRÜ	BEYAN SÜRESİ	ÖDEME SÜRESİ
Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi	Hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın başından son günü akşamına kadar	Beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar
Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi	İzleyen yılın Mart ayı başından Mart ayının son günü akşamına kadar	Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte
Münferit Beyanname	Serbest meslek faaliyetine ilişkin kazançlarda faaliyetin sona erdiği, diğer kazanç ve iratlarda kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde verilir	Beyanname verme süresi içerisinde ödenir.
Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi (MPHB)	Müteakip ayın 26. Günü akşamına kadar MPHB ile bağlı olunan vergi dairesine elektronik ortamda beyan edilecektir. SGK'ya ödenmesi gereken yükümlülükler için ayrı bir tahakkuk fişi oluşacaktır.	Vergiler beyan edilen ayın 26. Günü akşamına kadar, SGK primleri ise beyanname verilen ayın sonuna kadar ödenecektir.
Üç aylık MPHB (İşçi/ücretli çalıştırmayan mükellefler üçer aylık dönemlerde MPHB verebilir.)	Üç aylık dönemi takip eden ayın 26. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26.günü akşamına kadar
Geçici vergi beyannamesi (İlk 3 dönem için)	Üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 17. Günü Akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 17. günü akşamına kadar
Katma değer vergisi beyannamesi	Müteakip ayın 28. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 28. günü akşamına kadar
Katma değer vergisi beyannamesi	Müteakip ayın 25. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 25. günü akşamına kadar
(Vergi Sorumluları İçin)	Müteakip ayın 25. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 25. günü akşamına kadar
Damga vergisi beyannamesi	Müteakip ayın 26. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar

XXIV. BAZI MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE AİT BEYAN VE ÖDEME SÜRELERİ

BEYANNAME / VERGİ TÜRÜ	BEYAN SÜRESİ	ÖDEME SÜRESİ
Ö.T.V. Beyannameleri		
(I) no.lu listedeki mallar (Bu mallar için vergilendirme dönemi her ayın ilk 15 günü ve kalan günleri şeklindedir.)	Vergilendirme dönemini takip eden 10. Günü akşamına kadar (I No.lu ÖTV beyanında vergilendirme dönemi bir ayın 15'er günlük dilimleridir.)	Beyan süresi içinde ödenecektir
(II) No.lu listedeki mallardan Kayıt ve tescile tabi olmayanlar	Müteakip ayın 15. Günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir
Kayıt ve tescile tabi olanlar	İktisap (teslim) ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce	Aynı gün içinde ödenir
(III) ve (IV) No.lu Listedeki mallar	Müteakip ayın 15.günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir
Özel iletişim vergisi beyannamesi	Müteakip ayın 15. Günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir
BSMV Beyannamesi	Müteakip ayın 15. Günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir
Motorlu taşıtlar vergisi	Ayrıca bir beyanname verilmez. (Ocak ayında aracın kayıtlı olduğu Vergi Dairesi tarafından tahakkuk ettirilmiş sayılır.)	Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir.
Veraset ve intikal vergisi beyannamesi		
Veraset yoluyla vuku bulan intikalde varisler tarafından	V.İ.V. Kanunu Md.9 kapsamında ölüm tarihini takiben 1,4,6 ve 8 aylık süreler içinde	V.İ.V.'nin tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında eşit taksitlerle
İvazsız intikalde	Malların hukuken iktisabını takiben 1 ay içinde	V.İ.V.'nin tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında eşit taksitle
Yarışma ve çekilişlerle, futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde kazanılan ikramiye üzerinden yapılan V.İ.V. kesintisi	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenecektir.
Çeklere ait değerli kağıtlar vergisi	Müteakip ayın 7. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenir.
İlan ve Reklam Vergisi	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenir.
Şans oyunları vergisi	Müteakip ayın 20.günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenir.

XXIV. BAZI MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE AİT BEYAN VE ÖDEME SÜRELERİ

BEYANNAME / VERGİ TÜRÜ	BEYAN SÜRESİ	ÖDEME SÜRESİ
Kaynak kullanımı destekleme fonu kesintisi	Müteakip ayın 15. günü akşamına kadar	Beyan süresi içinde ödenir.
5510 s.k. 4/b Primleri (Eski adı ile Bağ-Kur primleri) ve Esnaf Ahilik Sandığı Primi Ödemeleri (7256 sayılı Kanun ile Esnaf Ahilik Sandığı Primi yürürlük tarihi 1.1.2021 tarihinden 31.12.2023 tarihine ertelenmiştir.)	4/b kapsamında sigortalılar içinde bildirim verme yükümlülüğü yoktur; sadece ödeme yaparlar	İlgili ayın son gününe kadar
Noterlerce yap. makbuz karşılığı ödemelere ait bildirimlerin verilmesi ve ödenmesi	Her ayın 15. günü ile son gününe müteakip 7. iş gününe kadar bildirim verilir.	Beyan süresi içinde ödenir.
Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi **1. Dönem: Ocak, Şubat, Mart** **2. Dönem: Nisan, Mayıs, Haziran** **3. Dönem: Temmuz, Ağustos, Eylül** **4. Dönem: Ekim, Kasım, Aralık**	**Beyan dönemini takip eden ayın son gününe kadar verilmelidir.**	Beyanname verme süresi içinde ödenmelidir.
Dijital Hizmet Vergisi Beyannamesi	Müteakip ayın son günü akşamına kadar	Beyanname verme süresi içinde ödenir
Konaklama Vergisi Beyannamesi	Müteakip ayın 26. günü akşamına kadar verilecektir	Beyanname verme süresi içinde ödenir
Değerli Konut Vergisi	Mükelleflerin, istisna tutarını aştıkları yılı takip eden yılın Şubat ayının 20. günü sonuna kadar taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesine beyanname vermeleri gerekmektedir.	Şubat ve Ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenecektir.
Emlak vergisi	E.V.K.'nun 23. 29. ve 33. Maddelerine göre bir kez bildirim verilir ve aynı maddelere göre her yıl tahakkuk etmiş kabul edilir.	Birinci taksit Mart, Nisan ve Mayıs ayları içinde, ikinci taksit Kasım ayı içinde
Turizm Payı Beyannamesi	Kurumlar Vergisi Mükellefı yükümlüler için vergilendirme dönemi aylık; diğer mükellefler için vergilendirme dönemi üçer aylık dönemlerdir. Beyanname, vergilendirme dönemini takip eden ayın son günü akşamına kadar verilir.	Beyanname verme süresi içinde ödenir.

XXV. PRATİK BİLGİLER

Önemli uyarı: Bu bölümde yer verilen bilgiler **27/02/2025** tarihi itibariyle yürürlükteki mevzuata göre tespit ve ilan edilen oran, tutar ve hadleri içermektedir. 2026 yılı içinde söz konusu oran ve tutarlarda yasa değişikliği ya da kararnameler ile değişiklikler yapılabilir. Bu nedenlerle, **kesin işlem tesis etmeden önce ilgili oran ve tutarların resmi bilgilerden kontrol edilmesi gerekmektedir.**

GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE BAZI KAZANÇ VE ÖDEMELER ÜZERİNDEN YAPILACAK TEVKİFAT (VERGİ KESİNTİSİ) ORANLARI

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç),	GVK Madde 103 ve 104
2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç); a) 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, b) Diğerlerinden	 %17 %20
3. 42. madde kapsamına giren; a) Demiryolu hattı, tramvay, füniküler, monoray, metro ve şehir içi raylı ulaşım sistemleri inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, b) Gemi inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara Ödenen istihkak bedellerinden, c) Diğer işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden	 %1 %1 %5
4. Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden	%20
5. a) 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden (*) b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden c) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik	%20 %20 %20
6. a) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefı olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından, (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) b) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından, (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),	%15 %15

XXV. PRATİK BİLGİLER

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
7- 75. maddenin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	
a) Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerden	%0
b) Diğerlerinden;	%7
ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;	%3
i) Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden,	%0
ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden,	%0
iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden,	
iv) Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden,	
bb) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının;	
i) Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden,	%7
ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden,	%3
iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden,	%0
iv) Vadesi 5 yıl ve daha uzun olamlardan sağlanan gelirlerden,	%0
(bc) (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için ,	%10
8. Mevduat faizlerinden (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	%15
9. 75. maddenin ikinci fıkrasının (12) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	%15
10.a) Başbayiler hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden	%15
b) 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'a göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden	%20

11. Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;	
a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,	
i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için	%1
ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için	%2
b) Diğer ziraî mahsuller için,	
i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için	%2
ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için	%4
c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,	
i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için	%2
ii) Diğer hizmetler için	%4
d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için	
12. PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden	%20
13. Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,	
a) 9. maddenin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bentlerinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden	%2
b) Hurda mal alımları için	%2
c) Diğer mal alımları için	%5
ç) 9. maddenin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemeler üzerinden	%0
d)Diğer Hizmet Alımları	%10
14. 75. maddenin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	%15
15. a) 75. maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	%15
b) 75. maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	%10
16. a) 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	%15
b) 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	%10
c) 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	%5

17. Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden b) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren diğer ödemelerden	 %15 %25
18. Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, i) Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri hâlinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih, ii) İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi, iii) İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü, itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden; a) Payları Borsa İstanbul'da işlem görenler tarafından dağıtılanlar b) Diğerleri	 %0 %15
6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkûr Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemelerden	%1

XXV. PRATİK BİLGİLER

55520 SAYILI KVK MADDE 15 KAPSAMINDA TAM MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN BAZI ÖDEMELER HAKKINDA VERGİ KESİNTİSİ ORANLARI

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi kapsamına giren;	
a) Demiryolu hattı, tramvay, füniküler, monoray, metro ve şehir içi raylı ulaşım sistemleri inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden,	%1
b) Gemi inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden,	%1
c) Diğer işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden,	%5
Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,	20
Başbayiler hariç olmak üzere, 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden,	15
Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, dağıtılsın veya dağıtılmasın, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin;	
a. (1) numaralı alt bendinde yazılı kazançlardan,	%0
b. (2) numaralı alt bendinde yazılı kazançlardan,	%0
c. (3) numaralı alt bendinde yazılı kazançlardan,	%0
ç. (4) numaralı alt bendinde yazılı kazançlardan,	%0
d. (6) numaralı alt bendinde yazılı kazançlardan,	%0
Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi tutulmaz);	
a. Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerden,	0
b) Diğerlerinde;	
ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;	7
i)Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerden	3
ii)Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerden	0
iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerden	
bb) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının;	
i) Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden	7
ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden	3
iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan sağlanan gelirlerden	0
bc) (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için,	10

Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden	0
23/10/2024 tarihli ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkûr Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemelerden %1	1

55520 SAYILI KVK MADDE 30 KAPSAMINDA DAR MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN BAZI ÖDEMELER HAKKINDA VERGİ KESİNTİ ORANLARI

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi kapsamına giren; a) Demiryolu hattı, tramvay, füniküler, monoray, metro ve şehir içi raylı ulaşım sistemleri inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, b) Gemi inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, c) Diğer işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden,	 %1 %1 %5
Serbest meslek kazançlarından; a. Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan, b. Diğerlerinden,	 5 20
Her nevi alacak faizlerinden; a. Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutat 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), b. 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 faizlerden, c. Katılım bankaları tarafından ödenen kar payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden, ç. Diğerlerinden,	 0 b c 10
Gayrimenkul sermaye iratlarından; a. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından, b. Diğerlerinden,	 1 20
Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından,	10

XXV. PRATİK BİLGİLER

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi tutulmaz);	
a. Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerden,	0
b) Diğerlerinde;	
ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;	
i)Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerden,	7
ii)Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerden,	3
iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerden,	0
bb) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının;	
i) Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden	7
ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden	3
iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan sağlanan gelirlerden	0
bc) (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için,	10
Ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden,	20
Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları (5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç) üzerinden,	15
Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlardan,	0
Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden,	15

XXV. PRATİK BİLGİLER

ÖDEMENİN TÜRÜ	ORAN
Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca 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 (Cumhurbaşkanınca henüz bu ülkeler ilan edilmemiştir.)	30
Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden; a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden	15
23/10/2024 tarihli ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkûr Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunan hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemelerden	1

Not: Dar mükellef kurum ya da kişinin mukimi olduğu ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması varsa, öncelikle bu anlaşma hükümlerine bakılmalıdır. Bununla birlikte dar mükellef kurum ya da kişi ÇVÖA'da yer alan avantajlardan yararlanabilmek için "mukimlik belgesi"ni ibraz etmelidir. Mukimlik belgesi ibraz edilmezse KVK Md.30'da yer alan oranlar geçerli olacaktır.

2026 YILI KAZANÇLARINA UYGULANACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2026 Yılında Elde Edilecek Ücret Dışındaki Gelirlere Uygulanacak Tarife

190.000 TL'na kadar	%15
400.000 TL'nın 190.000 TL için 28.500 TL, fazlası	%20
1.000.000 TL'nın 400.000 TL için 70.500 TL, fazlası	%27
5.300.000 TL'nın 1.000.000 TL için 232.500 TL, fazlası	%35
5.300.000 TL'ndan fazlasının 5.300.000 TL için 1.737.500 TL, fazlası	%40

2026 Yılında Elde Edilen Ücret Gelirlerine Uygulanacak Tarife

190.000 TL'na kadar	%15
400.000 TL'nın 190.000 TL'sı için 28.500 TL, fazlası	%20
1.500.000 TL'nın 400.000 TL'sı için 70.500 TL, fazlası	%27
5.300.000 TL'nın 1.500.000 TL'sı için 367.500 TL, fazlası	%35
5.300.000 TL'dan fazlasının 5.300.000 TL'sı için 1.697.500 TL, fazlası	%40

XXV. PRATİK BİLGİLER

2025 YILI KAZANÇLARINA UYGULANACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2025 Yılında Elde Edilecek Ücret Dışındaki Gelirlere Uygulanacak Tarife

158.000 TL'na kadar	%15
330.000 TL'nın 158.000 TL için 23.700 TL, fazlası	%20
800.000 TL'nın 330.000 TL için 58.100 TL, fazlası	%27
4.300.000 TL'nın 800.000 TL için 185.000 TL, fazlası	%35
4.300.000 TL'ndan fazlasının 4.300.000 TL için 1.410.000 TL, fazlası	%40

2025 Yılında Elde Edilen Ücret Gelirlerine Uygulanacak Tarife

158.000 TL'na kadar	%15
330.000 TL'nın 158.000 TL'sı için 23.700 TL, fazlası	%20
1.200.000 TL'nın 330.000 TL'sı için 58.100 TL, fazlası	%27
4.300.000 TL'nın 1.200.000 TL'sı için 293.000 TL, fazlası	%35
4.300.000 TL'dan fazlasının 4.300.000 TL'sı için 1.378.000 TL, fazlası	%40

AYLIK ENGELLİLİK İNDİRİMİ TUTARLARI

AYLIK ENGELLİ İNDİRİMİ TUTARLARI	2026	2025	2024	2023	2022
1. derece engelliler için	12.000	9.900	6.900	4.400	2.000
2. derece engelliler için	7.000	5.700	4.000	2.600	1.170
3. derece engelliler için	3.000	2.400	1.700	1.100	500

BAZI MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İNDİRİM (ENFLASYONDAN ARINDIRMA) ORANI

YILLAR	İNDİRİM ORANI
2025	%64,91
2024	%123,64
2023	%352,38

Elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.

XXV. PRATİK BİLGİLER

TEVKİFATA VE İSTİSNAYA KONU OLMAYAN MSİ VE GMSİ BEYAN SINIRI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2026	22.000 TL
2025	18.000 TL
2024	13.000 TL
2023	8.400 TL

TEVKİFATA TABİ MSİ VE GMSİ BEYAN SINIRI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2026	400.000 TL
2025	330.000 TL
2024	230.000 TL
2023	150.000 TL

DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNA TUTARI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2026	150.000 TL
2025	120.000 TL
2024	87.000 TL
2023	55.000 TL

ARIZİ KAZANÇLAR İSTİSNA TUTARI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2026	350.000 TL
2025	280.000 TL
2024	200.000 TL
2023	129.000 TL

VERGİ USUL KANUNA GÖRE SENETLERİN VE ÇEKLERİN REESKONT İŞLEMLERİNDE KULLANILACAK T.C.M.B. FAİZ ORANI

TARİHLER	ORAN
20.12.2025 ve sonrası	39,75%
17.09.2025 – 19.12.2025	42,25%
08.03.2025 – 16.09.2025	44,25%
28.12.2024 – 07.03.2025	49,25%
01.04.2024 - 27.12.2024	51,75%
23.12.2023 - 31.03.2024	44,25%
01.12.2023 - 22.12.2023	41,75%
01.11.2023 - 30.11.2023	36,75%
28.09.2023 - 31.10.2023	31,75%
01.09.2023 - 27.09.2023	26,75%
24.06.2023 - 31.08.2023	16,75%

Not: 238 No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, senetlerde faiz oranı belirtilmemişse, reeskont işleminde TCMB'nın "kısa vadeli avans işlemleri"nde uyguladığı faiz oranı esas alınacaktır.

DÖNEMLER İTİBARİYLE "BRÜT" ASGARİ ÜCRET

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
01.01.2026-31.12.2026	33.030,00 TL
01.01.2025-31.12.2025	26.005,50 TL
01.01.2024-31.12.2024	20.002,50 TL
01.07.2023-31.12.2023	13.414,50 TL
01.01.2023-30.06.2023	10.008,00 TL

XXV. PRATİK BİLGİLER

DÖNEMLER İTİBARİYLE SİGORTA PRİMİNE ESAS ÜCRET TAVAN VE TABAN TUTARLARI

SPEK TABANI		SPEK TAVANI	
01.01.2026-31.12.2026 Dönemi	33.030,00 TL	01.01.2026-31.12.2026 Dönemi	297.270,00 TL
01.01.2025-31.12.2025 Dönemi	26.005,50 TL	01.01.2025-31.12.2025 Dönemi	195.041,40 TL
01.01.2024-31.12.2024 Dönemi	20.002,50 TL	01.01.2024-31.12.2024 Dönemi	150.018,90 TL
01.07.2023-31.12.2023 Dönemi	13.414,50 TL	01.07.2023-31.12.2023 Dönemi	100.608,90 TL
01.01.2023-30.06.2023 Dönemi	10.008,00 TL	01.01.2023-30.06.2023 Dönemi	75.060,00 TL
01.01.2022-30.06.2022 Dönemi	5.004,00 TL	01.01.2022-30.06.2022 Dönemi	37.530,00 TL
01.01.2021-31.12.2021 Dönemi	3.577,50 TL	01.01.2021-31.12.2021 Dönemi	26.831,40 TL

VERGİDEN İSTİSNA YEMEK PARASI TUTARI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2026	300,00 TL
2025	240,00 TL
2024	170,00 TL
2023	110,00 TL
01.01.2023-30.06.2023	10.008,00 TL

(*) Yukarıda yer verilen tutarlar KDV hariç rakamlardır.

VERGİDEN İSTİSNA YOL PARASI TUTARI

YILLAR	İSTİSNA TUTARLARI
2026	158,00 TL
2025	126,00 TL
2024	88,00 TL
2023	56,00 TL
01.01.2023-30.06.2023	10.008,00 TL

İşverenlerce taşıma hizmeti (personel servisi) verilmeyen durumlarda, **çalışılan günlere** ait bir **günlük** ulaşım bedelinin yasal haddi aşmaması ve buna ilişkin ***ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması*** şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde ***aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak*** vergilendirilir. (GVK Madde 23/10'da düzenlenen bu istisna, **01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir**.)

XXV. PRATİK BİLGİLER

SİGORTA PRİMİNE TABİ TUTULMAYACAK YEMEK PARASI İLE AİLE, ÇOCUK ZAMMI VE ÖZEL SAĞLIK SİGORTASI PRİMİ VE BİREYSEL EMEKLİLİK KATKI PAYI TUTARLARI

Dönemler	Yemek Parası (Günlük)	Çocuk Zammı (Aylık) (En çok 2 çocuk için)	Aile Zammı (Aylık)	Özel Sigorta/ BES Primi – Katkı Payı
01.01.2026-31.12.2026	158,00 TL	1.321,20 TL	3.303,00 TL	9.909,00 TL
01.01.2025-31.12.2025	158,00 TL	1.040,22 TL	2.600,55 TL	7.801,65 TL
01.01.2024-31.12.2024	157,69 TL	800,10 TL	2.000,25 TL	6.000,75 TL
01.07.2023-31.12.2023	105,75 TL	536,58 TL	1.341,45 TL	4.024,35 TL
01.01.2023-30.06.2023	78,90 TL	200,16 TL	1.000,80 TL	3.002,40 TL

GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA ÇOCUK YARDIMI TUTARLARI

Dönemler	İstisna Tutarı (0-6 Yaş)	İstisna Tutarı (7 yaş ve üzeri)
01.01.2026-30.06.2026	693,94 TL	346,97 TL
01.07.2025-31.12.2025	585,11 TL	292,55 TL
01.01.2025-30.06.2025	506,28 TL	253,14 TL
01.07.2024-31.12.2024	453,90 TL	226,95 TL
01.01.2024-30.06.2024	380,44 TL	190,22 TL

GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTULACAK KIDEM TAZMİNATI TAVANI

TARİHLER	TUTAR
01.01.2026 – 30.06.2026	64.948,77 TL
01.07.2025 – 31.12.2025	53.919,68 TL
01.01.2025 - 30.06.2025	46.655,43 TL
01.07.2024 - 31.12.2024	41.828,42 TL
01.01.2024 - 30.06.2024	35.058,58 TL
01.07.2023 - 31.12.2023	23.489,83 TL
01.01.2023 - 30.06.2023	19.982,83 TL

XXV. PRATİK BİLGİLER

FATURA DÜZENLEME SINIRI VE GİDER YAZILABİLECEK SABİT KIYMETLERDE ÜST SINIR (AMORTİSMAN SINIRI)

YILLAR	İSTİSNA TUTARI
2026	12.000 TL
2025	9.900 TL
2024	6.900 TL
2023	4.400 TL
2022	2.000 TL
2021	1.500 TL

EMLAK VERGİSİ ORANLARI

	Konut	İşyeri	Arsa	Arazi
Normal Yöreler	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 1
Büyükşehir Sınırları ve Mücavir Alanlar İçi	Binde 2	Binde 4	Binde 6	Binde 2

KONUT KİRA GELİRLERİNDE VERGİDEN İSTİSNA TUTULACAK TUTAR

Yıllar	İstisna Tutarı
2026	58.000 TL
2025	47.000 TL
2024	33.000 TL
2023	21.000 TL

(*) Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2020 yılı için 180.000 TL) (2021 yılı için 190.000 TL) (2022 yılı için 250.000 TL) (2023 yılı için 550.000 TL) (2024 yılı için 870.000 TL) (2025 yılı için 1.200.000 TL) (2026 yılı için 1.500.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

BEYANNAMELERİN MESLEK MENSUBUNA (SMMM) İMZALATILMASI ZORUNLULUĞUNA DAİR YASAL LİMİTLER

YILLAR	AKTİF TOPLAMI	NET SATIŞLAR	YILLAR
2020	13.258.000	26.508.000	2021 Yılında
2021	18.057.000	36.104.000	2022 Yılında
2022	40.254.000	80.487.000	2023 Yılında
2023	63.786.000	127.540.000	2024 Yılında
2024	91.807.000	183.568.000	2025 Yılında
2025	115.209.000	230.359.000	2026 Yılında

XXV. PRATİK BİLGİLER

2025 yılı aktif toplamı 115.209.000 TL'yi ve net satışları toplamı 230.359.000 TL'yi **aşmayan** mükellefler 2026 yılında vergi beyannamelerini SMMM meslek mensubuna imzalatmak zorundadırlar.

Not-1) Aktif toplam ve net satış bilgileri birlikte dikkate alınacaktır. Her iki tutarda da yasal limitlerin altında olanlar beyannamelerini (KDV, Muhtasar, Geçici Vergi ve Yıllık Gelir ve Kurumlar) SMMM'e imzalatmak zorundadırlar.

Not-2) Yasal limitlerden **herhangi birini aşanlar,** vergi beyannamelerini SMMM'e imzalatma zorunluluğundan çıkmaktadır. Bu mükellefler dilemeleri takdirinde YMM ile "tam tasdik" sözleşmesi yapabilirler.

Not-3) Yasal limitlerin altında kalan mükellefler, aynı zamanda YMM ile tam tasdik anlaşması yapmışlarsa, vergi beyannamelerini ayrıca SMMM'e imzalatmak zorunda değillerdir.

*(*) Yukarıda yer verilen **"imzalatma" kavramı,** e-beyanname uygulaması sonrasında beyannamelerin SMMM tarafından (SMMM'nin kullanıcı adı ve şifresi ile) gönderilmesi şeklinde anlaşılmalıdır.*

YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI

YILLAR	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Y.D.O. (%)	10,26	7,8	3,93	10,11	5,58	3,83	14,47

YILLAR	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Y.D.O. (%)	23,73	22,58	9,11	36,20	122,93	58,46	43,93	25,49

ASGARİ YILLIK ÜCRETLİ İZİN SÜRELERİ

HİZMET SÜRESİ	YILLIK İZİN SÜRESİ
1 yıldan 5 yıla kadar (5 yıl dahil) olanlar	14 iş günü
5 yıldan fazla 15 yıldan az olanlar	20 iş günü
15 yıl (dahil) ve daha fazla olanlar	26 iş günü

İŞ KANUNU BİLDİRİM (İHBAR) SÜRELERİ

İŞ KANUNU'NA GÖRE DİKKATE ALINACAK BİLDİRİM SÜRELERİ (İHBAR SÜRESİ/İHBAR TAZMİNATI)		
HİZMET (ÇALIŞMA) SÜRESİ	BİLDİRİM SÜRESİ	İHBAR TAZMİNATI TUTARI
6 aydan az çalışmış işçi	2 hafta	2 haftalık ücreti
6 ay - 1,5 yıl arası çalışmış işçi	4 hafta	4 haftalık ücreti
1,5 yıl - 3 yıl arası çalışmış işçi	6 hafta	6 haftalık ücreti
3 yıldan fazla çalışmış işçi	8 hafta	8 haftalık ücreti

XXV. PRATİK BİLGİLER

2026 YILINDA UYGULANACAK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ TARİFESİ

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 3.000.000 TL için	1	10
Sonra gelen 7.000.000 TL için	3	15
Sonra gelen 15.000.000 TL için	5	20
Sonra gelen 30.000.000 TL için	7	25
Matrahın 55.000.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Not: Bir şahısa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranın yarısı uygulanarak hesaplanır.

2026 YILINDA VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDEN İSTİSNA TUTARLAR

İSTİSNA KONUSU	2025 İSTİSNA TUTARI
Evlatlıklar dahil, füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	2.907.136 TL
Füruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinde	5.817.845 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	66.935 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyeler ile 14.03.2007 tarih ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunlarından kazanılan ikramiyelerde	66.935 TL

XXV. PRATİK BİLGİLER

Yİ-ÜRETİCİ FİYAT ENDEKSİ (Yİ-ÜFE)

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2020	462,42	464,64	468,69	474,69	482,02	485,37	490,33	501,85	515,13	533,44	555,18	568,27
2021	583,38	590,52	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45	858,43	1022,25
2022	1129,03	1210,60	1321,90	1423,27	1548,01	1652,75	1738,21	1780,05	1865,09	2011,13	2026,08	2021,19
2023	2105,17	2138,04	2147,44	2164,94	2179,02	2320,72	2511,75	2659,60	2749,98	2803,29	2882,04	2915,02
2024	3035,59	3149,03	3252,79	3369,98	3435,96	3483,25	3550,88	3610,51	3659,84	3707,10	3731,43	3746,52
2025	3861,33	3943,01	4017,30	4128,19	4230,69	4334,94	4409,73	4518,89	4632,89	4708,20	4747,63	4783,04

XXV. PRATİK BİLGİLER

TÜKETİCİ FİYAT ENDEKSİ (TÜFE)

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2005	114,49	114,51	114,81	115,63	116,69	116,81	116,14	117,13	118,33	120,45	122,14	122,65
2006	123,57	123,84	124,18	125,84	128,20	128,63	129,72	129,15	130,81	132,47	134,18	134,49
2007	135,84	136,42	137,67	139,33	140,03	139,69	138,67	138,70	140,13	142,67	145,45	145,77
2008	146,94	148,84	150,27	152,79	155,07	154,51	155,40	155,02	155,72	159,77	161,10	160,44
2009	160,90	160,35	162,12	162,15	163,19	163,37	163,78	163,29	163,93	167,88	170,01	170,91
2010	174,07	176,59	177,62	178,68	178,04	177,04	176,19	176,90	179,07	182,35	182,40	181,85
2011	182,60	183,93	184,70	186,30	190,81	188,08	187,31	188,67	190,09	196,31	199,70	200,85
2012	201,98	203,12	203,96	207,05	206,61	204,76	204,29	205,43	207,55	211,62	212,42	213,23
2013	216,74	217,39	218,83	219,75	220,07	221,75	222,44	222,21	223,91	227,94	227,96	229,01
2014	233,54	234,54	237,18	240,37	241,32	242,07	243,17	243,40	243,74	248,37	248,82	247,72
2015	250,45	252,24	255,23	259,39	260,85	259,51	259,74	260,78	263,11	267,20	268,98	269,54
2016	274,44	274,38	274,27	276,42	278,02	279,33	282,58	281,76	282,27	286,33	287,81	292,54
2017	299,74	302,17	305,24	309,23	310,61	309,78	310,24	311,85	313,88	320,40	325,18	327,41
2018	330,75	333,17	336,48	342,78	348,34	357,44	359,41	367,66	390,84	401,27	395,48	393,88
2019	398,07	398,71	402,81	409,63	413,52	413,63	419,24	422,84	427,04	435,59	437,25	440,50
2020	446,45	448,02	450,58	454,43	460,62	465,84	468,56	472,61	477,21	487,38	498,58	504,81
2021	513,30	517,96	523,53	532,32	537,05	547,48	557,36	563,60	570,66	584,32	604,84	686,95
2022	763,23	799,93	843,64	904,79	931,76	977,90	1001,03	1015,65	1046,89	1084,00	1115,26	1128,45
2023	1203,48	1241,33	1269,75	1300,04	1300,60	1351,59	1479,84	1614,31	1691,04	1749,11	1806,50	1859,38
2024	1984,02	2073,88	2139,47	2207,50	2281,85	2319,29	2394,10	2453,34	2526,16	2598,91	2657,23	2684,55
2025	2819,65	2883,75	2954,69	3043,23	3089,74	3132,17	3196,66	3261,72	3367,22	3453,09	3482,96	3513,87

XXV. PRATİK BİLGİLER

GECİKME ZAMMI ORANLARI

DÖNEMLER	GECİKME ZAMMI ORANI (AYLIK)
21.04.2006 - 18.11.2009	%2,5
19.11.2009 – 18.10.2010	%1,95
19.10.2010 – 04.09.2018	%1,40
05.09.2018 – 30.06.2019	%2
01.07.2019 – 01.10.2019	%2,5
02.10.2019 – 29.12.2019	%2
30.12.2019 – 20.07.2022	%1,6
21.07.2022 – 13.11.2023	%2,50
14.11.2023 – 20.05.2024	%3,50
21.05.2024 – 12.11.2025	%4,50
13.11.2025 ve sonrası	%3,70

TECİL FAİZİ ORANLARI

Dönemler	Faiz Oranı (Aylık)
28.04.2006 – 20.11.2009	%2
21.11.2009 – 20.10.2010	%1,583
21.10.2010 – 05.09.2018	%1
06.09.2018 – 24.10.2019	%1,833
25.10.2019 – 29.12.2019	%1,5833
30.12.2019 – 20.07.2022	%1,25
21.07.2022 – 13.11.2023	%2
14.11.2023 – 20.05.2024	%3
21.05.2024 – 12.11.2025	%4
13.11.2025 ve sonrası	%3,25

50 VE DAHA FAZLA İŞÇİ ÇALIŞTIRILAN İŞYERLERİ İÇİN ZORUNLU İSTİHDAM ORANLARI

	Özel Sektör (%)	Kamu Sektörü (%)
Engelli Oranı	3	4
Eski Hükümlü Oranı	0	2
Terör Mağduru	0	2

XXV. PRATİK BİLGİLER

5510 SAYILI KANUN KAPSAMINDA SİGORTA PRİM ORANLARI

4/a Kapsamında Sigortalıların Prim Oranları			
Sigorta Kolları	**Sigortalı Payı (%)**	**İşveren Payı (%)**	**Toplam (%)**
Kısa vadeli sigorta kolları primi	0	2,25	2,25
Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi	9	12	21
Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi	9	13 ilâ 15	22 ilâ 24
(Fiili hizmet zammı uygulanan işyerleri için)			
Genel sağlık sigortası primi	5	7,5	12,5
Toplam	**14**	**21,75 ilâ 24,75**	**34,75 ilâ 37,75**

4/a Kapsamında Çalışan Emeklilerin SGDP Oranları			
Sigorta Kolları	**Sigortalı Payı (%)**	**İşveren Payı (%)**	**Toplam (%)**
Sosyal Güvenlik Destek Primi Oranı	7,5	22,5	30
Kısa Vadeli Sigorta Kolları Primi	0	2,25	2,25
Toplam	7,5	24,75	32,25

4/b Kapsamında Sigortalıların Prim Oranları	
Sigorta Kolları	**Toplam (%)**
Kısa vadeli sigorta kolları primi	2,25
Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi	21
Genel sağlık sigortası primi	12,5
Toplam	**35,75**

İsteğe Bağlı Sigortalıların Prim Oranları	
Sigorta Kolları	**Toplam (%)**
Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi	21
Genel sağlık sigortası primi	12
Toplam	33

XXV. PRATİK BİLGİLER

İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMLERİ

Sigortalı Payı	İşveren Payı	Devlet Katkı Payı
%1	%2	%1

TÜRK TİCARET KANUNU'NDA KABAHAT OLARAK TANIMLANAN FİİLLER VE UYGULANACAK İDARİ PARA CEZALARI

	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Kabahat Olarak Tanımlanan Fiiller	İdari Para Cezası Tutarları (TL)			
		2021	2022	2023	2024
1	Tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunulması	15.529	24.607	35.416	44.443
2	Tacirin, ticari işletmesine ilişkin işlemleri, ticaret unvanıyla yapmaması ve işletmesiyle ilgili senetlerle diğer belgeleri bu unvan altında imzalamaması	15.529	24.607	35.416	44.443
3	Tescil edilen ticaret unvanının, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılmaması	15.529	24.607	35.416	44.443
4	Ticari mektuplarda ve ticari defterlerin dayanağını oluşturan belgelerde ticaret unvanının, işletmenin merkezinin, ticaret sicili numarasının ve şirket internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise internet sitesi adresinin gösterilmemesi, internet sitesi yükümlülüğü olan sermaye şirketlerince bu bilgilerin internet sitesine konulmaması	15.529	24.607	35.416	44.443
5	İnternet sitesi kurma yükümlülüğü olan anonim şirketlerin; yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarını, limited şirketlerin; müdürlerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de yöneticilerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarını, internet sitelerinde yayımlamamaları	15.529	24.607	35.416	44.443
6	Tacirin, ticari işletmenin açıldığı günden itibaren onbeş gün içinde, ticari işletmesini ve seçtiği ticaret unvanını tescil ve ilan ettirmemesi	15.529	24.607	35.416	44.443
7	Tacirin kullanacağı ticaret unvanını ve bunun altına atacağı imzayı, notere onaylattırdıktan sonra sicil müdürlüğüne vermemesi, tacir tüzel kişi ise, unvanla birlikte onun adına imzaya yetkili kimselerin imzalarının notere onaylattırılarak sicil müdürlüğüne verilmemesi	15.529	24.607	35.416	44.443

8	Merkezi Türkiye'de bulunan ticari işletmelerin şubelerinin, açıldıkları günden itibaren onbeş gün içinde kendilerini ve seçtikleri ticaret unvanını bulundukları yerin ticaret siciline tescil ve ilan ettirmemeleri, şube adına temsile yetkili kişilerin imzalarını notere onaylattıktan sonra sicil müdürüne vermemeleri,	15.529	24.607	35.416	44.443
9	Merkezleri Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye'deki şubelerinin, açıldıkları günden itibaren onbeş gün içinde kendilerini ve seçtikleri ticaret unvanını bulundukları yerin ticaret siciline tescil ve ilan ettirmemeleri, şube adına temsile yetkili kişilerin imzalarını notere onaylattıktan sonra sicil müdürüne vermemeleri, yerleşim yeri Türkiye'de bulunan tam yetkili bir ticari mümessil atamamaları	15.529	24.607	35.416	44.443
10	Gerçek kişi tacirin ticaret unvanındaki adının ve soyadının kısaltılarak yazılması	15.529	24.607	35.416	44.443
11	Kollektif şirketin ticaret unvanında, bütün ortakların veya ortaklardan en az birinin adı ve soyadıyla şirketin ve türünü gösterecek bir ibareye yer verilmemesi	15.529	24.607	35.416	44.443
12	Adi veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ticaret unvanlarında, komandite ortaklardan en az birinin adının ve soyadının, şirketin ve türünün gösterilmemesi, bu şirketlerin ticaret unvanlarında komanditer ortakların adları ve soyadlarına yer verilmesi	15.529	24.607	35.416	44.443
13	Anonim, limited ve kooperatif şirketlerin, ticaret unvanlarında işletme konusunun gösterilmemesi, ticaret unvanlarında, "anonim şirket", "limited şirket" ve "kooperatif" kelimelerinin bulunmaması, bu şirketlerin ticaret unvanında, gerçek bir kişinin adı veya soyadı yer aldığı takdirde, şirket türünü gösteren ibarelerin, baş harflerle veya başka bir şekilde kısaltma yapılarak yazılması	15.529	24.607	35.416	44.443
14	Ticari işletmeye sahip olan dernek, vakıf ve diğer tüzel kişilerin ticaret unvanlarında adlarının bulunmaması, donatma iştirakinin ticaret unvanında, ortak donatanlardan en az birinin adı ve soyadının veya deniz ticaretinde kullanılan geminin adının yer almaması, ticaret unvanındaki soyadların ve geminin adının kısaltılması, ticaret unvanında donatma iştirakinin belirtilmemesi	15.529	24.607	35.416	44.443
15	Bir ticaret unvanına Türkiye'nin herhangi bir sicil dairesinde daha önce tescil edilmiş bulunan diğer bir unvandan ayırt edilmesi için gerekli olduğu takdirde, ek yapılmaması	15.529	24.607	35.416	44.443
16	Her şubenin, kendi merkezinin ticaret unvanını, şube olduğunu belirterek kullanmaması	15.529	24.607	35.416	44.443

17	Merkezi yabancı ülkede bulunan bir işletmenin Türkiye'deki şubesinin ticaret unvanında, merkezin ve şubenin bulunduğu yerlerin ve şube olduğunun gösterilmemesi	15.529	24.607	35.416	44.443
18	İşletme adının tescil ve ilan ettirilmemesi	15.529	24.607	35.416	44.443
19	Defterlerin üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulmaması	31.096	49.275	70.920	88.997
20	İşletme faaliyetlerinin oluşumunun ve gelişmesinin defterlerden izlenememesi	31.096	49.275	70.920	88.997
21	Tacirin, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamaması	31.096	49.275	70.920	88.997
22	Ticari defterlerin açılış veya kapanış onaylarının yaptırılmaması	31.096	49.275	70.920	88.997
23	Defterlerin Türkçe tutulmaması	31.096	49.275	70.920	88.997
24	Defterlerde, kısaltmaların, harflerin, rakamların ve sembollerin kullanılması halinde bunların anlamlarının açıkça belirtilmemesi	31.096	49.275	70.920	88.997
25	Defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların eksiksiz doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmaması	31.096	49.275	70.920	88.997
26	Defterlere yapılan bir kaydın, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilmesi ve değiştirilmesi	31.096	49.275	70.920	88.997
27	Defterlerde, kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmelerin yapılması	31.096	49.275	70.920	88.997
38	Defterlerin ve diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bu bilgilerin her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmemiş olması	31.096	49.275	70.920	88.997
29	Hileli envanter çıkarılması	31.096	49.275	70.920	88.997
30	Elektronik ortamda saklanan belgelerin ibraz edilememesi	31.096	49.275	70.920	88.997
31	Finansal tabloların, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına göre düzenlenmemesi	31.096	49.275	70.920	88.997
32	Hamiline Yazılı Pay Senedi Bastırılıp Usulüne Uygun Tescil Edilmemesi, Merkezi Kayıt Kuruluşuna Bildirilmemesi				173.801
33	Sicil Müdürlüğünce verilen süre içinde tescil isteminde bulunmamak ve kaçınma sebeplerini bildirmemek				22.194

XXV. PRATİK BİLGİLER

2026 TAKVİM YILINDA KULLANILACAK (FİZİKİ/KAĞIT ORTAMINDAKİ) TİCARİ DEFTERLERİN TASDİK ZAMANLARI

Defterin Türü	Açılış Tasdiki	Onay Yenileme (Ara Tasdik) (***)	Kapanış Tasdiki
Yevmiye Defteri	31.12.2025'e kadar	31.01.2026'ya kadar	30.06.2026'ya kadar
Defter-i Kebir	31.12.2025'e kadar	31.01.2026''ya kadar	Yoktur
Envanter Defteri	31.12.2025'e kadar	31.01.2026'ya kadar	Yoktur
Damga Vergisi Defteri	31.12.2025'e kadar	31.01.2026'ya kadar	Yoktur
Pay Defteri (*) (****)	**31.12.2025'e kadar (*)**	Yoktur	Yoktur
Yönetim Kurulu Karar Defteri (*) (***) (****)	31.12.2025'e kadar	31.01.2026'ya kadar	31.01.2026'ya kadar
Müdürler Kurulu Karar Defteri (**) (****)	31.12.2025'e kadar	31.01.2026'ya kadar	31.01.2026'ya kadar
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri (*) (****)	31.12.2025'e kadar (*)	Yoktur	Yoktur

(Tablo hesap dönemi takvim yılı olan şirketlere göre hazırlanmıştır.)

(*) Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile yönetim kurulu karar defterinin açılış onaylarının her hesap dönemi için yapılması zorunludur.

Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar ya da yıl içinde kurulan şirketler bu defterlerine kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar.

(**) Limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dahil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır. Ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulması halinde müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez.

(***) Yönetim kurulu karar defteri, yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir yeterli yaprakları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde onay yenilemek suretiyle kullanılmaya devam edilebilir.

(****) 14.02.2025 tarihli ve 32813 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ (kısaca "Tebliğ") ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin elektronik ortamda oluşturulması, tutulması, saklanması ve ibrazı ile bu işlemlerin gerçekleştirileceği sistemin işleyişine ilişkin usul ve esasların düzenlenmiştir. Aşağıda sayılan şirketler, Tebliğ hükümleri uyarınca pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterini elektronik ortamda tutmakla yükümlüdürler:

- 01.01.2026 tarihinden itibaren kuruluşu ticaret siciline tescil edilen şirketler

XXV. PRATİK BİLGİLER

- Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğin 5. maddesinin birinci fıkrasında sayılan aşağıda sayılan anonim şirketler

Yukarıda belirtilenler dışında kalan şirketler ihtiyari olarak bu Tebliğ kapsamındaki defterlerini elektronik ortamda tutabilir. Bu durumda defterlerin tamamı elektronik ortamda tutulacaktır. Tebliğ hükümleri uyarınca defterlerini elektronik ortamda tutmaya başlayan şirketler, her ne sebeple olursa olsun söz konusu defterlerini yeniden fiziki ortamda tutamayacaklardır. Elektronik ortamda tutulan defterler için açılış ve kapanış onayı aranmayacaktır. Kuruluşundan itibaren defterlerini elektronik ortamda tutacak şirketlerde defterler, şirketin ticaret siciline tescili ile birlikte eş zamanlı olarak sistemde oluşturularak aktif hale getirilecektir.

Fiziki olarak defter tutmakta iken elektronik ortamda defter tutma yükümlülüğü kapsamına giren şirketler, yükümlülüğün doğduğu tarihten itibaren en geç iki ay içinde Tebliğ Ek-1'deki örneğe uygun düzenlenen bir kararla birlikte notere başvurarak fiziki defterlerin kapanış onayını yaptıracaklardır.

Defterlerini ihtiyari olarak elektronik ortamda tutmak isteyen şirketler Tebliğ Ek-1'deki örneğe uygun düzenlenen bir kararla, kararın alındığı hesap dönemi içinde notere başvurarak fiziki defterlerin kapanış onayını yaptıracaklardır. Kapanış onayının ilgili hesap dönemi içinde yaptırılmaması halinde, sonraki hesap dönemlerinde elektronik deftere geçiş amacıyla kapanış onayının yaptırılabilmesi ancak aynı hesap döneminde alınacak yeni bir kararla mümkün olacaktır.

Kullanıcı bilgileri ile defter kapanış bilgilerinin noter tarafından Sisteme tanımlanmasıyla birlikte defterler Sistemde oluşturularak aktif hale getirilecektir.

ELEKTRONİK DEFTER E-BERAT ALINMASI SÜRELERİ (Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler)

Aylık Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde			**Geçici Vergi Dönemleri itibariyle Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde**		
Dönem	**Gelir Vergisi Mükellefleri**	**Diğer Mükellefler**	**Dönem**	**Gelir Vergisi Mükellefleri**	**Diğer Mükellefler**
Ocak	10 Mayıs	14 Mayıs	Ocak	10 Haziran	14 Haziran
Şubat	10 Haziran	14 Haziran	Şubat		
Mart	10 Temmuz	14 Temmuz	Mart		
Nisan	10 Ağustos	14 Ağustos	Nisan	10 Eylül	14 Eylül
Mayıs	10 Eylül	14 Eylül	Mayıs		
Haziran	10 Ekim	14 Ekim	Haziran		
Temmuz	10 Kasım	14 Kasım	Temmuz	10 Aralık	14 Aralık
Ağustos	10 Aralık	14 Aralık	Ağustos		
Eylül	10 Ocak	14 Ocak	Eylül		
Ekim	10 Şubat	14 Şubat	Ekim	10 Nisan	14 Mayıs
Kasım	10 Mart	14 Mart	Kasım		
Aralık	10 Nisan	14 Mayıs	Aralık		

XXV. PRATİK BİLGİLER

KDV TEVKİFAT (SORUMLU SIFATIYLA KDV) ORANLARI

KDV tevkifatı konusunda son düzenleme 26.04.2014 tarihinde yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) ile yapılmıştır. KDVGUT ile geçmiş yıllarda yayınlanmış tüm KDV Genel Tebliğleri yürürlükten kalkmıştır.

KDV TEVKİFATINA TABİ TESLİM VE HİZMETLER İLE KDVGUT BÖLÜM NUMARASI	**TEVKİFAT ORANI (Hesaplanan KDV'nin)**	**TEVKİFAT YAPMAK ZORUNDA OLANLAR**
İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.1.1 – Genel Olarak)** **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.1.2 - Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler)**	Türkiye'deki alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	Teslim ve Hizmet İfası İşlemlerine Muhatap Olan Türkiye'deki Alıcılar
Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler (GVK'nın 18. Maddesi Kapsamına Giren Teslim ve Hizmetler - Bunlardan Sadece GVK'nın 94. maddesinde Sayılanlara Yapılanlar) **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.2)**	Hizmeti satın alan alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	GVK'nın 94. Maddesinde Sayılan Kişi ve Kuruluşlar
Kiralama İşlemleri (GVK'nın 70. Maddesinde Sayılan Mal ve Hakların Kiralanması İşlemleri - *(İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Taşınmazlar Hariç) (Kiraya verenin gerçek usulde KDV mükellefi olmadığı, ancak kiracının gerçek usulde KDV mükellefi olduğu hallerde)* **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.3)**	Kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	1- Gerçek Usulde KDV Mükellefleri, 2- Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler, sadece KDV'ne tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

Reklam Verme İşlemleri (KDV mükellefiyeti olmayan; amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde verilen reklamlar) **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.2.4)**	Alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	1- Reklam Hizmeti Alanlar 2- Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler, sadece KDV'ne tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar
İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Mükellefler, yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.) ve (I/C-2.1.3.3.) bölümlerinde belirtilen işlemlere (Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü ile (I/C-2.1.3.3.7.) bölümündeki işlemler hariç) ilişkin alımlarında tevkifat sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. **(Tebliğ Bölüm No: I/C. 2.1.2.5.)**	Alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanacak KDV'nin tamamı beyan edilecektir.	Satıcı mükellef ile tam tevkifat uygulanmasına dair yazılı bir sözleşme yapan alıcı mükellefler. Sözleşmenin her yıl yenilenmesi gerekmektedir. Alıcı mükellefler, söz konusu sözleşmelerin bir örneği ile bu kapsamda işlem yapacak satıcı mükelleflerin bilgilerini (adı soyadı/ unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, sözleşme uygulama dönemi), işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce liste halinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler. Sözleşmelerin feshedilmesi, tadili vb. durumların da işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekir.
Yapım İşleri ve Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.1)**	4/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) ***KDV dahil 5.000.000 TL ve üzerindeki yapım işleri*** 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.2)**	9/10	Belirlenmiş Alıcılar (1)
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.3)**	7/10	Belirlenmiş Alıcılar (1)

Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.4**	5/10	Belirlenmiş Alıcılar (1)
İşgücü Temin Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.5)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Yapı Denetim Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.6)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.7)**	7/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.8)**	9/10	KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)
Spor Kulüplerinin (Şirketleşenler dahil) Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C. 2.1.3.2.9)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Temizlik, Çevre ve Bahçe Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.10)**	9/10	1- KDV Mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Taşımacılık Hizmetleri - Servis Taşımacılığı - Yük Taşımacılığı **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.11)**	 5/10 2/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.12)**	7/10	Belirlenmiş Alıcılar

Diğer Hizmetler *(KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifaları)* **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.13)**	5/10	Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında; - 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, -Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, -Döner sermayeli kuruluşlar, - Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, -Bankalar, -Sigorta ve reasürans şirketleri, -Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile -Kalkınma ajansları tarafından KDV tevkifatı yapılır.
Ticari Reklam Hizmetleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.2.15)**	3/10	1-KDV Mükellefleri 2- Belirlenmiş Alıcılar
Külçe Metal Teslimleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.1)**	7/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.2)**	7/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Hurda ve Atık Teslimi (Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarının Teslimi) Bu malların teslimi KDV Kanunu 17/4-g maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1) inci maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür. İstisnadan vazgeçilmesi halinde KDV tevkifatı uygulanacaktır. (**Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.3**	7/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)

Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt ve Cam Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.4)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.5)**	9/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Ağaç ve Orman ürünleri **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.6)**	5/10	1- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) 2- Belirlenmiş Alıcılar (1)
Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü'ne Yapılan Teslimler **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.7)**	2/10	Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve **Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç),** söz konusu kurum tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı yapılır.
Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi Tevkifat kapsamına; cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşin, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünler girmektedir. Demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya (kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimlerinde tevkifat uygulanmaz. **(Tebliğ Bölüm No: I/C.2.1.3.3.8.)**	5/10	Demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin, ithalatçılar tarafından yapılan teslimleri ile münhasıran cevherden üretilenlerinin üreticiler tarafından ilk tesliminde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Bununla birlikte, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin hurdadan, diğer hammaddelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretilmesi halinde bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dâhil her safhasındaki teslimlerinde tevkifat uygulanır. Ayrıca, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin payları Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketler tarafından tesliminde de tevkifat uygulanır.

XXV. PRATİK BİLGİLER

(1) Belirlenmiş Alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla veya Cumhurbaşkanı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- Sendikalar ve üst kuruluşları,
- Vakıf üniversiteleri,
- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'de işlem gören şirketler.
- Kalkınma ve yatırım ajansları

(

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.)

(2) Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren ***her bir işlemin ilgili yıldaki fatura düzenleme limitini (2026 yılı için 12.000 TL)*** aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır. Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerde ise tevkifat yapılması için bir limit söz konusu değildir. Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır. Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerde ise tevkifat yapılması için bir limit söz konusu değildir.

(3) Belirlenmiş alıcıların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) belirlenmiş alıcılara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

(4) KDV Kanunu'nun (11/1-c) ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve KDV Kanunu uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu değildir.

(5) İade olarak talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenecektir. İadesi istenilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olmayacaktır.

(6) Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunlu olup, alıcı tarafından 2 No.lu beyanname ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin **ödenmiş olması şarttır. (Ödeme şartına dair Danıştay VDDK tarafından 23.3.2022 tarih ve İtiraz No:2022/3 sayılı Karar ile Danıştay 4. Dairenin yürütmeyi durdurma kararı onaylanmıştır, düzenlemenin iptaline dair yargı süreci devam etmektedir.)** Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde hakedişin harcama yetkililerince onaylanmış olması yeterli olup, ayrıca beyan ve ödeme şartı aranamaz.

(7) Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigortalar prim borçları ve ferileri için söz konusu olabilecektir. Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

(8) Tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır.

KDV Genel Uygulama Genel Tebliği'nin "I/C.2.1.3.1 – Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı bölümünde aşağıdaki düzenleme yer almaktadır:

*"213 sayılı Kanuna göre, **mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede**, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelenmektedir. Bu kapsamda **beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmaz.** Şu kadar ki, işleme taraf satıcı mükellefin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur."*

Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde KDV Tevkifatı Uygulaması

Sözleşmede Öngörülen Hizmet	Hizmeti Bilfiil İfa Eden Alt Yükleniciden Yapılacak Tevkifat		Hizmeti Bilfiil İfa Etmeyen Alt Yüklenicilerden Yapılacak Tevkifat Oranı	Yükleniciden Yapılacak Tevkifat Oranı
	İşlem Türü	Oran		
Yer ve Bahçe Bakım Hizmetleri	Temizlik, Çevre ve Bahçe BakımHizmetleri (I/C-2.1.3.2.10 bölümü)	9/10	Tevkifat Yok	5/10
İlaçlama Hizmetleri				
Çamaşır ve Çamaşırhane Hizmetleri				
Temizlik Hizmetleri				
Sterilizasyon ve Dezenfeksiyon Hizmetleri				
Atık Yönetimi Hizmetleri				
Hasta Yönlendirme ve Refakat/Resepsiyon/Yardım Masası/Taşıma Hizmetleri	İşgücü Temin Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.5. bölümü)	9/10	Tevkifat Yok	5/10
Güvenlik Hizmetleri				
Otopark Hizmetleri				

Diğer Tıbbi Ekipman Destek Hizmeti	Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait, Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.3. bölümü)	Tevkifat Yok (*)	Tevkifat Yok	5/10
Mefruşat Hizmeti				
Yemek Hizmeti	Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.1. bölümü)	Tevkifat Yok (*)	Tevkifat Yok	5/10
Olağanüstü Bakım ve Onarım Hizmeti	Yapım İşleri (Tebliğin I/C-2.1.3.2.1. bölümü)	4/10	4/10	4/10
Bina ve Arazi Hizmetleri				
Laboratuvar Hizmeti		Tevkifat Yok	Tevkifat Yok	5/10
Görüntüleme Hizmeti				
Rehabilitasyon Hizmeti				
Ortak Hizmetler Yönetimi Hizmeti				
Hastane Bilgi Yönetim Hizmeti				

(*) Hizmetin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara (belirlenmiş alıcılar) ifa edilmesi durumunda "İşlem Türü" dikkate alınarak tevkifat uygulanacaktır.

Sağlık tesislerine yönelik sunulan hizmetleri bilfiil ifa etmeyen alt yükleniciler tarafından düzenlenecek faturalarda (yapım işleri hariç) tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, yüklenici firma tarafından alt yükleniciler aracılığıyla temin edilen ve Sağlık Bakanlığı'na sunulan hizmetlere ilişkin Sağlık Bakanlığı tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında (5/10) oranında (yapım işlerinde (4/10) oranında) KDV tevkifatı yapılması gerekecektir.

Söz konusu hizmetlerin, alt yüklenicilerden temin edilmeksizin doğrudan yüklenici firma tarafından Sağlık Bakanlığı'na sunulması halinde, yukarıdaki tabloda bu hizmetlere karşılık gelen işlem türleri dikkate alınarak (işlem türü sütununda işlem türü belirlenmeyenler için Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında 5/10 oranında) tevkifat uygulanacaktır.

Örnek: Yüklenici (A) firması, işletmeye alınan sağlık tesisine yönelik alt yüklenici (B) firmasından temin etmek suretiyle Sağlık Bakanlığına güvenlik hizmeti vermektedir. Alt yüklenici (B) firması da bu hizmeti bir alt yüklenici (C) firmasından sağlamaktadır. Bu durumda, hizmeti bilfiil ifa eden (C) firması tarafından aracı (B) firmasına sunulan güvenlik hizmetinin, yukarıdaki tabloya göre "İşgücü Temin Hizmetleri" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.5.) bölümünde yer alan şartların sağlanıp sağlanmadığına bakılmaksızın, bu hizmete ilişkin aracı (B) firması tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Aracı konumundaki (B) firması tarafından yüklenici (A) firması adına düzenlenecek faturada tevkifat uygulanmayacaktır. Yüklenici (A) firması tarafından Sağlık Bakanlığına düzenlenecek faturada ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü uyarınca (5/10) oranında tevkifat uygulanacaktır.

XXV. PRATİK BİLGİLER

YMM RAPORU İLE ALINABİLECEK KDV İADESİ ÜST LİMİTLERİ
(TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ İMZALAMAYANLAR İÇİN)

İade Hakkı Doğuran İşlem Kanun Maddesi	2024-2025-2026	2023 Yılı
11/1-a,11/1-c,13,14,15,17/4-s,	1.300.000	1.300.000
29/2	2.600.000	2.600.000
11/1-b (T.T. Sözleşmesi olsun ya da olmasın)	350.000	350.000

KDV iadelerinin YMM Tasdik Raporuna göre yapılmasında süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa üst iade sınırı bulunmamakta, süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi yoksa üst sınır 1.300.000 TL'dır (01.01.2023 tarihinden itibaren).

Kanunun 11/1-b maddesinden (Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlar) doğan iadelerde ise tam tasdik sözleşmesi olup olmadığına bakılmaksızın üst iade limiti (01.01.2023 tarihinden itibaren) 350.000 TL'dir.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan SDTŞ'lerin 61 No.lu Tebliğ kapsamındaki iade taleplerinde iade edilecek tutar, ortak bazında 350.000 TL'yi (01.01.2023 tarihinden itibaren) aşmamak kaydıyla iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

* 46 Seri No.lu Tebliğine göre, Bakanlıkça özel bir belirleme yapılmadığı takdirde, Genel Tebliğde yer alan işlemlere ilişkin hadler 2023 yılı ve izleyen yıllarda artış olmaksızın devam edecektir.

2026 YILI DAMGA VERGİSİ ORAN VE TUTARLARI

I. Akitlerle ilgili kağıtlar	
A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar:	
1.Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 9,48)
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,89)
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 9,48)
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	(Binde 9,48)
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil)	(Binde 1,89)
6. Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	(Binde 1,89)
7. Hazinenin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlara ilişkin ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni sözleşmeleri (yatırım taahhüdü bulunanlar dâhil ön izin, irtifak hakkı veya kullanma izni süresine göre bulunacak bedel üzerinden)	(Binde 9,48)
8. Resmî şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	(Binde 0)
9. Resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmeler	(Binde 9,48)

10. 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen:	
a) Taksitle satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)
b) Ön ödemeli konut satış sözleşmeleri	(Binde 0)
c) Devre tatil ve uzun süreli tatil hizmeti sözleşmeleri	(Binde 9,48)
ç) Paket tur sözleşmeleri	(Binde 9,48)
d) Abonelik sözleşmeleri	(Binde 9,48)
e) Mesafeli satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)
11. 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında düzenlenen turist rehberliğine ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)
12. 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:	
a) Toptan elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)
b) Perakende elektrik satış sözleşmeleri	(Binde 9,48)
13. 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında düzenlenen:	
a) Toptan doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)
b) Tüketicilere doğal gaz satışına ilişkin sözleşmeler	(Binde 9,48)
14. Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	(Binde 0)
15. Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri	(Binde 0)
16. Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	(Binde 0)
17. Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	(Binde 0)
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:	
1. Tahkimnameler	(799,80 TL)
2. Sulhnameler	(799,80 TL)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(4.500,10 TL)
II. Kararlar ve mazbatalar	
1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 9,48)

b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(799,80 TL)
2. İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazen şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.	(Binde 5,69)
III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar	
1. Ticari ve mütedavil senetler:	
a) Emtia senetleri:	
aa) Makbuz senedi (Resepise)	(274,40 TL)
ab) Rehin senedi (Varant)	(161,80 TL)
ac) İyda senedi	(25,00 TL)
ad) Taşıma senedi	(5,70 TL)
b) Konşimentolar	(161,80 TL)
c)Deniz ödüncü senedi	(Binde 9,48)
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 9,48)
2. Ticari belgeler:	
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(274,40 TL)
b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:	
ba) Bilançolar	(616,30 TL)
bb) Gelir tabloları	(294,20 TL)
bc) İşletme hesabı özetleri	(294,20 TL)
c) Barnameler	(25,00 TL)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(119,40 TL)
e) Ordinolar	(5,70 TL)
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(119,40 TL)
IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar	
1. Makbuzlar:	

XXV. PRATİK BİLGİLER

a) Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar	(Binde 9,48)
b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 7,59)
d) İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 7,59)
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tabidir):	
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	(8,30 TL)
b) Vergi beyannameleri "((f) bendi dâhil olmak üzere, beyanname verme süresi içerisinde düzeltme amacıyla verilen beyannameler hariç)"	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(1.189,50 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(1.605,80 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(791,00 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(791,00 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(791,00 TL)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(1.605,80 TL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(588,80 TL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirgeleri	(588,80 TL)
f) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamenin birleştirilerek verilmesiyle oluşturulan beyannameler	(939,70 TL)
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Yeni Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleri.	(5,70 TL)

Kanunun 14. maddesinin birinci fıkrasında yer alan **her bir kâğıttan alınacak damga vergisine ilişkin üst sınır** yeniden değerleme oranında artırılacak ve **01.01.2026 tarihinden itibaren 29.115.961,10 TL olacaktır.** 2026 YILI

XXV. PRATİK BİLGİLER

MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ TUTARLARI

A. (I) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

(I) SAYILI TARİFE

01.01.2018 tarihi (bu tarih dahil) ve sonrasında iktisap edilen, kayıt ve tescili yapılan "otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine" uygulanacak tarife:

Motor Silindir Hacmi (cm³)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm³ ve aşağısı	259.900'ü aşmayanlar	1	5.750	4.010	2.238	1.689	593
	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	2	6.319	4.409	2.459	1.861	655
	455.300'ü aşanlar	3	6.902	4.807	2.693	2.032	706
1301 - 1600 cm³ e kadar	259.900'ü aşmayanlar	4	10.016	7.510	4.354	3.077	1.181
	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	5	11.023	8.264	4.794	3.375	1.290
	455.300'ü aşanlar	6	12.028	9.012	5.220	3.685	1.408
1601 - 1800 cm³ e kadar	651.700'ü aşmayanlar	7	19.472	15.226	8.948	5.458	2.113
	651.700'ü aşanlar	8	21.251	16.600	9.775	5.964	2.307
1801 - 2000 cm³ e kadar	651.700'ü aşmayanlar	9	30.679	23.625	13.886	8.264	3.248
	651.700'ü aşanlar	10	33.474	25.784	15.147	9.012	3.547
2001 - 2500 cm³ e kadar	813.900'ü aşmayanlar	11	46.027	33.413	20.874	12.465	4.930
	813.900'ü aşanlar	12	50.217	36.448	22.768	13.606	5.378

2501 - 3000 cm³ e kadar	1.628.900'ü aşmayanlar	13	64.175	55.837	34.878	18.758	6.875
	1.628.900'ü aşanlar	14	70.018	60.905	38.053	20.466	7.503
3001 - 3500 cm³ e kadar	1.628.900'ü aşmayanlar	15	97.744	87.954	52.976	26.443	9.684
	1.628.900'ü aşanlar	16	106.641	95.940	57.791	28.839	10.578
3501 - 4000 cm³ e kadar	2.607.700'ü aşmayanlar	17	153.684	132.712	78.152	34.878	13.886
	2.607.700'ü aşanlar	18	167.671	144.770	85.271	38.053	15.147
4001 cm³ ve yukarısı	3.096.500'ü aşmayanlar	19	251.554	188.627	111.714	50.206	19.472
	3.096.500'ü aşanlar	20	274.415	205.781	121.873	54.769	21.251

"Taşıt Değeri" kavramı kanunda "Taşıtların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, KDV matrahını oluşturan unsurlardan (vade farkı ile hesaplanan özel tüketim vergisi hariç) teşekkül eden değeri ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

(I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinde, ilk kayıt ve tescil edildiği tarih itibarıyla taşıt değerine isabet eden satır, sonraki yıllarda da bu taşıtın vergi tutarlarının belirlenmesinde esas alınır.

(I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin %10'unu aşması halinde, taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir önceki satırdaki aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı %4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

Motor Silindir Hacmi (cm³)	**Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)**				
	1 - 3 yaş	**4 - 6 yaş**	**7 - 11 yaş**	**12 - 15 yaş**	**16 ve yukarı yaş**
2- Motosikletler					
100 - 250 cm3'e kadar	1.069	799	589	362	136
251 - 650 cm3'e kadar	2.214	1.676	1.069	589	362
651 - 1200 cm3'e kadar	5.719	3.398	1.676	1.069	589
1201 cm3 ve yukarısı	13.876	9.167	5.719	4.540	2.214

7103 sayılı Kanunun 18. maddesiyle 197 sayılı Kanunun 5. maddesine eklenen fıkralar uyarınca;

- (I) sayılı tarifenin "1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri" başlıklı bölümünde yer alan ve sadece elektrik motoru olan taşıtlardan, motor gücü;

a) 70 kW'ı geçmeyenler 1, 2, 3 satır numaralarında,

b) 70 kW'ı geçen fakat 85 kW'ı geçmeyenler 4, 5, 6 satır numaralarında,

c) 85 kW'ı geçen fakat 105 kW'ı geçmeyenler 7, 8 satır numaralarında,

d) 105 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler 9, 10 satır numaralarında,

e) 120 kW'ı geçen fakat 150 kW'ı geçmeyenler 11, 12 satır numaralarında,

f) 150 kW'ı geçen fakat 180 kW'ı geçmeyenler 13, 14 satır numaralarında,

g) 180 kW'ı geçen fakat 210 kW'ı geçmeyenler 15, 16 satır numaralarında,

h) 210 kW'ı geçen fakat 240 kW'ı geçmeyenler 17, 18 satır numaralarında,

ı) 240 kW'ı geçenler 19, 20 satır numaralarında,

yer alan taşıt değerlerine ve yaşına isabet eden vergi tutarlarının %25'i oranında,

- (I) sayılı tarifenin "2- Motosikletler" başlıklı bölümünde yer alan ve sadece elektrik motoru olan taşıtlardan, motor gücü;

a) 6 kW'ı geçen fakat 15 kW'ı geçmeyenler bu bölümün birinci satırında,

b) 15 kW'ı geçen fakat 40 kW'ı geçmeyenler bu bölümün ikinci satırında,

c) 40 kW'ı geçen fakat 60 kW'ı geçmeyenler bu bölümün üçüncü satırında,

d) 60 kW'ı geçenler bu bölümün dördüncü satırında,

yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilecektir.

XXV. PRATİK BİLGİLER

(I/A) SAYILI TARİFE

31.12.2017 tarihi öncesinde iktisap edilmiş, kayıt ve tescil edilmiş taşıtlara (Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine) uygulanacak vergi tarifesi:

31.12.2017 tarihinden (bu tarih dahil) önce kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine uygulanacak vergi tarifesine dair MTV Kanunu'na bir geçici madde eklenmiştir. Söz konusu geçici madde ile tespit edilen tarife aşağıdaki gibidir:

Motor Silindir Hacmi (cm³)	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1-3 yaş	4-6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm³ ve aşağısı	5.750	4.010	2.238	1.689	593
1301-1600 cm³ e kadar	10.016	7.510	4.354	3.077	1.181
1601-1800 cm³ e kadar	17.705	13.829	8.145	4.957	1.917
1801-2000 cm³ e kadar	27.898	21.478	12.624	7.510	2.958
2001-2500 cm³ e kadar	41.840	30.372	18.977	11.333	4.479
2501-3000 cm³ e kadar	58.347	50.754	31.704	17.044	6.255
3001-3500 cm³ e kadar	88.859	79.955	48.158	24.031	8.813
3501-4000 cm³ e kadar	139.721	120.647	71.048	31.704	12.624
4001 cm³ ve yukarısı	228.681	171.485	101.555	45.632	17.705

Bu tarifeyi düzenleyen geçici 8. madde 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce (31.12.2017 ve öncesi) iktisap edilmiş ancak çeşitli nedenlerle kayıt ve tescil edilmemiş otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar 01.01.2018 tarihinden sonra ilk defa kayıt ve tescil edildiği takdirde de bu maddede yer alan tarifeye göre vergilendirilecektir.

Yukarıdaki tarifede yer alan taşıtlara ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından her yılın ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin %5'ini aşması halinde taşıtlara ait vergi tutarları, bir önceki satırdaki aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak esas alınır.

7103 sayılı Kanunun 21. maddesiyle 197 sayılı Kanunun Geçici 8. maddesine eklenen fıkra uyarınca; (I/A) sayılı tarifede yer alan ve sadece elektrik motoru olan taşıtlardan, motor gücü;

a) 70 kW'ı geçmeyenler birinci satırında,

b) 70 kW'ı geçen fakat 85 kW'ı geçmeyenler ikinci satırında,

c) 85 kW'ı geçen fakat 105 kW'ı geçmeyenler üçüncü satırında,

d) 105 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler dördüncü satırında,

e) 120 kW'ı geçen fakat 150 kW'ı geçmeyenler beşinci satırında,

f) 150 kW'ı geçen fakat 180 kW'ı geçmeyenler altıncı satırında,

g) 180 kW'ı geçen fakat 210 kW'ı geçmeyenler yedinci satırında,

h) 210 kW'ı geçen fakat 240 kW'ı geçmeyenler sekizinci satırında,

ı) 240 kW'ı geçenler dokuzuncu satırında,

yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilecektir.

B. (II) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

(I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları, aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

(II) SAYILI TARİFE

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri /Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	6.875	4.540	2.214
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm3 ve aşağısı	9.167	5.719	3.398
1901 cm3 ve yukarısı	13.876	9.167	5.719
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	17.370	10.372	4.540
26-35 kişiye kadar	20.831	17.370	6.875
36-45 kişiye kadar	23.182	19.662	9.167
46 kişi ve yukarısı	27.811	23.182	13.876
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg.'a kadar	6.163	4.094	2.004
1.501-3.500 kg'a kadar	12.488	7.234	4.094
3.501-5.000 kg'a kadar	18.763	15.616	6.163
5.001-10.000 kg'a kadar	20.831	17.690	8.292
10.001-20.000 kg'a kadar	25.036	20.831	12.488
20.001 kg ve yukarısı	31.315	25.036	14.548

7103 sayılı Kanunun 17. maddesiyle 197 sayılı Kanunun 2. maddesinde yer alan minibüs tanımının değiştirilmesi neticesinde oturma yeri 17 kişiye kadar olan ve insan taşımak amacıyla imal edilmiş taşıtlar da minibüs olarak vergilendirilecektir.

7103 sayılı Kanunun 19. maddesiyle 197 sayılı Kanunun 6. maddesine eklenen fıkralar uyarınca;

- (II) sayılı tarifenin "2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir hacmi)" başlıklı bölümünde yer alan ve sadece elektrik motoru olan taşıtlardan, motor gücü;

a) 115 kW'ı geçmeyenler bu bölümün birinci satırında,

b) 115 kW'ı geçenler bu bölümün ikinci satırında,

yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında,

- (II) sayılı tarifedeki minibüs, otobüs, kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri taşıtlardan sadece elektrik motoru olanlar, bu taşıtlara ilişkin tarifede yaşları itibarıyla yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilecektir.

C. (III) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

5897 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (c) bendiyle 30/6/2009 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

D. (IV) Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi

Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir.

(IV) SAYILI TARİFE

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)			
	1 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg'a kadar	116.300	92.991	69.730	55.770
1.151 – 1.800 kg.'a kadar	174.484	139.548	104.654	83.717
1.801 – 3.000 kg.'a kadar	232.681	186.131	139.548	111.644
3.001 – 5.000 kg.'a kadar	290.879	232.681	174.484	139.548
5.001 – 10.000 kg.'a kadar	349.082	279.245	209.403	167.495
10.001 – 20.000 kg.'a kadar	407.275	325.795	244.310	195.393
20.001 kg. ve yukarısı	465.454	372.323	279.245	223.385

5766 sayılı Kanun'un 9. maddesinin (c) bendiyle 197 sayılı Kanunun 6. maddesine eklenen fıkra uyarınca; Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline zirai ilaçlama amacıyla kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş olan uçaklar için, bu tarifede belirtilen motorlu taşıtlar vergisi tutarları yüzde 25 oranında uygulanır.

XXV. PRATİK BİLGİLER

VUK MADDE 353 KAPSAMINDA 2026 YILI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması, belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi (Her bir belge nevi için ve almak ve vermek zorunda olan her tarafa ayrı ayrı) 1. Tespit: 17.000 TL 2. Tespit: 35.000 TL 3. Tespit: 53.000 TL 4. Tespit: 70.000 TL 5. Tespit: 87.000 TL 6. ve sonraki tespitler: 170.000 TL Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 14.000.000 TL'yi geçemez.	%10
Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile maliye bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgeleri düzenlemeyenlere, kullanmayanlara ve bulundurmayanlara, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kağıt olarak düzenlenmesi, aslı ile örneği arasında farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi (Her bir belge nevi için) Asgari ceza tutarları; 1. Tespit: 17.000 TL 2. Tespit: 35.000 TL 3. Tespit: 53.000 TL 4. Tespit: 70.000 TL 5. Tespit: 87.000 TL 6. ve sonraki tespitler: 170.000 TL Her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 1.700.000 TL'yi, bir takvim yılı içinde ise 17.000.000 TL'yi geçemez.	
Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti almayan vergi mükellefi olmayan nihai tüketicilere Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı için 87.000 TL'yi aşamaz.	8.700 TL
Maliye Bakanlığınca günü gününe tutulma zorunluluğu getirilen defterlere günü gününe kayıt yapmayan ve yetkililere ibraz etmeyenlere (Her tespit için)	3.000 TL
Vergi levhası bulundurmayanlara (Her tespit için)	3.000 TL

XXV. PRATİK BİLGİLER

Muhasebe standartlarına, tekdüzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymayanlara	110.000 TL
Kullanılma zorunluluğu getirilen işlemlerde vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara (Her bir işlem için)	3.500 TL
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine (Bir takvim yılı içinde 2.200.000 TL'den fazla olmamak üzere.)	11.700 TL
Vergi kimlik numarası ile ilgili bildirim ödevlerini yerine getirmeyenlere	15.000 TL
MB'nin özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	26.000 TL
VUK 227 uyarınca tasdik kapsamıma alınan işlemlerde tasdik raporunun süresi içinde ibraz edilmemesi halinde tasdik raporu şartı getirilen mükellefe yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın (alt sınır 400.000 TL, üst sınır 4.000.000 TL)	%5

VUK MADDE 355 VE MÜKERRER MADDE 355 KAPSAMINDA 2025 YILI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren NOTERLER adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispî vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu kapsamda kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için (2026 yılı için) 70,00 TL'den fazla olamaz. (VUK Madde 355)
Bilgi vermekten çekinenler ile VUK 256 ve 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlara, (VUK Mükerrer Madde 355) - Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında (35.000 TL) - İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında (17.000 TL) - Yukarıdaki bentler dışında kalanlar hakkında (8.700 TL)
VUK 107/A maddesi kapsamında GİB'den e-tebligat adresi almayanlara; - Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında (12.000 TL) - İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında (6.000 TL) - Yukarıdaki bentler dışında kalanlar hakkında (3.000 TL)
VUK Mükerrer 355 gereği tevsik zorunluluğuna uymayanlara (30.000 TL üzeri ödeme ve tahsilatlarını banka, banka benzeri finans kurumu veya PTT tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etmeyenlere) her bir işlem tutarının %10'u oranında. (Bir takvim yılında kesilecek toplam ceza miktarı 35.000.000 TL'yi aşamaz.)
VUK Mükerrer 257. Maddenin birinci fıkrasının 7, 8 ve 10 numaralı bentlerinde yer alan bildirim zorunluluğuna uymayanlara kesilebilecek cezanın üst sınırı 17.000.000 TL
Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilmesi halinde; kanuni süreden sonraki ilk 30 gün içinde verilmesi halinde VUK Mük.355'deki ceza tutarı 1/10 oranında (3.500 TL), devam eden 30 gün içinde verilmesi halinde VUK Mük.355'deki ceza tutarı 1/5 oranında (7.000 TL), devam eden günlerde ise VUK Mük.355'deki ceza tam olarak (35.000 TL) uygulanacaktır.

XXV. PRATİK BİLGİLER

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilmesi halinde; kanuni süreden sonraki ilk 30 gün içinde verilmesi halinde VUK Mük.355'deki ceza tutarı 1/10 oranında (3.500 TL), devam eden 30 gün içinde verilmesi halinde VUK Mük.355'deki ceza tutarı 1/5 oranında (7.000 TL), devam eden günlerde ise VUK Mük.355'deki ceza tam olarak (35.000 TL) uygulanacaktır. Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.
Mal teslimi veya hizmet ifalarına ilişkin tahsilatların, banka ve benzeri finans kurumları, ödeme kuruluşları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla başkalarının adı ve/veya hesabı kullanılarak yapılması durumunda, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %10'u nispetinde, mal teslimi veya hizmet ifasını yapanlar ile adına ve/veya hesabına ödeme yapılanlara ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 35.000.000 TL'yi geçemez
Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu uyarınca izin verilen durumlar hariç olmak üzere kredi kartı, banka kartı, ön ödemeli kart, karekod, elektronik cüzdan ve benzeri ödeme araçları kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen tahsilatların, kendi mükellefiyeti adına kayıtlı olmayan ödeme sistemleri veya cihazları aracılığıyla yapılması durumunda, tahsilatı yapan mükelleflere ve kendi adına kayıtlı olan bu sistemleri veya cihazları kullandıranlara ayrı ayrı her bir işlem için bu maddeye göre tatbik olunan özel usulsüzlük cezasının üç katı uygulanır. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 35.000.000 TL'yi geçemez

2026 YILI USULSÜZLÜK CEZALARI

Mükellef Grupları:	**I.Derece Usulsüzlük Cezası**	**II. Derece Usulsüzlük Cezası**
1. Sermaye Şirketleri	35.000 TL	17.000 TL
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	17.000 TL	8.700 TL
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	8.700 TL	6.000 TL
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	6.000 TL	4.000 TL
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	4.000 TL	2.600 TL
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	2.600 TL	1.700 TL

XXV. PRATİK BİLGİLER

GÜNCEL KDV ORANLARI LİSTESİ

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranları temel olarak 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Sonraki yıllarda bu kararnameye ekli listelerde pek çok değişiklik olmuştur. Son değişiklikler sonrasında, genel KDV oranı %20 olarak tespit edilmiş, kararname eki (I) ve (II) sayılı listelerde yer verilen mal ve hizmetler için ise daha düşük KDV oranları tespit edilmiştir. Diğer taraftan kararnamedeki geçici maddeler ile de bazı işlemler için farklı KDV oranları tespit edilmiştir. Söz konusu liste çok uzun olduğu için rehberimizde yer verilmemiştir. Farklı KDV oranına tabi bir teslim ya da hizmet ifa edilmesi durumunda söz konusu listenin detaylı şekilde incelenmesi gerekmektedir. Güncel listeye www.gib.gov.tr internet sitesinden ulaşılması mümkündür.

Katma değer vergisi oranları

(1) Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, %20

b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %1

c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %10

olarak tespit edilmiştir.

(2) (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 16 ve 17. sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanır.

(3) (I) sayılı listenin "A) GIDA MADDELERİ" bölümünde yer alan ürünlerden özel tüketim vergisine tabi olanların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.

(4) (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 9. sırasında yer alan "kullanılmış" deyimi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

forvis mazars x FORTUNE TÜRKİYE