

CENTRUMTIME

2026 | TEMMUZ - AĞUSTOS - EYLÜL

SAYI - 26

**YURT DIŞINDAN TÜRKİYE'YE
GELENLERE SAĞLANAN
20 YILLIK GELİR VERGİSİ
İSTİSNASININ KAPSAMI VE
VERGİSEL SONUÇLARI**

**YENİ VARLIK BARIŞI
DÜZENLEMESİNİN
DETAYLARI**

**TÜRKİYE'DE KURULU
NİTELİKLİ HİZMET MERKEZİ
UYGULAMASI VE VERGİSEL
AVANTAJLARI**

**KURUMLAR VERGİSİ
BEYANNAMESİNDE MAHSUP
EDİLEBİLEN VERGİLER VE BU
VERGİLERİN İADE USULLERİ**

7582 SAYILI KANUN

**SONRASINDA TRANSİT TİCARETİN
YENİ KÖPRÜSÜ VE NİTELİKLİ HİZMET
MERKEZLERİNİN ODAĞI TÜRKİYE OLABİLİR Mİ?**

Balmumcu Mh. Bestekar Şevki
Bey Sk. Centrum Binası No: 17
Beşiktaş / İstanbul
Tel: +90 (212) 267 21 00

Kızılırmak Mahallesi 1443 Cd.
1071 Plaza A Blok No: 25/183
Çankaya / Ankara
Tel: +90 (312) 512 59 42

Manas Bulvarı Adalet Mah.
Folkart Towers Kat:26
Bayraklı / İzmir
Tel: +90 (232) 290 55 69

Altınova Mahallesi Fuar Caddesi
Buttim Plaza No:63/503 Kat:5
Osmangazi / Bursa
Tel: +90 (224) 211 33 01



ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'ın 26. Sayısı ile karşınızdayız!

2026 yılı, Türk vergi mevzuatı açısından yalnızca oran değişikliklerinin veya teknik düzenlemelerin yapıldığı bir dönem olmanın ötesine geçmiş; yatırım ortamını güçlendirmeyi, uluslararası sermayeyi ve nitelikli iş gücünü ülkemize çekmeyi, hizmet ihracatını desteklemeyi ve üretimi teşvik etmeyi amaçlayan kapsamlı düzenlemelerin hayata geçirildiği önemli bir dönüm noktası olmuştur. Özellikle 7582 sayılı Kanun ile getirilen yeni teşvik mekanizmaları, yalnızca mükellefler açısından yeni avantajlar sunmakla kalmayıp şirketlerin yatırım, organizasyon ve vergi planlamalarını yeniden gözden geçirmelerini gerektiren önemli değişiklikleri de beraberinde getirmiştir.

Centrum olarak, hızla değişen vergi mevzuatının yalnızca takip edilmesinin değil, doğru yorumlanmasının ve uygulamaya aktarılmasının da en az mevzuatın kendisi kadar önemli olduğuna inanıyoruz. Hizmet kalitemizin sürekli geliştirilmesi ve sorumlu vergicilik anlayışımızın bir gereği olarak, şirketlerin karar alma süreçlerine katkı sağlayacak güncel konuları teknik yönlerini, uygulamadaki etkileriyle birlikte değerlendirmeye devam ediyoruz. Akademik bilgi ile uygulama tecrübesini bir araya getiren yayınlarımız aracılığıyla, iş dünyasının ihtiyaç duyduğu güvenilir ve yol gösterici kaynaklardan biri olmayı sürdürüyoruz.

Bu sayımızda öncelikle, son dönemin en önemli düzenlemelerinden biri olan yurt dışından Türkiye'ye gelen gerçek kişilere sağlanan 20 yıllık gelir vergisi istisnasını, uygulama şartları ve uluslararası vergilendirme boyutuyla ele alıyoruz. Bunun yanında, yeni Varlık Barışı uygulamasını, yurt dışı iştirak kazançları istisnasındaki güncel gelişmeleri ve yurt dışına verilen hizmetlere ilişkin kazanç indiriminin son durumunu ayrıntılı olarak değerlendiriyoruz.

7582 sayılı Kanun ile getirilen en önemli yeniliklerden biri olan Nitelikli Hizmet Merkezi modelini; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve damga vergisi avantajlarıyla birlikte kapsamlı şekilde incelerken, transit ticaret kazançlarına yönelik yeni teşvikleri ve üretim ile zirai faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranlarında yapılan değişiklikleri de uygulama örnekleri çerçevesinde açıklıyoruz. Böylece Türkiye'nin bölgesel yatırım ve hizmet merkezi olma hedefinin vergisel altyapısını bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirmeye çalışıyoruz.

Diğer taraftan uygulamada sıkça karşılaşılan teknik konulara da geniş yer veriyoruz. Kurumlar vergisi beyannamesine göre doğan vergi iadelerinin usul ve esasları, SAP, Oracle ve bulut tabanlı yazılımlara ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi, binek otomobil gider kısıtlamasında 2026 yılı uygulamaları ile kâr dağıtımına ilişkin usul ve esaslar güncel düzenlemeler ve örnek uygulamalar ışığında ele alınmaktadır. Ayrıca vergi ve SGK borçlarına yönelik yeni tecil ve taksitlendirme imkânının mükelleflere sağlayacağı finansman avantajlarını da ayrıntılı biçimde değerlendirmiyoruz.

Vergi mevzuatında yaşanan hızlı değişim, şirketlerin yalnızca yasal yükümlülüklerini yerine getirmelerini değil; aynı zamanda yatırım kararlarını, finansman yapılarını ve uluslararası organizasyonlarını da yeniden şekillendirmelerini gerektirmektedir. Bu nedenle, her sayımızda olduğu gibi bu sayımızda da yalnızca mevzuat değişikliklerini aktarmayı değil, bu değişikliklerin uygulamadaki etkilerini ortaya koymayı ve okuyucularımıza yol gösterici değerlendirmeler sunmayı amaçladık.

Centrum Time'ın 26. sayısını ilgiyle okuyacağınızı ümit ediyor, çalışmalarınızda faydalı olmasını diliyorum.

Sevgi ve Saygılarımla,
Dr. Burçin Gözlüklü
Yönetici Ortak, YMM

SAYI: 26

KÜNYE

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adreslerimiz:

Merkez Ofis: Balmumcu, Bestekar Şevki Bey Sk.
D:Blok No: 17, 34380 Beşiktaş/İstanbul

Ankara Ofis: Kızılırmak Mahallesi 1443 Cad.
1071 Plaza A Blok No: 25/183 Çankaya / Ankara

İzmir Ofis: Manas Bulvarı Adalet Mah. Folkart
Towers Kat: 26 Bayraklı / İzmir

Bursa Ofis: Altınova Mahallesi Fuar Caddesi
Buttim Plaza No:63/503 Kat:5 Osmangazi/Bursa

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Murat SOFTA

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Adem BİLGİLİ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

Tel: +90 (212) 267 21 00 - +90 (312) 512 59 42

Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumturkey.com

Web: centrumturkey.com



**Yurt Dışından Türkiye'ye Gelenlere
Sağlanan 20 Yıllık Gelir Vergisi İstisnasının
Kapsamı ve Vergisel Sonuçları**

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

**Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Mahsup
Edilebilen Vergiler ve Bu Vergilerin İade Usulleri**

Fazıl BOYRAZ

5

Yeni Varlık Barışı Düzenlemesinin Detayları

Adem BİLGİLİ

10

**Yurt Dışı İştirak Kazançları
İstisnasında Son Gelişmeler**

Okan NETEK

18

**Türkiye'de Kurulu Nitelikli Hizmet Merkezi
Uygulaması ve Vergisel Avantajları**

Murat SOFTA

22

**7582 Sayılı Kanun Kapsamında Üretim Ve Zirai
Faaliyet Kazançlarının Vergilendirilmesinde
Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi**

Ekrem DİBİ

28

**Transit Ticaret Kazançlarına
Uygulanacak Vergisel Teşvikler**

Galip DUMAN

34

**Binek Otomobil Gider Kısıtlaması:
2026 Yılı Uygulamaları**

Ahmet YILMAZ

38

**Vergi ve SGK Borçlarına Yönelik Yeni
Tecil ve Taksitlendirme İmkanları**

Fevzi GÜLER

46

**SAP, Oracle ve Cloud Yazılım Yatırımlarının
Vergisel Boyutu**

Erkan GÜL

52

**Yurt Dışına Verilen Bazı Hizmetlere Yönelik
Kazanç İndiriminde Güncel Durum**

Vasfiye SERFİN

59

**Kar Dağıtımına İlişkin Usul ve Esaslar
ile Uygulama Örnekleri**

Devran KILIÇ

64

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

69



YURT DIŞINDAN TÜRKİYE'YE GELENLERE SAĞLANAN 20 YILLIK GELİR VERGİSİ İSTİSNASININ KAPSAMI VE VERGİSEL SONUÇLARI

GİRİŞ

Küreselleşmenin hız kazanmasıyla birlikte sermaye hareketlerinin yanı sıra gerçek kişilerin yerleşim tercihleri de ülkelerin vergi politikalarının önemli bir unsuru hâline gelmiştir. Dijital ekonominin gelişmesi, uzaktan çalışma modellerinin yaygınlaşması ve uluslararası yatırım olanaklarının artması, yüksek gelir elde eden bireylerin vergi yükünü de dikkate alarak farklı ülkelere taşınmasını kolaylaştırmıştır. Bu durum, devletler arasında yalnızca şirket yatırımlarını değil, yüksek nitelikli insan kaynağını ve bireysel sermayeyi çekmeye yönelik yeni vergi politikalarının geliştirilmesine yol açmıştır.

Son yıllarda birçok ülke, yüksek gelir grubuna mensup bireyleri ve uluslararası yatırımcıları kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla klasik gelir vergisi sisteminden ayrılan özel rejimler geliştirmiştir. İtalya'nın sabit vergileme sistemi, Portekiz'in uzun yıllar uyguladığı "Non-Habitual Resident (NHR)" rejimi, Birleşik Krallık'ın "Non-Dom" uygulaması, Yunanistan'ın yabancı yatırımcılara yönelik özel vergileme modeli ve İsviçre'nin forfait esaslı vergilendirme sistemi bu alandaki en dikkat çekici örnekler arasında yer almaktadır. Bu rejimlerin ortak amacı, ülkeye yeni yerleşen kişilerin yurt dışı kaynaklı gelirlerini belirli sürelerle vergiden istisna etmek veya daha düşük vergilemeye tabi tutarak uluslararası sermaye ve nitelikli insan kaynağını ülkeye çekmektir. Türkiye de bu küresel eğilime paralel biçimde, 7582 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi

Kanunu'na eklediği Mükerrer 20/D maddesi aracılığıyla benzer bir teşvik mekanizması oluşturmuştur.

Söz konusu düzenleme ile belirli şartları taşıyan gerçek kişilerin Türkiye'de tam mükellefiyet tesis ettikten sonra yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar, yirmi yıl süreyle gelir vergisinden istisna edilmiştir. Sürenin uzunluğu ve kapsamı dikkate alındığında, düzenleme Türk vergi sisteminde gerçek kişiler bakımından getirilen en kapsamlı uluslararası vergi teşviklerinden biri olarak değerlendirilebilir.

Bu çalışmada öncelikle düzenlemenin kanuni altyapısı incelenmiş; istisnadan yararlanma şartları, kapsamı ve uygulama esasları Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde değerlendirilmiştir. Ayrıca OECD Model Vergi Anlaşması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, uluslararası örnek uygulamalar ve Anayasa'nın vergilemeye ilişkin temel ilkeleri ışığında düzenlemenin hukuki sonuçları ele alınmıştır. Çalışmada uygulamada ortaya çıkabilecek sorunlar değerlendirilmiş, düzenlemenin güçlü ve zayıf yönleri analiz edilmiş ve mevzuatın geliştirilmesine yönelik öneriler sunulmuştur.



1. DÜNYADA YÜKSEK GELİRLİ BİREYLERE YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİKLER VE ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ

Uluslararası vergi rekabeti uzun yıllar boyunca ağırlıklı olarak çok uluslu şirketlerin yatırımlarını çekmeye yönelik kurumlar vergisi teşvikleri üzerinden yürütülmüştür. Ancak özellikle son on beş yılda sermayenin yanı sıra yüksek gelirli bireylerin de ülkeler arasında daha kolay hareket edebilmesi, devletlerin vergi politikalarında önemli bir paradigma değişikliğine neden olmuştur. Günümüzde yatırımcılar, teknoloji girişimcileri, fon yöneticileri, dijital içerik üreticileri ve uzaktan çalışan profesyoneller faaliyetlerini belirli bir ülkeye bağlı olmaksızın sürdürebilmekte; bu durum ise vergi mukimliğinin ekonomik kararlar üzerindeki etkisini her geçen gün artırmaktadır.

Bu gelişmeler sonucunda birçok ülke, klasik gelir vergisi sisteminden ayrılarak yeni yerleşen kişilere yönelik özel vergi rejimleri oluşturmuştur. Söz konusu rejimlerde temel yaklaşım, ülkeye taşınan kişilerin yabancı kaynaklı gelirlerini belirli bir süre vergiden istisna etmek veya düşük oranlı vergilemeye tabi tutmak suretiyle uluslararası sermayeyi ve nitelikli insan kaynağını ülkeye çekmektir.

Örneğin İtalya'da uygulanan özel rejim kapsamında ülkeye taşınan yüksek gelirli bireyler, yurt dışı kaynaklı gelirleri için sabit tutarlı yıllık

bir vergi ödeyerek İtalyan gelir vergisinden büyük ölçüde muaf tutulabilmektedir. Portekiz'de uzun yıllar uygulanan Non-Habitual Resident sistemi ise yabancı kaynaklı birçok gelir unsurunun on yıl boyunca vergiden istisna edilmesini sağlamış ve ülkenin özellikle emekliler ile uluslararası yatırımcılar bakımından önemli bir cazibe merkezi hâline gelmesine katkıda bulunmuştur.

Birleşik Krallık'ta uzun süre uygulanan Non-Dom rejimi ise vergi mükimi olmakla birlikte "domicile" statüsü başka bir ülkede bulunan kişilere, yabancı gelirlerini Birleşik Krallık'na getirmedikleri sürece önemli vergisel avantajlar sağlamıştır. Her ne kadar bu sistem son yıllarda önemli değişikliklere uğramış olsa da uluslararası vergi planlamasının en çok tartışılan örneklerinden biri olmayı sürdürmektedir.

Benzer şekilde Yunanistan, İsviçre ve bazı Körfez ülkeleri de yabancı yatırımcıları ve yüksek gelirli bireyleri ülkeye çekebilmek amacıyla özel vergileme modelleri uygulamaktadır. Bu düzenlemeler incelendiğinde ortak amacın yalnızca vergi gelirlerinden kısa vadede vazgeçmek olmadığı; uzun vadede yatırım hacmini artırmak, finansal piyasaları geliştirmek, nitelikli iş gücünü ülkeye kazandırmak ve uluslararası sermayeyi çekmek olduğu görülmektedir.



Türkiye'nin 7582 sayılı Kanun ile yürürlüğe koyduğu mükerrer 20/D maddesi de aynı yaklaşımın bir yansımasıdır. Ancak düzenleme, benzer ülke uygulamalarından önemli bir noktada ayrılmaktadır. Zira birçok ülkede sağlanan vergisel avantajlar 5 ila 10 yıl arasında değişirken, Türkiye'de yabancı kaynaklı gelirler bakımından tanınan istisna süresi yirmi yıl olarak belirlenmiştir. Bu yönüyle Türkiye'nin sunduğu teşvik, uluslararası uygulamalar arasında en uzun süreli vergi avantajlarından biri olma özelliğini taşımaktadır.

2. 7582 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN DÜZENLEME VE İSTİSNANIN ŞARTLARI

7582 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 4. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 20/D maddesi, Türkiye'de tam mükellefiyet tesis eden belirli gerçek kişilerin yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların yirmi yıl süreyle gelir vergisinden istisna edilmesini öngörmektedir. Düzenleme, 4 Haziran 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış ve 1 Ocak 2026 tarihinden itibaren Türkiye'de yerleşmiş sayılan kişiler hakkında uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Maddenin lafzı ilk bakışta oldukça kısa olmakla birlikte, uygulanabilmesi için birden fazla şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca bu şartların değerlendirilmesi yalnızca Gelir Vergisi Kanunu hükümleri ile sınırlı olmayıp Türk Medeni Kanunu, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve OECD Model Vergi Anlaşması hükümlerinin de dikkate alınmasını gerektirmektedir.

Aşağıda istisnadan yararlanabilmek için aranan şartlar uygulamaya yönelik değerlendirmelerle birlikte incelenmiştir.

2.1. Türkiye'de Yerleşmiş Sayılmak

İstisnanın uygulanabilmesinin ilk şartı, kişinin Gelir Vergisi Kanunu bakımından **Türkiye'de yerleşmiş sayılması**, diğer bir ifadeyle tam mükellef gerçek kişi statüsünü kazanmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca bir gerçek kişi;

- ▶ Türkiye'de ikametgâhının bulunması veya
- ▶ Bir takvim yılı içinde geçici ayrılmalar hariç altı aydan fazla Türkiye'de oturması

hallerinden herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır.

Dolayısıyla düzenleme, yalnızca Türkiye'de yatırım yapılmasını veya taşınmaz edinilmesini yeterli görmekte; kişinin vergi hukuku bakımından Türkiye ile sürekli bir kişisel bağ kurmasını aramaktadır.

Burada özellikle altı aylık sürenin hesabında dikkat edilmesi gereken husus, geçici yurt dışı çıkışlarının Türkiye'de oturma süresini kesmemesidir. Örneğin yıl içerisinde kısa süreli iş seyahatleri veya tatil amacıyla yurt dışına çıkılması, altı aylık sürenin yeniden başlamasına neden olmayacaktır.

Ancak uygulamada yalnızca Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tam mükellef olunması her zaman yeterli olmayabilir. Kişinin aynı zamanda başka bir ülkede de vergi mükimi sayılması hâlinde, ilgili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın mukimlik hükümleri devreye girecektir. Bu durumda OECD Model Vergi Anlaşması'nın "tie-breaker" olarak adlandırılan kuralları uygulanarak kişinin hangi devlet bakımından mukim kabul edileceği belirlenecektir.

Bu nedenle özellikle yurt dışındaki konutunu, ekonomik faaliyetlerini ve

aile düzenini tamamen sona erdirmeyen Türkiye'ye dönen kişiler açısından yalnızca 183 günlük sürenin dolmuş olması tek başına yeterli olmayabilir.

2.2. Son Üç Takvim Yılında Türkiye'de İkametgâhın Bulunmaması

Kanun koyucu, istisnadan yararlanabilmek için kişinin Türkiye'de tam mükellefiyet tesis ettiği tarihten önceki **son üç takvim yılında Türkiye'de ikametgâhının bulunmamasını** şart koşturmuştur.

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus, kanunda "üç yıl" değil **"son üç takvim yılı"** ifadesinin kullanılmış olmasıdır.

Örneğin;

- ▶ Kişinin 15 Mayıs 2027 tarihinde Türkiye'ye kesin dönüş yapması halinde,
- ▶ Dikkate alınacak dönem 2024, 2025 ve 2026 takvim yılları olacaktır.

Dolayısıyla kişinin bu üç takvim yılı boyunca Türkiye'de ikametgâhının bulunmaması gerekmektedir.

Bu düzenleme uygulamada çeşitli ispat sorunlarını da beraberinde getirebilecektir. Özellikle yurt dışında uzun süre yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de aile konutu, yazlığı veya adına kayıtlı taşınmazlarının bulunması tek başına ikametgâhın varlığı anlamına gelmeyecektir. Çünkü Türk Medeni Kanunu bakımından ikametgâh, kişinin sürekli kalma niyetinin bulunduğu yer olarak tanımlanmaktadır.

Bu nedenle değerlendirme yapılırken yalnızca nüfus kayıtları değil; fiili yaşam merkezi, aile düzeni, ekonomik faaliyetler, sosyal bağlar, çalışma hayatı gibi unsurlar birlikte dikkate alınmalıdır.

2.3. Son Üç Takvim Yılında Türkiye'de Vergi Mükellefi Olmamak

İstisnanın ikinci önemli şartı, kişinin aynı dönemde Türkiye'de vergi mükellefi olmamış olmasıdır. Bu düzenlemenin amacı, Türkiye ile vergisel bağını uzun süre önce kesmiş kişilerin ülkeye dönüşünü teşvik etmektir. Buna karşılık, kısa süreli olarak yurt dışına çıkan ve Türkiye'deki tam mükellefiyetini fiilen sürdüren kişilerin bu avantajdan yararlanmaları amaçlanmamıştır.

Bununla birlikte Kanun, uygulamada oldukça önemli bir istisna öngörmüştür. Buna göre son üç takvim yılı içerisinde kişinin yalnızca;

- ▶ Gayrimenkul sermaye iradı,
- ▶ Menkul sermaye iradı,
- ▶ Değer artış kazancı

nedeniyle Türkiye'de sınırlı mükellef olarak vergilendirilmiş olması, istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu düzenleme özellikle yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları açısından büyük önem taşımaktadır. Zira birçok kişi Türkiye'de sahip olduğu taşınmazlardan kira geliri elde etmekte, banka mevduatlarından faiz geliri almakta veya çeşitli sermaye piyasası araçlarından gelir sağlamaktadır.

Kanun koyucu, bu tür pasif gelirlerin varlığını Türkiye ile sürekli ekonomik bağ kurulduğunun göstergesi olarak değerlendirmemiş; aksine bu kişilerin istisnadan yararlanabilmesini mümkün kılmıştır.

Buna karşılık son üç yıl içerisinde Türkiye'de ücret geliri, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle tam mükellef olarak vergilendirilen kişilerin düzenlemeyen yararlanmaları mümkün olmayacaktır.

2.4. İstisna Kapsamına Giren Gelirler

Mükerrer 20/D maddesinin en dikkat çekici yönlerinden biri, istisnanın belirli gelir unsurlarıyla sınırlı tutulmamış olmasıdır.

Kanunda "Türkiye dışında elde edilen kazanç ve iratlar" ifadesine yer verilmiş olup, bu kapsam oldukça geniştir.

Buna göre aşağıdaki gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür:

- ▶ Yabancı şirketlerden elde edilen temettüleri,
- ▶ Yabancı banka faizleri,
- ▶ Yabancı yatırım fonlarından elde edilen gelirler,
- ▶ Yurt dışındaki gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri,
- ▶ Yabancı ülkelerde yürütülen ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar,
- ▶ Yabancı ülkelerde yürütülen serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- ▶ Yabancı şirket hisselerinin satışından doğan değer artış kazançları,
- ▶ Yabancı tahvil ve bono faizleri,
- ▶ Yabancı yatırım hesaplarından elde edilen finansal gelirler.

Bu yönüyle düzenleme yalnızca pasif yatırım gelirlerini değil, ticari ve mesleki faaliyetlerden elde edilen yabancı kaynaklı kazançları da kapsayabilecek genişliktedir.

Bununla birlikte burada belirleyici olan husus, gelirin **yurt dışında elde edilmiş olmasıdır**. Gelirin hangi ülkede doğduğu, ekonomik faaliyetin nerede icra edildiği, ödeme yapan kişinin mukim olduğu ülke ve ilgili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri birlikte değerlendirilmelidir.

Örneğin Türkiye'de yerleşik bir şirketten elde edilen temettü, gelir ya-

bancı para üzerinden ödenmiş olsa dahi Türkiye kaynaklı gelir niteliğinde olduğundan istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Buna karşılık Almanya'da kurulu bir anonim şirketten elde edilen temettü geliri, diğer şartların da sağlanması halinde istisna kapsamında yer alacaktır.

2.5. Türkiye Kaynaklı Gelirlerin Vergilendirilmesi

Kanun yalnızca yabancı kaynaklı kazanç ve iratlar için istisna öngörmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de elde edilen gelirler bakımından genel vergileme rejimi aynen uygulanmaya devam edecektir. Örneğin;

- ▶ Türkiye'de yürütülen ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar,
- ▶ Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetlerinden doğan gelirler,
- ▶ Türkiye'de elde edilen ücretler,
- ▶ Türkiye'deki taşınmazlardan elde edilen kira gelirleri,
- ▶ Türkiye mukimi şirketlerden elde edilen temettüler,

genel hükümler çerçevesinde gelir vergisine tabi olacaktır.

Bu durum, düzenlemenin temel amacının Türkiye'deki ekonomik faaliyetleri vergiden istisna etmek değil; kişilerin yurt dışında mevcut yatırımlarını Türkiye'ye taşınmaları nedeniyle ek bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakmaması olduğunu göstermektedir.

3. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ ETKİSİ

Mükerrer 20/D maddesinin uygulanmasında göz ardı edilmesi gereken en önemli hususlardan biri de Türkiye'nin taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarıdır.

Türkiye'nin seksenden fazla ülke ile yürürlükte bulunan anlaşmaları, hangi devletin vergileme hakkına sahip olduğunu belirlemektedir.

Örneğin kişi hem Türkiye hem de Almanya iç hukukuna göre tam mükellef kabul ediliyorsa, hangi devletin mukim devlet sayılacağı anlaşmanın 4. maddesinde yer alan sıralı kriterlere göre belirlenecektir.

Bu kapsamda sırasıyla;

- ▶ Daimi mesken,
- ▶ Hayati menfaatlerin merkezi,
- ▶ Mutat oturma yeri,
- ▶ Vatandaşlık,
- ▶ Yetkili makam anlaşması

kriterleri uygulanacaktır.

Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu bakımından Türkiye'de tam mükellef sayılan bir kişinin, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca diğer ülkede mukim kabul edilmesi de mümkündür.

Bu durum özellikle Türkiye'ye kesin dönüş sürecinde bulunan kişiler açısından dikkatle değerlendirilmelidir.

4. YABANCI ÜLKEDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Kanun koyucu, istisna kapsamındaki gelirler üzerinden yabancı ülkelere ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilmesine izin vermemiştir. Bu düzenleme ilk bakışta sınırlayıcı görünmekle birlikte, aslında sistematik açıdan isabetlidir.

Zira Türkiye'de vergilendirilmeyen bir gelir nedeniyle yabancı ülkede ödenen verginin mahsup edilmesi halinde mükerrer bir vergi avantajı doğacaktır. Dolayısıyla;

- ▶ Gelir Türkiye'de vergiden istisna tutulacak,

- ▶ Yabancı ülkede ödenen vergi mahsup edilmeyecek,
- ▶ Aynı gelire ilişkin giderler de Türkiye'de indirilemeyecektir.

Bu yaklaşım, istisna rejiminin kendi içinde tutarlı bir vergileme sistemi oluşturduğunu göstermektedir.

SONUÇ

7582 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 20/D maddesi, Türkiye'nin uluslararası yatırım ve nitelikli insan kaynağını çekme stratejisinin önemli bir parçası olarak değerlendirilmelidir. Düzenleme, belirli şartları sağlayan gerçek kişilerin yurt dışı kaynaklı kazanç ve iratlarını yirmi yıl süreyle gelir vergisinden istisna ederek, uluslararası ölçekte rekabetçi bir vergi rejimi oluşturmayı hedeflemektedir.

Bununla birlikte, düzenlemenin etkin şekilde uygulanabilmesi, kanunda yer alan temel şartların ötesinde özellikle "yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar" kavramının kapsamının, farklı gelir unsurları bakımından ortaya çıkabilecek özellikli durumların ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile ilişkisinin idari uygulamalarla açıklığa kavuşturulmasına bağlı olacaktır. Özellikle uluslararası yatırımlardan elde edilen gelirlerin kaynağının belirlenmesi, yabancı şirket hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar ile sınır ötesi ticari ve mesleki faaliyetlerden elde edilen gelirlerin değerlendirilmesinde ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi, uygulamanın öngörülebilirliği açısından önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, mükerrer 20/D maddesi Türkiye'nin uluslararası vergi rekabetinde elini güçlendiren önemli bir düzenleme olmakla birlikte, beklenen ekonomik etkinin tam olarak ortaya çıkabilmesi için öngörülebilir ve istikrarlı bir uygulama rejiminin oluşturulması büyük önem arz etmektedir.



KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE MAHSUP EDİLEBİLEN VERGİLER VE BU VERGİLERİN İADE USULLERİ

Kurumlar vergisi uygulamasında, mükelleflerin hesap dönemi içinde çeşitli şekillerde ödedikleri vergilerin yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilmesi, kazanç üzerinden alınması gereken verginin gerçek yükünün doğru olarak belirlenmesini sağlayan temel mekanizmalardan biridir. Mahsup sistemi, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergilendirmenin önlenmesine hizmet ettiği gibi, vergi güvenliğinin sağlanmasına da katkıda bulunmaktadır.

Kamu harcamalarının finansmanına katılmak amacıyla ve ödeme gücüne göre alınan vergilerin kamu harcamalarının yapıldığı dönemlerde tahsil edilebilmesi, devlet bütçesi uygulaması açısından önem arz etmektedir. Kazanç vergilerinin takvim yılı/hesap dönemi sonuçlarına göre tahsil ediliyor olması ve buna karşılık bütçe harcamalarının ilgili takvim yılı içerisinde yapılıyor olması dikkate alındığında, geçici vergi veya stopaj uygulamaları ile söz konusu kazanç vergilerinin kazancın elde edildiği dönem zarfında tahsil edilebilmesine imkan tanımaktadır.

Bu çalışmamızda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili ikincil düzenlemeler çerçevesinde kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilebilen vergiler ile fazla/yersiz ödenen vergilerin mahsuben ve nakden iadesine ilişkin usul ve esaslar incelenmektedir.

GİRİŞ

Vergi sistemimizde kurumların elde ettikleri kazançlar, hesap dönemlerini takip eden dördüncü ay içerisinde verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmekte ve vergilendirilmektedir. Ancak kurumlar vergisi tek seferde tahsil edilen bir vergi olmayıp, yıl içerisinde geçici vergi ödemeleri ile çeşitli stopajlar yoluyla tahsil edilen vergiler de vergilendirme sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır.

Bütçenin zaman bakımından uygulanması bakımından önem arz eden geçici vergi ve stopaj uygulamaları kapsamında hesap dönemi içinde ödenen geçici vergi ve stopajlar, mahsup müessesesi sayesinde kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Bu sayede, geçici vergi ve/veya stopaj yoluyla dönem içinde fazla vergi ödenmiş olması halinde, fark tutar belirli şartlarla mükelleflere iade edilebilmektedir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden sırasıyla aşağıdaki vergiler mahsup edilebilir:

a. Yurt Dışında Ödenen Vergiler:

Yurt dışında elde edilmiş kazançlar üzerinden mahalli idarelere ödenen vergiler, öncelikle Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri saklıdır.

b. Yıl İçinde Kesinti (Tevkifat, Stopaj) Yoluyla Ödenen Vergiler:

Yıl içinde ilgili kuruma nakden veya hesaben ödenmiş bazı kazançlar üzerinden kesilen vergiler mahsup edilir.

c. Geçici Vergiler:

İlgili hesap dönemi içerisinde üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek ödenen geçici vergi tutarları, kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden indirilir.



1. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE MAHSUP EDİLEBİLEN VERGİLER

1.1. Yurt Dışında Ödenen Vergiler

Kurumlar Vergisi Kanununun 33'üncü maddesinde, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna yönelik hükümler yer almaktadır. 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. Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci 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.

Yurtdışında elde edilerek ilgili kurumun Türkiye'deki kurum kazancına dahil edilen kazançları üzerinden kazancın elde edildiği ülkede ödenmiş olan kurumlar vergisi veya benzeri vergilerin, bu kazançlar üzerinden Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için;

- İlgili ülkede elde edilmiş kazancın Türkiye'de kurum kazancına dahil edilmiş olması,
- Bu kazanç üzerinden mahallinde fiilen kurumlar vergisi veya benzeri vergilerin ödenmiş olması,
- Yabancı ülke vergi idaresinden verginin ödenmiş olduğuna dair belge alınması ve bu belgenin en geç, Türkiye'de kurumlar vergisinin tarh

edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde vergi dairesine ibraz edilmesi,

- Verginin ödendiğini ispatlayan evrakların yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunması
- Belgelerin Türkçe tercümesi hazırlatılarak vergi dairesine ibraz edilmesi

gerekir. Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek yurtdışında ödenmiş vergi tutarının Türkiye'de aynı kazanç üzerinden hesaplanan vergiyi aşmaması gerekmektedir. Yurt dışında ödenen verginin tamamı değil; aynı kazanç için Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisi kadar kısmı mahsup edilebilir ve fazla kısım varsa Türkiye'de iade edilmez.

1.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler

Gelir Vergisi Kanununun 94 ve geçici 67'nci maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca çeşitli ödemeler/kazançlar üzerinden stopaj yapılmaktadır. Bu kapsamda, faiz gelirleri, repo gelirleri, yatırım fonu gelirleri, dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler, yıllara sari inşaat işlerine ilişkin hakedişler gibi tutarlar üzerinden ödemeyi yapanlarca yapılan kesintiler, mükellefin geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan geçici vergiden/kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya

unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu kurumlar vergisi beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

Özellikle yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait hakedişlerden yapılan stopajlarla ilgili olarak mahsup ve iade taleplerinde, farklı nedenlerle ortaya çıkan ve beyanname öncesinde öngörülemeyen problemlerle karşılaşılabilir. Bu noktada, özellikle işin birim tarihinin ve yapılmış olan stopajların yerinde olup olmadığının iyi analiz edilmesinde yarar görmekteyiz.

1.3. Geçici Vergi

Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'nci maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri hesap döneminin üçer aylık dönemlik kazançları üzerinden hesap dönemi içinde geçici vergi ödemektedir. Ödenmiş olan bu geçici vergiler, hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi verildiğinde, beyanname hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Burada özellikle dikkat edilmesi gereken husus, tahakkuk eden değil ödenmiş olan geçici verginin mahsup edilebiliyor olduğudur.



2. KURUMLAR VERGİSİNE MAHSUP SONRASI KALAN STOPAJ VE GEÇİCİ VERGİLERİN MAHSUBEN VEYA NAKDEN İADESİ

Gerek hesap dönemi içinde stopaj yoluyla ödenmiş olan vergilerin gerekse ödenmiş olan geçici vergilerin, kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan bir stopaj veya geçici vergi tutarının söz konusu olması halinde, bu tutarların mükellefin diğer vergi borçlarına mahsuben iade edilmesi mümkün olduğu gibi nakden de iadesi alınabilir.

2.1. Stopaj Yoluyla Ödenmiş Olan Vergilerin Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu veya Nakden İadesi

2.1.1. Mahsup Yoluyla İade

Stopaj yoluyla kesilmiş olan vergilerin kurumlar vergisi beyannamesindeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin 429 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan (1A) standart iade talep dilekçesi ile yapılması gerekmektedir. Mahsuba ilişkin (1A) iade talep dilekçesinin verilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlara üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında

vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım, talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri (1A) iade talep dilekçesinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Kurumlar vergisi mükellefleri dilerse ortağı bulundukları adi ortaklıkların müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklığın hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin iade talep dilekçesinin (1A) vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu da mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder. Bu hususun da iade talep dilekçesinde belirtilmesi/seçilmesi gerekir.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.



2.1.2. Nakden İade

Tevkif yoluyla ödenmiş olan vergilerin nakden iade taleplerinin (1A) iade talep dilekçesi ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 2026 yılında 2025 hesap dönemine ilişkin yapılacak iade taleplerinde 426.000 Türk Lirasını geçmemesi halinde iade talebi, iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte bu dilekçenin "Nakden İadelere İlişkin Açıklamalar" kısmında yer alan eklenecek belgelerin eksiksiz ibraz edilmesi kaydıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Kurumlar vergisi mükellefleri için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin, iade işlemini gerçekleştirecek olan vergi dairesine iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte ibraz edilmesi yeterlidir. Bu kapsamda yapılacak nakden iade işlemlerinde tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası), ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın tutarına ilişkin bilgiler ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin ödenip ödenmediği hususunun vergi daireleri tarafından GİBİNTRANET/ Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacaktır. Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin YBS ekranından tespit edilememesi durumunda belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 2026 yılı için 426.000 Türk Lirasını aşması halinde, 426.000 Türk Lirasını aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 426.000 Türk Lirasına kadar olan kısım ise, iade talep dilekçesi (1A) ve eklerinin eksiksiz ibraz

edilmesi koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmaksızın iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmaksızın yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 2026 yılında yapılacak 2025 hesap dönemine ilişkin iade talepleri açısından 4.266.000 Türk Lirasına kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilir. İade talebinin 4.266.000 Türk Lirasını aşan kısmının iadesi ise vergi inceleme yetkisi bulunanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek (1A) iade talep dilekçesine, 429 sıra nolu VUK Genel Tebliği ekinde yer alan "Üçüncü Kişilerin/Kurumların Vergi Borçlarına Mahsup Talebine İlişkin Liste" eklenir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

2.2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

2.2.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Kurumlar vergisi beyannamesi 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 itibarıyla 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.

Bu uygulama bakımından, sıklıkla karşılaşılan ve ihtilaflara sebep olan bir uygulama olarak, süresinde tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olan geçici verginin, ilgili döneme ait kurumlar vergisi beyan dönemi içerisinde ödenmesi karşımıza çıkmaktadır. Normalde, kurumlar vergisi beyan döneminin başlangıcı olan ilgili hesap dönemini izleyen dördüncü ayın ilk günü itibarıyla, ilgili döneme ilişkin olarak tahakkuk ettirildiği halde henüz ödenmemiş geçici vergilerin bulunması halinde, bu geçici vergilerin terkin edilmesi gerektiği halde, vergi dairesi kayıtlarında vadesi geçmiş borç olarak görünmeye devam etmektedir. Mükellefler

de kurumlar vergisi beyannamesini vermeden önce bu geçici verginin ödemesini yapmakta ve sonrasında verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden, mahsup döneminde ödenmiş olan geçici vergi tutarını da mahsup ederek ödenmesi gereken kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. Sonrasında bu durumun vergi dairesince tespiti üzerine, kurumlar vergisi beyan döneminde ödenmiş olan geçici vergi tutarı için vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı yapılarak ihtilaflar ortaya çıkmaktadır. Oysa ki, kurumlar vergisi tahakkukunda sırf bu nedenle bir eksiklik veya zamanında tahakkuk ettirilmeme durumu söz konusu değildir, bu nedenle de vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durum bulunmamaktadır. Sadece zamanında tahakkuk ettirilmiş kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi beyan döneminde ödenmiş olan söz konusu geçici vergi kadarlık kısmının mahsuben ödenmesi konusunda problem vardır. Kaldı ki söz konusu vergi tutarı da zaten gene kurumlar vergisi beyan dönemi içerisinde ilgili vergi dairesine geçici vergi olarak ödenmiş durumdadır. Bu nedenle, kurumlar vergisi beyan dönemi içerisinde ilgili döneme ilişkin olarak süresinde ödenmemiş geçici vergilerin ödenmemesine özen gösterilmesinde, aksi durumda karşılaşılan vergi ziyai cezalı tarhiyatlara ilişkin olarak müşavir desteği alınmasında yarar olduğunu değerlendirmekteyiz.



2.2.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenmiş olan geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsup vergi dairesince re'sen yapılabilen bir mahsuptur. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar 429 sıra nolu VUK Genel Tebliği ekinde yer alan (1B) iade talep dilekçesinin verilmesi gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin (mahsup döneminden önce) ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

3. UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Gerek stopajların ve gerekse geçici verginin mahsup ve iadesinde sıklıkla rastlanan sorunlara aşağıda yer verilmektedir:

- ▶ Stopajların vergi sorumlusunca beyan edilmemesi,
- ▶ Hiç ödenmemiş veya mahsup süresi içinde ödenmiş olan geçici verginin kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilmesi,
- ▶ Vergi idaresi nezdindeki elektronik kayıtlar arasındaki uyumsuzluklar,
- ▶ Yabancı ülkede ödenmiş vergilerle ilgili belgelerin ibrazındaki eksiklikler,
- ▶ İade süreci için gerekli evrakların ve dosyaların eksik hazırlanması/ zamanında hazırlanmaması.

Bu nedenle, kurumlar vergisi beyannamesi çalışmaları esnasında, muhasebe kayıtları, vergi ödemeleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı sistemindeki verilerin mutabakatının/kontrolünün yapılmasında yarar olduğu kanaatindeyiz.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bir kazanç vergisi olan kurumlar vergisi uygulamasında, hesap dönemi içerisinde yurtdışında ödenen vergiler ile stopaj yoluyla ya da geçici vergi olarak ödenen tutarların, kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi, mahsup yoluyla giderilemeyen tutarların nakden veya mahsuben iadesi önem arz etmektedir. Geçici vergiler, tevkif suretiyle ödenen vergiler ve yurt dışında ödenen vergiler belirli şartlar altında kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden yapılan mahsup sonrasında kalan stopajlar ile ödenmiş geçici verginin mahsuben veya nakden iadesi mümkündür.

Ancak iade sürecinin sağlıklı işlemesi için mükelleflerin gerekli olan belgeleri eksiksiz muhafaza etmeleri, tüm kayıtlarını kontrol etmeleri, ilgili tebliğlerde öngörülen usullere uygun olarak hareket etmeleri gerekmektedir. Özellikle elektronik beyan sistemlerinin yaygınlaşmasıyla birlikte mahsup ve iade süreçleri önemli ölçüde hızlanmış olmakla birlikte, belge düzeni ve kayıt doğruluğu hâlen sürecin en kritik unsurlarını oluşturmaktadır.





YENİ VARLIK BARIŞI DÜZENLEMESİNİN DETAYLARI

GİRİŞ

Bilindiği üzere, dönem dönem çıkarılan varlık barışı kanunları ile, gerek vergi dairesine kayıtlı olarak faaliyette bulunan mükelleflerin gerekse herhangi bir mükellefiyet tesis etmeksizin verginin konusuna giren gelirler elde eden gerçek kişilerin yurt dışında bulunan veya yurt içinde kayıt dışı kalmış bazı varlıklarını düşük vergi ödeyerek yasal/kayıtlı ekonomik sisteme dahil etmelerine imkan sağlanmaktadır. Bu düzenlemelerle esas itibarıyla vergiye gönüllü uyumu artırarak kamu gelirlerinde artış ve mükellefler nezdinde ileride oluşabilecek cezalı tarhiyatlara ve idare ile olası ihtilaflara baştan engelleyerek vergi barışının sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca, söz konusu varlıkların, kayıt dışı faaliyetlerden elde edilmiş gelirlerle edinildiğinden hareketle, varlıkların kayıt altına alınarak ekonomik sisteme sokulması ve yine bu sistem içinde kullanılması hedeflenmektedir.

Varlık barışı düzenlemeleri ile bazı şartlar dahilinde mükelleflere (ve gerçek kişilere) geçmişe dönük vergi incelemesinden ve tarhiyata maruz kalınmasından muafiyet sağlanmaktadır. Uygulamanın etkinliğini artırmak ve olası kötüye kullanımlara neden olmamak için de bu düzenlemeler belirli bir faydalanma süresi için getirilmektedir.

Bugüne kadar (son varlık barışı düzenlemesi ile birlikte) toplam 8

varlık barışı düzenlemesi yapılmıştır. 2008 yılında yayımlanan 22.11.2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile yapılan ilk varlık barışı düzenlemesi sonrasında 6486, 6736, 7143, 7186, 7256, 7417 sayılı Kanunlarla benzer düzenlemeler yapılmış, son olarak 21/5/2026 tarihli ve 7582 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 10. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 19. madde ile işbu Makalemizin konusu olan yürürlükteki varlık barışı düzenlemesi ihdas edilmiştir.

Geçmiş varlık barışı uygulamalarını tetkik ettiğimizde, bazı kanunlar sadece yurtdışından getirilen varlıklara yönelirken çoğunlukla gerek yurt içi gerekse yurtdışı varlıkların kapsama alındığı, çoğunlukla yurt içinde bulunan varlıklarla yurt dışında bulunan varlıklar için vergi oranlarının farklılaştırıldığı, bazılarında ise vergi oranının aynı tutulduğu, bazılarında hiçbir vergi ödenmeksizin uygulamadan faydalanma imkanı sağlandığı, bazılarında bildirim tarihine veya muhtelif yatırım araçlarında tutma süresine göre değişen oranların öngörüldüğü, bazılarında varlıkların işletmeye dahil edilmesi ya da işletmeden çekilmesi konusunda geniş kolaylıklar sağlandığı, ancak genellikle çekiş için süre yönünden zorlaştırıcı hükümlere tabi tutulduğu, bazılarında daha dar varlık tanımı yapıldığı, bazılarında ise taşınmazlar da dahil daha geniş varlıkların kapsama alındığı görülmektedir.

Tüm kanunlar için ortak olan en önemli nokta ise (son kanun da dahil olmak üzere bazı kanunlarda varlıkla incelemede tespit edilebilecek matrah farkına konu husus arasında illiyet aranması gibi sıkı kurallar getirilmiş olsa da) bildirilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı ve diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları sonucu bulunan matrah farklarından (düzenleme kapsamında bildirilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti halinde) düzenleme kapsamında bildirilmiş olan varlık değeri mahsup edilerek (eğer çıkarsa) tarhiyat yapılabileceğidir.

7582 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 19. madde (Madde) ile ihdas edilen yürürlükteki son varlık barışı düzenlemesiyle ilgili uygulama usul ve esasları (söz konusu Kanunun da yayımlandığı) 4.8.2026 tarihli ve 33300 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ (Tebliğ) ile belirlenmiştir.

Son varlık barışı düzenlemesinin geçmiş uygulamalarla benzer koşullar içerdiğini belirtmek isteriz.

Makalemizde mezkur Madde hükümleri ile Tebliğ düzenleme ve açıklamaları çerçevesinde yeni varlık barışı uygulamasının detayları belirtilecektir.

1. VARLIK BARIŞI UYGULAMASINDAN FAYDALANABİLECEK KİŞİLER VE UYGULAMA KAPSAMINDAKİ VARLIKLAR

Varlık barışından;

- a. Gerçek ve tüzel kişilerce (gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olup olmadıklarına bakılmaksızın) yurt dışında bulunan
- b. Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye’de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan
- c. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kişilerce yurt içinde bulunan

para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının 31/07/2027 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilmesi suretiyle yararlanabilecektir.

2. YURT DIŞINDA BULUNAN VARLIKLARIN BİLDİRİLMESİ, TÜRKİYE’YE GETİRİLMESİ VE VERGİNİN ÖDENMESİ

2.1. Yurt dışında bulunan varlıklara ilişkin bildirim

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ile bu vergilerden mükellefiyeti bulunmayan gerçek ve tüzel kişilerce yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının, Madde hükümleri çerçevesinde, 31/7/2027 tarihine (bu tarih dâhil) kadar Türkiye’deki banka veya aracı kurumlara bildirilmesi mümkündür.

Gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak bu bildirimlerin, yetkili kılınmış vekil-

ler veya kanuni temsilciler tarafından da yapılabilmesi mümkündür.

Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan söz konusu varlıklar, 4/6/2026 tarihinden 31/7/2027 tarihine kadar (bu tarih dâhil), Tebliğ eki EK-1’de yer alan form ile bankalara veya (menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına münhasır olmak üzere) aracı kurumlara bildirilebilecektir. Varlık barışından faydalananlarca (bu bildirim dışında) vergi dairesine herhangi bir beyanname verilmeyecek ve bildirimde bulunulmayacaktır.

Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan varlıklar için tek bir bildirim verilmesi esastır. Ancak, Maddenin uygulamasında bildirimin yapıldığı her ay farklı bir vergilendirme dönemi olarak kabul edildiğinden, 31/7/2027 tarihine kadar (bu tarih dâhil) birden fazla bildirimde bulunulması mümkündür.

Bildirimde bulunulduktan sonra aynı ay içerisinde, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirimde konu edilen varlıkları azaltıcı ya da artırıcı yeni bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde, ilk bildirimin düzeltilmesi gerekmektedir. Bu şekilde ilk bildirimde konu varlıkların azaltılması yönünde yapılacak düzeltmelerde, başlangıçta peşin olarak ödenen verginin azaltılan tutara isabet eden kısmı, banka ve aracı kurum tarafından bildirim sahibine iade edilebilecektir.

Bildirimde bulunulduktan sonraki aylarda, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirimde konu edilen varlıkları azaltıcı bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde de bildirimin yapıldığı tarihten itibaren Türkiye’ye getirilerek banka veya aracı kurumlara yatırılması ya da Türkiye’deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gereken iki aylık süreyi

aşmamak kaydıyla önceki bildirimin düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda, banka ve aracı kurumlarca Tebliğ eki EK-3’te yer alan beyanname ile vergi dairesine bildirilen varlıklara ilişkin düzeltme talebinin banka ve aracı kurum aracılığıyla yapılması esastır.

Bildirimde bulunulduktan sonraki aylarda, bildirimde konu edilen varlıkları artırıcı bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde ise önceki bildirimin düzeltilmesi söz konusu olmayacak, ilave olarak bildirilmek istenilen varlıklar için yeni bir bildirim yapılacaktır.

Düzeltilme kapsamı dışında verilen tüm bildirimler yeni bir bildirim olarak kabul edilecek ve önceki bildirimle ilişkilendirilmeyecektir.

Düzeltilme kapsamı dışında verilen tüm bildirimler yeni bir bildirim olarak kabul edilecek ve önceki bildirimle ilişkilendirilmeyecektir.

Bildirim süresi sona erdikten sonra bildirimlere ilişkin yapılan düzeltme talepleri dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, 31/7/2027 tarihine kadar yapılan bildirimlerin bu tarihten sonra düzeltilmesi mümkün olmayacaktır.

2.2. Yurt dışında bulunan varlıkların bildirim üzerine banka veya aracı kurumlarca yapılacak işlemler ve verginin ödenmesi

Gerçek ve tüzel kişiler, yurt dışında bulunan varlıkları iki nüsha olarak hazırlayacakları Tebliğ eki EK-1’de yer alan form ile bankalara veya aracı kurumlara bildireceklerdir. Formun bir nüshası, ilgili banka veya aracı kurum tarafından, varsa bildirim nedeniyle açılan hesaba ilişkin bilgiler yazılıp tasdik edildikten sonra, düzenlenen banka dekontları veya

işlem sonuç formlarıyla birlikte ilgisine geri verilecektir.

Bildirimin gerçek veya tüzel kişinin vekili ya da kanuni temsilcisi tarafından yapılması halinde, bankalar veya aracı kurumlarca söz konusu vekil veya kanuni temsilcinin yetkili olup olmadığı hususu kontrol edilecektir.

Banka veya aracı kurumlar tarafından, bildirimde bulunanlardan bildirim konu edilen varlıklara ilişkin olarak herhangi bir belge istenilmeyecektir.

Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak bildirim sahibinden bildirilen varlıkların değeri üzerinden %5 oranında peşin olarak tahsil edecekleri vergiyi, bildirim izleyen ayın 15. günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla Tebliğ eki EK-3'te yer alan beyanname ile bağlı bulundukları vergi dairesine beyan edecektir. Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince tarh edilen vergiler, beyan süresi içerisinde banka ve aracı kurumlar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla ödenecektir.

Öte yandan, genel vergi oranı %5 olmakla birlikte banka veya aracı kurumlara bildirilen varlıkların; bildirimde bulunan tarafından vadeli hesaplarda, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri ile kira sertifikalarında veya girişim sermayesi yatırım fonlarında aşağıda belirtilen sürelerle tutulacağının taahhüt edilmesi halinde vergi oranı;

- a. En az beş yıl bulundurulacağının taahhüt edilmesi halinde %0,
- b. En az dört yıl bulundurulacağının taahhüt edilmesi halinde %1,
- c. En az üç yıl bulundurulacağının taahhüt edilmesi halinde %2,

d. En az iki yıl bulundurulacağının taahhüt edilmesi halinde %3,

e. En az bir yıl bulundurulacağının taahhüt edilmesi halinde %4,

olarak uygulanacaktır.

Bu indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi için, bildirim konu edilen varlıkların belirtilen kıymetlerde ve sürelerde değerlendirileceğine ilişkin olarak bildirim sahipleri tarafından Tebliğ eki EK-2'de yer alan taahhünamenin, bildirim sırasında banka veya aracı kurumlara verilmesi zorunludur. İndirimli oran uygulanması durumunda da (%0 dahil) bildirim konu varlıklar banka veya aracı kurumlarca verilecek beyannameye dahil edilecektir.

Bildirimde bulunanlar tarafından taahhüt süresine uyulmaması durumunda, varlığın bulunduğu banka veya aracı kurum tarafından, bildirim tutarı esas alınarak zamanında alınmayan vergi tutarı tespit edilmek suretiyle bu tutara isabet eden vergi ve gecikme faizi kesinti yoluyla tahsil edilecek ve tahsil edildiği ayı takip eden on beşinci günü akşamına kadar vergi dairesine ödenecektir. Ayrıca, bildirilen varlıklara ilişkin olarak taahhütlere uyulmaması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır.

Taahhüt edilen sürelerin başlangıcı olarak, bildirim konu varlıkların vadeli hesaplara, Devlet iç borçlanma senetleri, kira sertifikaları veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırıldığı tarih esas alınacaktır. Dolayısıyla taahhüt süresi bildirim tarihinden değil, bildirilen varlığın banka veya aracı kurumlar tarafından bu yatırım araçlarına yatırıldığı tarih itibarıyla başlayacaktır.

1/1/2027 tarihinden 31/7/2027 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılacak bildirimlerde bu oranlara yarım puan

artırım yapılacaktır. Dolayısıyla,

- ▶ 31/12/2026 tarihine kadar yapılan bildirimlerde vergi oranı, taahhütsüz bildirimler için %5, taahhütlü bildirimler için vadeye göre %0 ila %4 arasında uygulanacakken,
- ▶ 1/1/2027 tarihinden 31/07/2027 tarihine kadar yapılacak bildirimlerde vergi oranı, taahhütsüz bildirimler için %5,5, taahhütlü bildirimler için vadeye göre %0,5 ila %4,5 olarak uygulanacaktır.

Uygulamanın son tarihi olan 31/7/2027 tarihinin Cumhurbaşkanınca yetki kullanılarak uzatılması halinde (ki Cumhurbaşkanının uygulamanın bitim tarihinden itibaren her defasında altı ayı geçmeyen süreler halinde bir yıla kadar uzatmaya yetkisi bulunmaktadır) ise bu tarihten sonra yapılacak bildirimlerde vergi oranı ilave yarım puan artışla toplamda 1 puan artırımlı olarak uygulanacaktır. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı uzatma yetkisini de kullanırsa 1/8/2027 tarihinden sonra yapılacak bildirimlerde vergi oranı, taahhütsüz bildirimler için %6, taahhütlü bildirimler için vadeye göre %1 ila %5 olarak uygulanacaktır.

Örneğin yurt dışında bulunan 20.000.000 TL karşılığı döviz için 25/11/2026 tarihinde aracı kuruma bildirimde bulunan bir gerçek kişinin, bildirim konu edilen tutarın tamamının, en az üç yıl süreyle vadeli hesapta tutulacağına ilişkin Tebliğ eki EK-2'de yer alan taahhünameyi aynı tarihte bankaya vermesi halinde, söz konusu bildirim için uygulanacak vergi oranı %2 olacaktır. Buna göre banka tarafından (20.000.000 TL x %2 =) 400.000 TL tutarında vergi peşin olarak tahsil edilerek, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar sorumlu sıfatıyla vergi dairesine banka tarafından beyan edilip ödenecektir.

Aynı kişinin söz konusu döviz en az beş yıl süreyle vadeli mevduat hesaplarında değerlendirileceğine ilişkin

kin taahhütnameyi bildirim sırasında (25/11/2026 tarihinde) vermesi halinde, bildirim konu varlık için uygulanacak vergi oranı %0 olacaktır. Dolayısıyla banka veya aracı kurum tarafından vergi tahsil edilmeyecektir. Ancak, bildirim konu bu varlıklar banka veya aracı kurum tarafından verilecek beyannameye dahil edilecektir.

2.3. Yurt dışında bulunan varlıkların Türkiye'ye getirilmesi

Madde kapsamında bildirim konu edilen varlıkların bildirimin yapıldığı tarihten itibaren iki ay içinde Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda mevcut ya da yeni açılan bir hesaba transfer edilmesi şarttır.

Söz konusu varlıklardan yurt dışından fiziki olarak getirilenlerin, bildirimin yapıldığı tarihten itibaren iki ay içinde olmak kaydıyla; gümrük işlemlerinin tamamlanarak ülkeye getirilmesi ve gümrük işlemlerinin tamamlanmasını takip eden ilk iş günü sonuna kadar Türkiye'deki banka veya aracı kurumlara yatırılması gerekir.

Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda mevcut ya da yeni açılan bir hesaba ilgili varlığın transferi işlemlerinde, bildirimde bulunan hesap sahibi ile yurt dışından varlığı transfer edenin farklı kişiler olmasının, söz konusu hükümden faydalanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla yurtdışından transfer edilecek varlıkların başka kişilerin yurtdışı hesaplarından gönderilmesi uygulamadan faydalanmaya engel değildir.

Yurt dışında bulunan ancak kapsama girmeyen varlıkların (örneğin taşınmazların) 31/7/2027 tarihine kadar kapsamdaki varlıklara (döviz, altın, menkul kıymet, diğer sermaye piyasası aracı) dönüştürülmek suretiyle söz konusu Madde hükümleri çerçevesinde Türkiye'ye getirilmesi mümkündür.

Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda mevcut ya da yeni açılan bir hesaba transfer edilmesi veya fiziki olarak Türkiye'ye getirilerek banka veya aracı kurumlara yatırılması durumunda, banka dekontu veya aracı kurum işlem sonuç formları, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilecektir.

31/7/2027 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilmesi kaydıyla, yurt dışında bulunan söz konusu varlıkların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi sırasında Gümrük İdaresince bu varlıkların banka veya aracı kurumlara bildirildiğine ilişkin belgenin aranması şarttır. Getirilen bu varlıklar için Gümrük İdaresinden alınan belgeler, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilecektir. Ayrıca söz konusu varlıkların banka veya aracı kurumlara yatırılması sırasında, bu varlıkların Türkiye'ye getirildiğine dair Gümrük İdaresinden alınan belgenin ibraz edilmesi gerekmektedir. Gümrük İdaresi, bu kapsamda yapılan bildirimle ilişkin bilgileri, alındığı ayı takip eden ayın sonuna kadar elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmekle yükümlüdür.

3. TÜRKİYE'DE BULUNAN VARLIKLARIN BİLDİRİLMESİ VE VERGİNİN ÖDENMESİ

3.1. Türkiye'de bulunan varlıkların bildirilmesi

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan, ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları 31/7/2027 tarihine (bu tarih dâhil) kadar Tebliğ eki EK-1'de yer alan form ile bankalara veya (menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına münhasır olmak

üzere) aracı kurumlara bildirilebilecektir. Bildirimde bulunan gerçek ve tüzel kişilerce, söz konusu varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerine herhangi bir beyanda bulunulmayacaktır.

Örneğin, (A) A.Ş.'nin banka hesaplarında bulunan 25.000.000 TL tutarındaki (karşılığındaki) döviz varlığının şirkete ait olduğu, ancak söz konusu tutarın kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilmediği tespit edilmiştir. Bu durumda, anılan döviz varlığı banka aracılığıyla bildirim konusu yapılabilecek ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla Madde hükümlerinden yararlanılabilecektir. Söz konusu şirketin yasal defter kayıtlarında yer almayıp, şirket ortağının banka hesaplarında görünen paraların da şirket adına bildirilmesi suretiyle uygulamadan faydalanılması mümkündür.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar ile mükellefiyeti bulunan ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmayan ve mükellefiyeti bulunmakla birlikte mükellefiyetiyle ilişkilendirilmeksizin Madde hükmünden yararlanmak isteyen gelir vergisi mükelleflerinin, Türkiye'de bulunan ancak halihazırda banka ve aracı kurumlarda bulunmayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları için bildirimde bulunmak suretiyle Madde hükmünden yararlanabilmeleri mümkündür. Bu kişilerin söz konusu varlıklarını bildirim tarihi itibarıyla banka veya aracı kurumlarda açılan hesaplara yatırmaları ve bu durumu tevsik edici belgelerle kanıtlamaları zorunludur.

Dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar ile defter tutma zorunluluğu bulunmayanlar ve mükellefiyeti bulunmakla birlikte mükellefiyetiyle ilişkili olmayan diğer faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerden kaynaklı olarak uygulamadan faydalanmak isteyenler ancak bildi-

rim tarihi itibarıyla banka ve aracı kurumlarda bulunmayan (yastık altı olarak tabir edilen) varlıkları banka veya aracı kurumlara yatırmak suretiyle uygulamadan faydalanabilecektir.

Şahıs şirketleri ile adi ortaklıkların gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakta olup, bunlar adına stopaj ve katma değer vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmektedir. Bu kapsamda, şahıs şirketleri ile adi ortaklıklar adına da bildirimde bulunulması mümkün bulunmakta olup, bildirilen varlıklar dolayısıyla şahıs şirketleri ve adi ortaklıklar katma değer vergisi, ortaklar ise gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi incelemesi ve tarhiyat yapılması imkanından faydalanabilecektir.

3.2. Banka veya aracı kurumlarca yapılacak işlemler ve verginin ödenmesi

Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak bildirim sahibinden bildirilen varlıkların değeri üzerinden %5 oranında peşin olarak tahsil edecekleri vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla Tebliğ eki EK-3'te yer alan beyanname ile bağlı bulundukları vergi dairesine beyan edecektir. Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince tarh edilen vergiler, söz konusu beyan süresi içerisinde banka ve aracı kurumlarca vergi sorumlusu sıfatıyla ödenecektir.

Bildirime konu edilen varlıkların vadeli hesaplarda veya 4749 sayılı Kanun kapsamında ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri ile kira sertifikalarında veya girişim sermayesi yatırım fonlarında tutulmasının taahhüt edilmesi durumunda, uygulanacak vergi oranı yönünden yukarıda belirttiğimiz 3. bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

4. VARLIK BARIŞI UYGULAMASI İLE İLGİLİ ORTAK HÜKÜMLER

4.1. Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri adına görünen varlıkların durumu

Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına Madde kapsamına giren varlıkları 4/6/2026 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden değerlendirmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarının, Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına bildirimde bulunulması veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi ya da Türkiye'de bulunan ancak 4/6/2026 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında yer almayan varlıklarının bu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına bildirimde bulunulması suretiyle Madde hükümlerinden yararlanabilmesi mümkündür.

Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde şirketin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıklar, söz konusu Madde hükümleri çerçevesinde şirket adına bildirimde bulunulması suretiyle Madde hükümlerinden yararlanılabilecektir. Ayrıca, gerçek kişilere ait olduğu halde bu kişilerin ortağı veya kanuni temsilcisi oldukları yurt dışındaki şirketlerce tasarruf edilen varlıkların da ilgili gerçek kişiler adına bildirimde bulunulması halinde Madde hükümlerinden yararlanılabileceği mümkündür. Ancak, bildirim dışındaki nedenlerle yapılacak inceleme esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ya da gerçek kişilere ait olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir.

4.2. Varlıkların bildirim değeri

Yurt dışında veya yurt içinde bulunan varlıkların banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde; varlıklar, bildirildiği tarih itibarıyla aşağıdaki değerlendirme ölçütleri ile değerlendirilecektir:

- a. Türk lirası cinsinden para, itibari (nominal) değeriyle.
- b. Altın, rayiç bedeliyle.
- c. Döviz, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla.
- d. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından;
- 1) Pay senetleri, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.
- 2) Tahvil, bono, eurobond gibi borçlanma araçları, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.
- 3) Yatırım fonu katılma payları, ilgili piyasasında belirlenmiş kapanış fiyatıyla.
- 4) Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri gibi türev araçlar, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.

Bildirimlerde söz konusu varlıkların Türk lirası karşılığı bedelleri esas alınacaktır.

Tebliğin uygulanmasında rayiç bedel,

söz konusu varlıkların bildirildiği tarih itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup, bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir.

Borsa rayiciyle değerlendirilecek varlıkların borsa rayicinin belirlenmesinde, söz konusu varlıkların bildirildiği tarihte işlem gördüğü yurt içi veya yurt dışındaki borsalarda oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Döviz cinsinden varlıklarda, bunların bildirildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınacaktır.

Bildirilen varlıklara ilişkin olarak (indirimli vergi oranından faydalanmak amacıyla) taahhütte bulunanların, yurt dışındaki varlıkların transfer edildiği veya yatırıldığı tarihten, Türkiye'deki varlıkların ise bildirildiği tarihten itibaren on gün içerisinde, bildirilen tutarları taahhüt konusu varlıklara dönüştürmeleri gerekmektedir. Bildirilen varlıkların taahhüt edilen varlıklara dönüştürülmesinde, dönüşüme konu edilen varlıkların bu maddede yer alan değerlendirme ölçütlerine göre belirlenen dönüşüm tarihindeki değeri dikkate alınır.

4.3. Bildirilen varlıkların kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilmesi

Bildirilen varlıkların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerle kanuni defterlere kaydedilmesi zorunludur. Mezkûr Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin bu madde kapsamında yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Yurt dışında bulunan varlıkların; şirket adına bildirilmesi durumunda ilgili şirket, şahıslar adına bildirilmesi halinde bu şahısların kendileri, Maddenin sağladığı imkânlardan yararlanabileceğinden, şirket adına bildirim konusu edilen varlıkların, şirketin kanu-

ni defter kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, Madde hükmü uyarınca bildirim konusu ettikleri ve yasal defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap sermayenin cüz'ü addolunacak, bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilemeyecek ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmayacaktır. Diğer taraftan işletmenin tasfiye edilmesi halinde de bu tutarlar vergilendirilmeyecektir. Fon hesabında tutulan bu tutarların, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 19 uncu ve 20 nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Bildirim konusu edilen varlıkların, mükellefler tarafından işletme sermayesi olarak kullanılması veya muhtelif varlık yatırımlarında kullanılması mümkündür. Buna göre (iki yıl geçip geçmediğine bakılmaksızın) bildirim konusu edilen varlıklarla örneğin stok alınabilir, avans verilebilir, personele, tedarikçilere veya Devlere olan borçlar ödenebilir, duran varlık satın alınabilir. Burada iki yıllık süre içerisinde hesabın (muasebesel olarak) kapatılarak ortaklara nakden veya mahsuben fonda yer alan tutarın dağıtımını sonucunu doğuran işlemler sınırlandırılmıştır. Fonun karşılığı olarak işletme aktifine giren varlıkların kullanımı tamamen serbesttir.

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, bildirimde bulundukları söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca göstereceklerdir.

213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerle Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni def-

terlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dâhil edilecek ve bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir. Dolayısıyla iki yıllık süreç geçtikten sonra söz konusu fon tutarının dağıtımı serbesttir.

Türkiye'de bulunan varlıkların, banka ve aracı kurumlara bildirildiği tarih itibarıyla Türk lirası karşılığı bedelleriyle yasal defterlere kaydedilmesi gerekmekte olup, söz konusu varlıkların elden çıkarılması halinde satış kazancının tespitinde bu bedel dikkate alınacaktır.

4.4. Gelir ve gider uygulaması

Bildirim konusu yapılarak kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilen varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir. Söz konusu varlıkların elde tutulması ve elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratlar ise genel esaslar çerçevesinde gelirin veya kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Bildirilen varlıklar nedeniyle ödenen vergiler, hiçbir suretle gider yazılamayacak ve başka bir vergiden mahsup edilemeyecektir.

4.5. İnceleme ve tarhiyat yapılmayacak haller

Varlık barışı uygulamasından faydalanmanın sağladığı en önemli avantaj inceleme ve tarhiyatı maruz kalınmaması güvencesidir.

Madde hükmü uyarınca, bildirimde bulunulan varlıklara isabet eden

tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Bu hükümden yararlanabilmek için;

a. Yurt dışında bulunan bildirim konu varlıkların;

1) Bildirimin yapıldığı tarihten itibaren iki ay içinde Türkiye'ye getirilerek banka veya aracı kurumlara yatırılması ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,

2) Bildirilen varlıklara ilişkin tarh edilen verginin süresinde ödenmesi ve taahhüt edilen tutarlara ilişkin taahhüt şartlarına uyulması,

3) Bildirime konu edilen varlıkların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce kanuni defterlere kaydedilmesi, yasal defterlerine kaydettikleri bu kıymetler için pasifte özel fon hesabı açılması (veya kanuni defterlerin ilgili sayfalarında gösterilmesi), bu fon hesabının ve varlıkların iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilmemesi ve fon hesabının sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmaması,

b. Türkiye'de bulunan ve bildirim konu edilen varlıkların;

1) Bildirilen varlıkların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce kanuni defterlere kaydedilmesi, yasal defterlerine kaydettikleri bu kıymetler için pasifte özel fon hesabı açılması (veya kanuni defterlerin ilgili sayfalarında gösterilmesi), bu fon hesabının ve varlıkların iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilmemesi ve fon hesabının sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmaması,

2) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar tarafından banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırıldığını gösterir belgelerle tevsik edilmesi,

3) Madde kapsamında bildirilen varlıklara ilişkin tarh edilen verginin süresinde ödenmesi ve taahhüt edilen tutarlara ilişkin taahhüt şartlarına uyulması,

gerekmektedir.

Bildirilen varlıklar dışındaki diğer nedenlerle vergi incelemesi veya takdir sevk işlemleri yapılması mümkün olup, bu inceleme ve sevkler neticesinde Madde kapsamında bildirimde bulunan mükellefler hakkında matrah farkı bulunması durumunda;

a. Bulunan matrah farkının bildirim konu edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ve bildirilen varlık tutarının, bulunan matrah farkına eşit ya da fazla olması durumunda gelir veya kurumlar vergisi ile katma değer vergisi yönünden tarhiyat yapılmayacaktır.

b. Bulunan matrah farkının bildirim konu edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti halinde, bu farkın bildirilen varlık tutarından fazla olması durumunda, yalnızca aradaki fark tutar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ile katma değer vergisi yönünden vergi tarhiyatı yapılacaktır.

Bulunan matrah farkının bildirim konu edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıkması, matrah farkına konu hususla bildirilen varlığın arasında illiyet olması gerekliliğini ifade etmektedir. Buna göre, mükellefin yasal defterlerinde kayıtlı işlemleri değerlendirme işlemlerini hatalı yapması, fazla amortisman ayırması, KDV oranını yanlış uygulaması, istisnaları veya indirimli vergi uygulamalarında hatalar yap-

ması gibi nedenlerle ortaya çıkan matrah/vergi farkları, Madde kapsamında bildirilen varlık değerlerinden mahsup edilemeyecektir.

Örneğin; (B) A.Ş. yurt dışında sahip olduğu Madde kapsamına giren varlıkları için 100.000.000 TL bildirimde bulunmuştur. Maddede sayılan bütün şartları taşıyan mükellef hakkında yapılan ihbara istinaden mükellef kurumun 2023 hesap dönemi incelemeye sevk edilmiştir. Adı geçen kurum hakkında yapılan inceleme sonucunda 120.000.000 TL tutarında matrah farkı tespit edilmiştir. Mükellef söz konusu farkın 100.000.000 TL'sinin bildirilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığını ifade etmiştir. Vergi inceleme elemanı ise söz konusu farkın 70.000.000 TL tutarındaki kısmının bildirilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığını kalan tutarın ise hatalı amortisman ayırma, gider, indirim ve istisnaların doğru hesaplanmaması gibi diğer nedenlerden kaynaklandığını raporda ortaya koymuştur. Bu durumda, anılan mükellef hakkında bulunan matrah farkının 70.000.000 TL tutarındaki kısmı için vergi tarhiyatı önerilmeyecek/yapılmayacak, kalan 50.000.000 TL'lik kısım içinse tarhiyat önerilebilecektir/yapılabilecektir. Bu durumda mükellefin mahsup ettiremediği 30.000.000 TL'lik kısım sonradan tekrar geçmişe yönelik yapılabilecek incelemelerde değerlendirme konusu yapılabilecektir.

Vergi incelemesine başlanılan veya takdir komisyonuna sevk edilen tarihten sonra Madde hükmüne istinaden bildirimde bulunulması, vergi incelemesi ve takdir komisyonu kararına istinaden bulunan matrah farkları üzerinden vergi tarhiyatı yapılmasına engel teşkil etmeyecek ve bildirim konu edilen tutarlar mahsuba konu edilemeyecektir. Öte yandan, vergi dairesi ya da vergi incelemesine yetkili olanların itilâna girmekle birlikte vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk işleminden önce bildirimde bulunulması

durumunda ise Madde hükmünden yararlanılabilecektir. Dolayısıyla vergi idaresinin gönderdiği izahat, düzeltme, açıklama talepli veya gönüllü uyum kapsamındaki yazılar (bu yazılarda beyan dışı gelirle ilgili ibareler bulunsun da), yazıya konu hususla ilgili vergi incelemesine başlanmadığı veya takdire sevk işlemi yapılmadığı müddetçe, uygulamadan faydalanılmasına engel teşkil etmemektedir.

Bildirilen varlıkların, bildirimin yapıldığı tarihten itibaren iki ay içinde Türkiye'ye getirilerek banka veya aracı kurumlara yatırılmaması ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmemesi ile bildirilen tutarlara ilişkin tarh edilen vergilerin süresinde ödenmemesi, taahhütlere (belli süreyle Maddede sayılı yatırım aracında tutma taahhüdüne) uyulmaması ve Maddede yer alan diğer şartların (iki yıl işletmeden çekmeme vb.) yerine getirilmemesi hallerinde Madde kapsamında sağlanan vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmamasına ilişkin hükümlerden yararlanılamayacaktır.

Bildirilen varlıkların Türkiye'ye getirilmemesi ve banka veya aracı kurumlara transfer edilmemesi ya da yatırılmaması suretiyle şartların ihlali halinde, bu ihlalin banka veya aracı kurumlarca bildirilmesi üzerine, taahhüt nedeniyle zamanında alınmayan vergiler gecikme faiziyle birlikte vergi dairesince aranacaktır. Bu vergiler için vergi ziyai cezası ise uygulanmayacaktır.

Öte yandan, varlık barışı düzenlemesi yalnızca vergi incelemesine/tarhiyata maruz kalmama bakımından güvence sağlamakta olup, bildirilen varlıklarla ilgili Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi hakkında mevzuat ile diğer mali mevzuat, ceza hukuku, gümrük mevzuatı vb. diğer alanlarda araştırma/soruşturma yapılmasına ve müeyyide uygulanmasına engel değildir.

SONUÇ

Özellikle son yıllardaki bütçe gereksinimlerinin doğal sonucu olarak vergi gelirlerinin daha önemli hale gelmesi ve buna bağlı olarak da kayıt dışı ekonomiyle daha etkin mücadele kapsamında Mali İdarenin vergi incelemelerini, izaha davet uygulamalarını, gözetim uygulamalarını, gönüllü uyum kapsamındaki açıklama ve düzeltme taleplerini önemli ölçüde artırdığı ve neredeyse her mükellefin (ve dahi beyanname vermeyen veya düşük matrah beyan eden gerçek kişilerin ve şirket ortaklarının) bu uygulamalardan her yıl en az biriyle karşı karşıya kaldığı herkesçe malumdur.

Mali İdarenin yapay zekadan daha etkin faydalanarak artık banka hesaplarının yanı sıra şahsi harcamaları ve servet edinimlerini de etkin bir şekilde takip ettiği/edebildiği, dolayısıyla kayıt/beyan dışı kalmış paraların kayıtlı sistem içinde kullanımının giderek zorlaştığı, yurt dışında bulunan varlıklar bakımından Mali İdarenin çoğu ülkeden otomatik bilgi değişimi kapsamında veya ikili anlaşmalara istinaden Türk mukimlerinin yurt dışında bulunan varlıkları hakkında düzenli/sürekli veri/bilgi aldığı ve önümüzdeki süreçte bu verileri de işleyerek yeni incelemeler başlatabileceği, bu kapsamda Mali İdarenin artan veri/bilgi havuzu ve denetim kapasitesi dahilinde kayıt/beyan dışı tutarları tespit ederek cezalı tarhiyatlar yapma ihtimalinin/riskinin geçmiş yıllarla kıyaslanamayacak ölçüde yüksek olduğu, halihazırda genel kurumlar vergisi oranının %25, gelir vergisi oranının ise %15 ila %40 olarak uygulandığı hususları birlikte dikkate alındığında %5 vergi ödemesiyle bildirilen varlık değerleri bakımından incelenmeme/tarhiyata maruz kalmama muafiyeti sağlayan son varlık barışı düzenlemesinin hem mükellefler hem de mükellefiyeti bulunmayan kişiler için önemli bir im-

kan/fırsat olduğunu belirtmek isteriz. Bildirilen varlıkların vadeli hesaplarda, Devlet iç borçlanma senetleri ile kira sertifikalarında veya girişim sermayesi yatırım fonlarında belirli sürelerle tutulması (taahhüt verilmesi) halinde vergi oranı %0'a kadar inebilmektedir. Dolayısıyla, bildirilen varlıkların söz konusu araçlarda değerlendirileceğinin taahhüt edilmesi halinde vergi yükü tamamen kaldırılabilen veya azaltılabilmektedir.

Bu kapsamda, son varlık barışı düzenlemesinin geçmiş uygulamalarla benzer şartlar öngördüğünü, süre, vergi oranı, bildirim şekli vb. yönlerle uygulanabilir/adil hükümler içerdiğini, kayıt/beyan dışı gelirlerle edinilmiş varlıkları olan kişiler için önemli bir "barış" imkanı/fırsatı sağladığını değerlendirmekteyiz. Vergi incelemesi başladıktan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapıldıktan sonra yapılan bildirimler, incelemeye/sevke konu dönem bakımından koruma sağlamadığından, ilgililerin kanunun yürürlük süresinin sonunu beklemeksizin barışmalarının kendileri için faydalı olacağını düşünüyoruz.





YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASINDA SON GELİŞMELER

GİRİŞ

Küreselleşen ekonomi ve sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, Türk şirketlerinin yurt dışı pazarlarda aktif rol oynamasını ve uluslararası düzeyde iştirakler edinmesini beraberinde getirmiştir. Türk vergi sistemi, egemenlik alanı dışındaki ekonomik faaliyetlerden elde edilen kazançları tam mükellefiyet esası gereği vergilendirme yetkisine dahil ederken, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve yerli sermayenin uluslararası rekabet gücünün desteklenmesi amacıyla çeşitli istisna mekanizmaları geliştirmiştir. Bu mekanizmaların en önemlilerinden biri de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen "Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası"dır.

Uzun yıllar boyunca oldukça katı ve kümülatif şartlara bağlı olarak uygulanan bu istisna, özellikle belirli ölçekteki şirketler veya küresel pazara yeni adım atan girişimler için yararlanılması zor bir yasal düzenleme niteliğindeydi. Ancak, ekonomik konjonktürün sermaye girişine olan ihtiyacı ve vergi politikasının dinamik yapısı, bu maddede yapısal değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmıştır.

İlk olarak 2023 yılı sonunda 7491 sayılı Kanun ile madde metnine eklenen esnek paragraf, ardından 30 Nisan 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 11257 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile mükellefler lehine önemli bir genişlemeye uğramıştır. Yapılan son düzenlemeyle, yurt dışındaki iş-

tiraklerden elde edilen kâr paylarının Türkiye'ye getirilmesini teşvik etmek amacıyla sahiplik oranı %50'den %20'ye düşürülmüş, istisna oranı ise %50'den %80'e çıkarılmıştır.

Bu makalede, yurt dışı iştirak kazançları istisnasının klasik yapısı, 7491 sayılı Kanun ile getirilen ara rejim ve 30 Nisan 2026'daki 11257 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile yürürlüğe giren güncel mevzuat teorik ve pratik yönleriyle analiz edilecektir.

1. YURTDIŞI İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASINDA ALTERNATİF REJİMLER

1.1. Klasik Rejim: KVK Madde 5/1-b'nin Orijinal Hali

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun orijinal kurgusunda yer alan yurt dışı iştirak kazançları istisnası, tam mükellef kurumların yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr paylarının %100'ünü kurumlar vergisinden istisna tutmaktadır. Ancak bu tam istisnadan yararlanabilmek için kanun koyucu, birbiriyle kümülatif (hepsinin bir arada bulunması gereken) oldukça ağır şartlar öngörmüştür.

Klasik düzenleme uyarınca tam mükellef bir şirketin yurt dışı iştirak kazancının vergiden istisna tutulabilmesi için aşağıdaki dört temel şartın aynı anda sağlanması zorunludur:

- 1) Süre Şartı (En az 1 Tam Yıl Elde Tutma):** İştirak edilen yurt dışı şirketin anonim veya limited

şirket niteliğindeki hisselerinin, kâr payının elde edildiği tarih itibarıyla kesintisiz olarak en az 1 tam yıl (365 gün) süreyle elde tutulmuş olması gerekir.

- 2) Sahiplik Oranı Şartı (En az %10):** Tam mükellef kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması şarttır.

- 3) Vergi Yükü Şartı (En az %15 veya %25):** İştirak kazancının elde edildiği ülkenin vergi mevzuatı uyarınca, iştirak kazancı üzerinde en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir toplam vergi yükü taşınması gerekir. Eğer yurt dışındaki iştirakin ana faaliyeti finansal kiralama, sigortacılık veya menkul kıymet yatırımı gibi finansal sektörlere ilişkinse, aranan vergi yükü oranı Türkiye'deki kurumlar vergisi oranına paralel olarak en az %25 olarak uygulanır.

- 4) Türkiye'ye Transfer Şartı (Beyanname Süresi):** Elde edilen iştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar (normal hesap dönemlerinde 30 Nisan akşamına kadar) Türkiye'ye transfer edilmiş olması yasal bir zorunluluktur.

Bu klasik rejim, yurt dışındaki iştirakin faaliyet gösterdiği ülkedeki efektif vergi yükünü ölçmeyi gerektirdiğinden, uluslararası vergi hukuku açı-

sından karmaşık hesaplamaları (Vergi Yükü = Yurt Dışında Ödenen Vergi / [Dağıtılabilir Kâr + Ödenen Vergi]) beraberinde getirmekteydi. Özellikle düşük vergi oranlı ülkelerde (teşvikli bölgelerde) kurulu iştiraklerden gelen kâr payları, %15 vergi yükü barajına takıldığı için bu istisnadan mahrum kalmaktaydı.

1.2. 2023 Yılı Düzenlemesi: 7491 Sayılı Kanun ile Getirilen Esnek Paragraf

Yurt dışındaki likiditenin ve döviz cinsinden kâr paylarının Türkiye'ye getirilmesini hızlandırmak amacıyla ekonomi yönetimi, 2023 yılının sonunda yayımlanan 7491 sayılı Kanun ile KVK'nın 5/1-b maddesine yeni bir paragraf eklemiştir.

Bu düzenleme, klasik rejimin katı sınırlarını esnetmeyi amaçlayan alternatif bir yöntem olarak tasarlanmıştır. Getirilen hükme göre:

- Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması,
- Elde edilen kâr payının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye getirilmesi,

şartıyla; klasik rejimdeki 1 tam yıl elde tutma süresi ve %15 vergi yükü şartları aranmaksızın, elde edilen iştirak kazancının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu modelle kanun koyucu, yurt dışındaki şirketin efektif vergi oranına bakılmaksızın ve hisse elde etme süresi dikkate alınmaksızın, kazancın yarısını vergiden muaf tutma imkanı tanımıştır. Ancak %50 sahiplik eşiği, çok ortaklı uluslararası konsorsiyumlarda veya yabancı fonlarla ortak kurulan yurt dışı yapılarda Türk şirketlerinin bu avantajdan yararlanmasını kısıtlayan bir faktör olarak kalmıştır.

1.3. Nisan 2026 Düzenlemesi: 11257 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile Gelen Yeni Durum

7491 sayılı Kanun ile ihdas edilen esnek modelin sınırları, 30 Nisan 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 11257 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile genişletilmiştir. Cumhurbaşkanına kanunla verilen oran azaltma ve artırma yetkisi çerçevesinde yapılan bu değişiklik, küresel piyasalarda pay sahibi olan Türk yatırımcılar için yasal bir vergi avantajı doğurmuştur.

Yeni düzenlemeyle birlikte, tam mükellef bir Türk şirketi, yurt dışındaki bir şirkette %20 ortaklık payına sahip olsa dahi, oradaki vergi yükü %0 bile olsa (örneğin düşük vergili bir ülke), kâr payını Türkiye'ye transfer ettiği takdirde bu kazancın %80'ini vergiden istisna tutabilecektir. Kalan %20'lik kısım ise genel oranda (%25) vergilendirilecektir. Bu durum, efektif vergi yükünü yurtdışı iştirak kazançları yönünden teorik olarak %5 seviyesine çekmektedir. Düzenleme 01.01.2026 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemleri gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.



1.4. Uygulama Örnekleri

Konunun pratik işleyişini ve klasik rejim ile güncel rejim arasındaki mali farkları netleştirmek adına iki farklı senaryo aşağıda incelenmiştir.

Örnek 1: Klasik Rejim Şartlarını Sağlayamayan Kurumun Durumu

İzmir merkezli (A) Gıda A.Ş., Ocak 2026 yılında Dubai'de (Birleşik Arap Emirlikleri) yeni kurulan bir dağıtım şirketinin ödenmiş sermayesinin %30'una 500.000 USD karşılığında ortak olmuştur. Dubai'deki şirket, Mart 2026'da faaliyetlerinden elde ettiği kârdan (A) Gıda A.Ş.'ye net **100.000 USD (Karşılığı 3.500.000 TL)** kâr payı (temettü) ödemiştir. BAE'deki yerel mevzuat ve teşvikler nedeniyle bu kazanç üzerinden efektif olarak sadece %5 vergi ödenmiştir. (A) Gıda A.Ş. bu tutarı 15 Nisan 2027 tarihine kadar Türkiye'deki banka hesabına transfer etmiştir.

► Klasik Rejim (KVK 5/1-b ilk paragraf) Açısından Analiz:

Süre Şartı: Ocak 2026 - Mart 2026 arası 1 tam yıl dolmamıştır (Şart sağlanamadı).

Vergi Yükü Şartı: %5 vergi yükü, aranan %15 barajının altındadır (Şart sağlanamadı).

(A) Gıda A.Ş. klasik %100 istisnadan yararlanamaz.

► Nisan 2026 Güncel Esnek Rejimi (11257 s.K.K.) Açısından Analiz:

Sahiplik Oranı: %30 (Yeni eşik olan %20'nin üzerindedir - Şart sağlandı).

Türkiye'ye Getirilme: Beyanname döneminden (Nisan 2027) önce getirilmiştir (Şart sağlandı).

Süre ve Vergi Yükü Şartı: Bu rejimde aranmamaktadır.

- Toplam Kazanç: 3.500.000 TL

- ▶ İstisna Edilecek Tutar (%80): 2.800.000 TL (Vergiden İstisna)
- ▶ Vergiye Tabi Matrah (%20): 700.000 TL
- ▶ Hesaplanacak Kurumlar Vergisi (%25): 175.000 TL
- ▶ Efektif Vergi Oranı:* %5

Örnek 2: Eski Esnek Rejim (%50) ile Yeni Esnek Rejim (%80) Karşılaştırması

Tam mükellef (B) Teknoloji A.Ş., Almanya'da bulunan bir yazılım şirketinin %55 hissesine sahiptir. Bu iştiraktan Haziran 2026'da 10.000.000 TL kâr payı elde edilmiş ve yasal süresi içinde Türkiye'ye getirilmiştir. Almanya'daki ilgili kazançlar çeşitli mahsuplarla %12 vergi yüküne tabidir (Klasik rejim şartları sağlanamamaktadır).

7491 sayılı Kanun (Eski Esnek Rejim) Yürürlükte Olsaydı:

- ▶ İstisna Tutarı (%50): 5.000.000 TL
- ▶ Vergilenen Kısım: 5.000.000 TL
- ▶ Ödenecek Kurumlar Vergisi (%25): 1.250.000 TL

Nisan 2026 Güncel Durum (11257 s.K.K.) Uyarınca:

- ▶ İstisna Tutarı (%80): 8.000.000 TL
- ▶ Vergilenen Kısım: 2.000.000 TL
- ▶ Ödenecek Kurumlar Vergisi (%25): 500.000 TL
- ▶ Mükellef Lehine Oluşan Fark:* 750.000 TL daha az vergi hesaplanmıştır.

(Yerel asgari kurumlar vergisi düzenlemesi ihmal edilmiştir.)

1.5. İdari Anlayış ve Özelgeler Işığında Kritik Hususlar

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) yurt dışı iştirak kazançlarına yönelik verdiği özelgeler ile sirkülerler, kanunun lafzi yorumunun ötesinde, uygulamanın esaslarını anlamak açısından önem arz etmektedir. 2023 ve 2026 değişiklikleri yeni olmakla

birlikte, iştirak kazançlarının niteliği ve Türkiye'ye getirilme şekline dair idari anlayış belirli bir istikrar göstermektedir.

1.5.1. Kâr Payının Fiilen Getirilmesi ve Belgelendirme Zorunluluğu

GİB'in yerleşik özelgelerinde üzerinde en çok durulan husus, paranın Türkiye'ye transferinin tevsik edilmesidir.

Mali İdareye göre Yurt dışı iştiraktan elde edilen kâr payı alacağının, yurt dışındaki başka bir borca mahsup edilmesi veya Türkiye'ye transfer edilmeksizin yurt dışındaki banka hesaplarında tutulması istisnanın ihlali sayılmaktadır.

Paranın, Türkiye'deki bir banka hesabına aktarıldığının banka dekontu ile net bir şekilde ispatlanması yasal zorunluluktur. Nisan 2026 düzenlemesindeki %80 istisnasından yararlanabilmek için de transferin beyanname verme süresinin son gününe kadar tamamlanması şarttır.

1.5.2. İştirak Edilen Şirketin Hukuki Niteliği

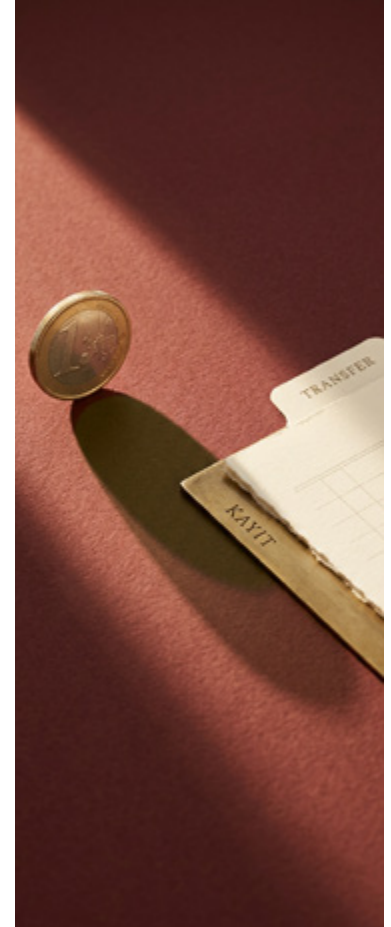
KVK 5/1-b maddesi, yurt dışındaki iştirakin "anonim veya limited şirket" niteliğinde olmasını aramaktadır. Yabancı mevzuatlarda sıkça görülen "Partnership" (Ortaklık) veya bazı "LLC" (Limited Liability Company) yapılarının şeffaf vergi mükellefi sayıldığı durumlarda, iştirak kazancı istisnasından yararlanılıp yararlanılamayacağı tartışma konusudur.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın geçmiş tarihli bir özelgesinde, yurt dışındaki yapının hukuki niteliğinin o ülke mevzuatına göre sermaye şirketi olup olmadığının, o ülkedeki Türk büyükelçilikleri veya ticaret ataşeliklerinden alınacak vesikalarla

tevsik edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla %20 sahiplik payı hesaplanırken, iştirak yapısının hukuki formu titizlikle incelenmelidir.

1.5.3. Kur Farklarının Durumu

Yurt dışından döviz cinsinden elde edilen temettünün ilan edildiği tarih ile Türkiye'ye getirildiği tarih arasında oluşan kur farklarının istisna kapsamında olup olmadığı mükellefler arasında tereddüt yaratmaktadır. Danıştay kararları ve GİB özelgeleri, kâr payının şirket kayıtlarına intikal ettirildiği tarihteki kur üzerinden hesaplanan tutarın istisnaya konu edileceğini; bu tarihten sonra paranın Türkiye'ye getirilmesine kadar geçen sürede oluşan kur farkı gelirlerinin ise genel hükümlere göre vergilendirileceğini kabul etmektedir.



SONUÇ

Türkiye, uluslararası doğrudan yatırımların yönünü desteklemek ve yerli şirketlerin küresel operasyonlarından elde ettikleri likiditeyi ulusal finansal sisteme kazandırmak amacıyla mevzuat adımları atmaktadır. KVK 5/1-b maddesinde uzun yıllardır uygulanan sert ve kümülatif kurallar, küresel sermaye hareketlerinin yapısına uyum sağlamakta zorluk çıkartmaktaydı.

2023 yılında 7491 sayılı Kanun ile getirilen esneklik, 30 Nisan 2026'da yayımlanan 11257 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile daha geniş bir uygulama alanına kavuşmuştur. Sahiplik barajının %50'den %20'ye indirilmesi, Türk şirketlerinin azınlık hissesine sahip oldukları küresel girişimlerden gelen kazançlarını da yurtdışı iştirak kazanç istisnası kapsamına almıştır. İstisna oranının %80'e çıkarılması ise, yurt dışı kazançların Türkiye'ye çekilmesindeki vergi yükünü önemli ölçüde azaltmıştır.

Mükelleflerin bu yasal avantajdan yararlanırken, Gelir İdaresi'nin tevşik (belgelendirme) konusundaki kurallarına dikkat etmesi gerekmektedir. Kâr paylarının beyanname dönemine kadar Türkiye'deki banka hesaplarına fiilen aktarılması, transfer süreçlerinin doğru dekontlarla kayıt altına alınması ve iştiraklerin hukuki niteliğinin analizi, olası bir vergi incelemesindeki riskleri azaltacaktır. Yapılan bu son değişiklikler, Türk iş dünyasının sınır ötesi pazarlardaki faaliyetleri açısından rasyonel bir vergi politikası adımı olarak değerlendirilmektedir.





TÜRKİYE'DE KURULU NİTELİKLİ HİZMET MERKEZİ UYGULAMASI VE VERGİSEL AVANTAJLARI

GİRİŞ

Küresel ekonomide dijitalleşmenin hızlanması, sınır ötesi hizmet sunumunun yaygınlaşması ve çok uluslu şirket gruplarının organizasyon yapılarında yaşanan dönüşüm, son yıllarda "Shared Service Center (SSC)" ve "Regional Headquarters (RHQ)" modellerini uluslararası yatırımlar açısından önemli bir rekabet unsuru hâline getirmiştir. Finans, muhasebe, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, hukuk, satın alma, risk yönetimi, iç denetim ve benzeri destek fonksiyonlarının tek bir ülkede merkezileştirilerek grup şirketlerine buradan hizmet verilmesi, hem operasyonel verimlilik sağlamakta hem de ülkeler arasında nitelikli yatırım çekme yarışını hızlandırmaktadır. Bu nedenle birçok ülke, yalnızca üretim yatırımlarını değil, yüksek katma değer oluşturan hizmet faaliyetlerini de kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla özel vergi rejimleri ve yatırım teşvikleri geliştirmektedir.

Uluslararası uygulamalarda bölgesel hizmet merkezleri; yüksek nitelikli iş gücü istihdamı oluşturmaları, bilgi ve teknoloji transferini hızlandırması, döviz kazandırıcı hizmet ihracatını artırması ve uluslararası şirketlerin yönetim fonksiyonlarını ilgili ülkeye taşıması nedeniyle stratejik yatırımlar arasında değerlendirilmektedir. Özellikle Polonya, Macaristan, İrlanda, Hollanda, Birleşik Arap Emirlikleri ve Singapur gibi ülkeler, uzun yıllardır uyguladıkları vergi teşvikleri ve yatırım

politikaları sayesinde çok uluslu şirketlerin bölgesel yönetim ve hizmet merkezleri açısından önemli çekim merkezleri hâline gelmiştir.

Türkiye'de ise bugüne kadar hizmet ihracatını teşvik eden çeşitli vergi düzenlemeleri bulunmakla birlikte, doğrudan çok uluslu şirket gruplarının bölgesel yönetim ve koordinasyon fonksiyonlarını Türkiye'ye taşımaya hedefleyen, bu kapsamda faaliyet gösterecek şirketleri ve bu şirketlerde istihdam edilecek nitelikli personeli birlikte teşvik eden bütüncül bir hukuki düzenleme mevcut değildi. Bu nedenle Türkiye, sahip olduğu coğrafi konum, gelişmiş insan kaynağı ve bölgesel erişim avantajlarına rağmen uluslararası hizmet merkezi yatırımlarından arzu edilen ölçüde pay alamamıştır.

04.06.2026 tarihli ve 32920 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7582 sayılı Kanun ile bu alanda önemli bir düzenleme gerçekleştirilmiştir. Kanunla, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na "nitelikli hizmet merkezi" ve "nitelikli hizmet personeli" kavramları eklenmiş; buna paralel olarak Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle söz konusu merkezlerde yürütülen faaliyetler ile bu faaliyetleri yerine getiren personele yönelik kapsamlı vergi teşvikleri ihdas edilmiştir. Böylece Türkiye'nin, uluslararası şirket gruplarının bölgesel hizmet ve yönetim merkezi olarak konumlandırılması yönünde önemli bir hukuki altyapı oluşturulmuştur.

Bu çalışmada, öncelikle dünyadaki bölgesel hizmet merkezi uygulamalarına kısaca değinilecek, ardından 7582 sayılı Kanun ile getirilen yeni sistem ayrıntılı olarak incelenecek; nitelikli hizmet merkezi ve nitelikli hizmet personeli kavramları açıklanacak, sağlanan gelir vergisi, damga vergisi ve kurumlar vergisi teşvikleri değerlendirilecek, uygulamadan yararlanma şartları ile düzenlemenin vergi planlaması açısından doğuracağı sonuçlar ve uygulamada karşılaşılabilecek muhtemel hukuki ve vergisel sorunlar ele alınacaktır.

1. DÜNYADA SHARED SERVICE CENTER (SSC) VE REGIONAL HEADQUARTERS (RHQ) UYGULAMALARI

Küreselleşme, dijitalleşme ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, çok uluslu şirketlerin organizasyon yapılarında önemli değişikliklere yol açmıştır. Geçmişte her ülkede ayrı ayrı yürütülen muhasebe, finans, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, hukuk, satın alma, iç denetim ve benzeri destek fonksiyonları, günümüzde giderek tek bir merkezden yönetilmeye başlanmıştır. Bu dönüşüm sonucunda ortaya çıkan **Shared Service Center (SSC)** ve **Regional Headquarters (RHQ)** modelleri, uluslararası şirketlerin operasyonel verimliliklerini artıran en önemli organizasyon yapılarından biri hâline gelmiştir.

Shared Service Center (Paylaşımlı Hizmet Merkezi), aynı şirket grubuna bağlı farklı ülkelerde faaliyet

gösteren şirketlere muhasebe, finans, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, satın alma, müşteri hizmetleri, veri analizi, hukuk ve benzeri operasyonel destek hizmetlerinin tek merkezden sunulduğu organizasyon yapısını ifade etmektedir. Bu model sayesinde mükerrer organizasyonların ortadan kaldırılması, süreçlerin standartlaştırılması, operasyon maliyetlerinin azaltılması ve hizmet kalitesinin artırılması mümkün olmaktadır.

Buna karşılık **Regional Headquarters (Bölgesel Yönetim Merkezi)** modeli ise yalnızca operasyonel destek hizmetleri sunan bir yapı olmayıp, belirli bir coğrafi bölgedeki grup şirketlerinin yönetim, koordinasyon ve stratejik karar alma fonksiyonlarının tek merkezde toplandığı daha kapsamlı bir organizasyon modelidir. Bölgesel yönetim merkezleri; stratejik yönetim, finansal planlama, bütçeleme, risk yönetimi, hukuk koordinasyonu, insan kaynakları politikalarının belirlenmesi, tedarik zinciri yönetimi ve yatırım kararlarının koordinasyonu gibi üst düzey yönetim fonksiyonlarını yerine getirmektedir.

Son yıllarda SSC ve RHQ modellerinin yaygınlaşmasının temel nedenleri arasında; dijital altyapının gelişmesi, uzaktan çalışma modellerinin yaygınlaşması, nitelikli insan kaynağına erişimin kolaylaşması ve hizmet faaliyetlerinin fiziki üretim yatırımlarına göre çok daha düşük sermaye yatırımı gerektirmesi bulunmaktadır. Bunun yanında çok uluslu şirketler açısından aynı hizmetlerin her ülkede ayrı organizasyonlar tarafından yürütülmesi yerine tek merkezden sunulması önemli ölçek ekonomileri yaratmakta; süreçlerin standardizasyonunu sağlamak ve kurumsal yönetim kalitesini artırmaktadır.

Bu gelişmeler, ülkeler arasında yalnızca üretim yatırımlarını çekmeye yönelik değil, aynı zamanda yüksek katma değer oluşturan hizmet faa-

liyetlerini kendi ülkelerine yönlendirmeye yönelik yoğun bir rekabet ortamı oluşturmıştır. Günümüzde birçok ülke, bölgesel hizmet merkezlerinin kurulmasını teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi avantajları, ücret vergisi teşvikleri, yatırım destekleri, nitelikli yabancı iş gücünün istihdamını kolaylaştıran göç politikaları ve idari kolaylıklar sağlamaktadır. Böylece yalnızca doğrudan yabancı yatırım çekilmesi değil, yüksek nitelikli istihdamın artırılması, döviz kazandırıcı hizmet ihracatının geliştirilmesi ve uluslararası şirketlerin karar alma mekanizmalarının ilgili ülkeye taşınması hedeflenmektedir.

Günümüzde SSC ve RHQ yatırımları yalnızca vergisel avantajlarla açıklanabilecek yapılar olmaktan çıkmış; nitelikli iş gücü, teknolojik altyapı, hukuki öngörülebilirlik, uluslararası ulaşım imkânları, finansal sistemin gelişmişliği ve yatırım ortamının kalitesi gibi çok sayıda faktörün birlikte değerlendirildiği stratejik yatırımlar hâline gelmiştir. Bu çerçevede 7582 sayılı Kanun ile getirilen "Nitelikli Hizmet Merkezi" modeli, Türkiye'nin de küresel hizmet merkezi rekabetine dâhil olma iradesini ortaya koyan önemli bir politika değişikliği olarak değerlendirilebilir.



2. 7582 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN NİTELİKLİ HİZMET MERKEZİ UYGULAMASI

7582 sayılı Kanun ile ilk kez Türk hukukunda "nitelikli hizmet merkezi" modeli açık bir yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur. Bu kapsamda yalnızca yeni bir vergi teşviki ihdas edilmemiş; aynı zamanda çok uluslu şirket gruplarının bölgesel yönetim ve paylaşımlı hizmet faaliyetlerini Türkiye'de yürütmelerini hedefleyen yeni bir yatırım modeli oluşturulmuştur.

Kanun ile birbirini tamamlayan üç temel düzenleme hayata geçirilmiştir. Bunlardan ilki, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nda yapılan değişiklikle "nitelikli hizmet merkezi" ve "nitelikli hizmet personeli" kavramlarının Türk hukukuna kazandırılmasıdır. Böylece bu faaliyetlerin hangi şirketler tarafından yürütülebileceği ve hangi personelin teşviklerden yararlanabileceği ilk kez kanuni düzeyde tanımlanmıştır.

İkinci olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesine eklenen düzenleme ile nitelikli hizmet merkezlerinde doğrudan hizmet faaliyetlerini yerine getiren personele ödenen ücretlerin belirli bir kısmı gelir vergisi ve damga vergisinden istisna edilmiştir. Böylece yalnızca yatırımın kendisi değil, bu yatırımların en önemli unsuru olan yüksek nitelikli insan kaynağının Türkiye'de istihdam edilmesi de doğrudan desteklenmiştir.

Üçüncü olarak ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine eklenen yeni bent ile nitelikli hizmet merkezlerinin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri yurt dışı kaynaklı kazançların büyük ölçüde kurumlar vergisi matrahı dışında bırakılması öngörülmüştür. Böylece yatırımcı

şirket bakımından da uluslararası ölçekte rekabetçi bir vergileme rejimi oluşturulmuştur.

Bu üç düzenleme birlikte değerlendirildiğinde, Kanun'un yalnızca vergi yükünü azaltmayı amaçlayan klasik bir teşvik düzenlemesi olmadığı görülmektedir. Aksine düzenleme; yatırımcı şirketi, nitelikli çalışanı ve yurt dışına sunulan hizmet faaliyetlerini aynı sistem içerisinde destekleyen bütüncül bir teşvik mekanizması şeklinde kurgulanmıştır.

Sistemin dikkat çeken bir diğer yönü ise teşviklerin doğrudan ekonomik faaliyet ve döviz kazandırıcı hizmet üretimine bağlanmış olmasıdır. Nitelikli hizmet merkezi statüsünden yararlanabilmek için hizmetlerin en az üç ülkede faaliyet gösteren şirket grubuna sunulması, yıllık hasılatın en az %80'inin yurt dışındaki ilişkili şirketlerden elde edilmesi ve kurumlar vergisi indirimi uygulanacak kazancın belirlenen süre içerisinde Türkiye'ye transfer edilmesi şartları öngörülmüştür. Böylece teşvikler yalnızca şekli koşullara değil, gerçek ekonomik faaliyetlerin Türkiye'de yürütülmesine bağlanmıştır.



Bu yaklaşım, son yıllarda OECD tarafından geliştirilen ve uluslararası vergi sisteminde giderek önem kazanan "ekonomik varlık (economic substance)" anlayışıyla da uyum göstermektedir. Nitekim OECD'nin Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesi kapsamında geliştirilen ilkeler, vergi avantajlarının gerçek ekonomik faaliyet, nitelikli istihdam ve katma değer oluşturan fonksiyonlarla desteklenmesini esas almaktadır. 7582 sayılı Kanun'da benimsenen model de teşviklerin yalnızca Türkiye'de fiilen yürütülen hizmet faaliyetleri bakımından uygulanmasını öngörerek bu uluslararası yaklaşımla büyük ölçüde paralellik göstermektedir.

2.1. Nitelikli Hizmet Merkezi Kavramı

7582 sayılı Kanun ile 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na eklenen düzenleme, Türk hukukunda ilk kez "nitelikli hizmet merkezi" kavramını tanımlamıştır. Böylece daha önce herhangi bir kanuni dayanağı bulunmayan bölgesel hizmet merkezi modeli, açık bir hukuki statüye kavuşturulmuştur.

Kanuna göre nitelikli hizmet merkezi; **en az üç farklı ülkede aktif faaliyet gösteren ilişkili şirketlere veya şirketler topluluğuna**, maddede sayılan hizmetleri sunmak üzere kurulan ve **yıllık hasılatının en az %80'ini yurt dışındaki ilişkili şirketlerden elde eden sermaye şirketi** olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım incelendiğinde, kanun koyucunun nitelikli hizmet merkezi statüsünü belirli ölçekte uluslararası faaliyet gösteren şirket gruplarıyla sınırlandırdığı görülmektedir.

Düzenlemede dikkat çeken ilk şart, hizmet verilen şirket grubunun **en az üç farklı ülkede aktif faaliyet göstermesidir**. Kanun metninde "aktif faaliyet" kavramına ilişkin özel bir tanım yapılmamış olmakla birlikte, bu şartın amacının yalnızca yurt dışında tek bir iştirak veya bağlı ortaklığı bulunan

şirketleri değil, gerçekten uluslararası ölçekte faaliyet gösteren çok uluslu şirket gruplarını teşvik kapsamına almak olduğu değerlendirilebilir. Bu yönüyle düzenleme, klasik hizmet ihracatı faaliyetlerinden ziyade bölgesel koordinasyon ve yönetim fonksiyonlarının Türkiye'de yürütülmesini hedeflemektedir.

İkinci temel kriter ise, merkezin **yıllık hasılatının en az %80'inin yurt dışındaki ilişkili şirketlerden elde edilmesi** şartıdır. Bu oran, nitelikli hizmet merkezlerinin esas faaliyet konusunun grup içi uluslararası hizmet sunumu olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Başka bir ifadeyle, teşviklerden yararlanacak şirketlerin ağırlıklı olarak Türkiye iç pazarına hizmet veren şirketler değil, yurt dışındaki grup şirketlerine hizmet ihraç eden yapılar olması öngörülmüştür. Böylece sağlanan vergisel avantajların doğrudan döviz kazandırıcı faaliyetlere yönlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu noktada "ilişkili şirket" kavramının uygulamada önem kazanacağı açıktır. 4875 sayılı Kanun'da bu kavrama ilişkin özel bir tanım bulunmamaktadır. Dolayısıyla uygulamada, ilişkili kişi veya ilişkili şirket tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümleri ile bu alandaki ikincil düzenlemelerin dikkate alınması beklenmektedir. Ancak bu hususun yayımlanacak uygulama tebliği veya ikincil düzenlemelerle açık şekilde belirlenmesi, uygulama birliği açısından yararlı olacaktır.

Kanunda nitelikli hizmet merkezleri tarafından sunulabilecek faaliyetler de sayılmıştır. Bunlar arasında finansal danışmanlık, stratejik yönetim, risk yönetimi, nakit ve likidite yönetimi, finansal raporlama, uluslararası muhasebe, bağımsız denetim koordinasyonu, dijital dönüşüm, teknoloji danışmanlığı, hukuk danışmanlığı, marka yönetimi, insan kaynakları yönetimi, satış sonrası hizmetler, teknik destek,

araştırma-geliştirme koordinasyonu, dış tedarik yönetimi ile laboratuvar ve test hizmetleri yer almaktadır.

Söz konusu faaliyetlerin ortak özelliği, doğrudan üretim faaliyeti niteliğinde olmayıp bilgiye, uzmanlığa ve yüksek katma değere dayalı profesyonel hizmetlerden oluşmalarıdır. Bu durum, düzenlemenin temel amacının düşük maliyetli operasyonların Türkiye'ye taşınması değil; karar alma süreçlerinin, uzmanlık gerektiren fonksiyonların ve yüksek katma değer oluşturan hizmet faaliyetlerinin Türkiye'de yürütülmesini teşvik etmek olduğunu göstermektedir.

2.2. Nitelikli Hizmet Personeli

7582 sayılı Kanun ile yalnızca nitelikli hizmet merkezleri tanımlanmamış, aynı zamanda bu merkezlerde görev yapan ve vergisel teşviklerden yararlanabilecek **"nitelikli hizmet personeli"** kavramı da ilk defa Türk hukukunda düzenlenmiştir. Böylece kanun koyucu, yatırım teşviklerini yalnızca sermaye şirketlerine değil, bu şirketlerde istihdam edilen yüksek nitelikli iş gücüne de yöneltmiştir.

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nda yapılan düzenlemeye göre nitelikli hizmet personeli; nitelikli hizmet merkezlerinde yürütülen faaliyetleri **doğrudan ifa eden**, buna karşılık **destek personeli kapsamında değerlendirilmeyen** çalışanlardan oluşmaktadır. Kanun koyucunun bu tanımı tercih etmesi, vergisel teşviklerin yalnızca yüksek katma değer üreten hizmet faaliyetlerinde görev alan personele özgülenmek istendiğini göstermektedir.

Kanunda dikkat çeken hususlardan biri, nitelikli hizmet personelinin kapsamının ayrıntılı şekilde belirlenmemesi, buna karşılık destek personelinin açıkça kapsam dışında bırakılmasıdır. Ancak "doğrudan hizmeti ifa etme" ve "destek personeli" kavramlarının

sınırları kanunda tanımlanmadığından, uygulamada önemli yorum farklılıklarının ortaya çıkması muhtemeldir.

Kanaatimizce "doğrudan hizmeti ifa eden personel" ifadesi, nitelikli hizmet merkezinin sunduğu profesyonel hizmetin üretilmesine fiilen katkı sağlayan çalışanlar olarak değerlendirilmelidir. Başka bir ifadeyle, müşteriye veya yurt dışındaki grup şirketlerine sunulan hizmetin asli unsurunu oluşturan faaliyetleri yerine getiren personelin bu kapsamda kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede; finans uzmanları, mali analiz ve raporlama uzmanları, uluslararası muhasebe uzmanları, vergi danışmanları, hukuk müşavirleri, bilgi teknolojileri uzmanları, yazılım geliştiriciler, veri analistleri, yapay zekâ mühendisleri, siber güvenlik uzmanları, strateji danışmanları, risk yönetimi uzmanları, satın alma yöneticileri, tedarik zinciri uzmanları, marka yöneticileri, insan kaynakları danışmanları, teknik destek uzmanları, laboratuvar uzmanları, test mühendisleri ve Ar-Ge koordinasyonunda görev yapan uzman personelin, yürüttükleri faaliyetin niteliğine göre nitelikli hizmet personeli kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Buna karşılık, şirket faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olmakla birlikte doğrudan hizmet üretimine katkı sağlamayan sekreteryar, idari işler, arşiv, güvenlik, temizlik, servis, şoförlük, resepsiyon, bina yönetimi, yemekhane, bakım-onarım ve benzeri yardımcı hizmetlerde çalışan personelin ise destek personeli kapsamında değerlendirilmesi daha isabetli görünmektedir.

3. NİTELİKLİ HİZMET MERKEZLERİNE SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

7582 sayılı Kanun'un en önemli yeniliklerinden biri, nitelikli hizmet merkezlerinin yalnızca hukuki statüsünü

belirlemekle yetinmeyerek, bu merkezlerin yatırım kararlarını doğrudan etkileyebilecek kapsamlı vergisel teşvikler öngörmesidir. Düzenleme ile hem bu merkezlerde çalışan nitelikli personelin ücretleri hem de merkezlerin yurt dışına sundukları hizmetlerden elde ettikleri kazançlar bakımından önemli vergi avantajları getirilmiştir.

Kanun koyucu böylece, bölgesel hizmet merkezi yatırımlarının en önemli iki maliyet unsurunu oluşturan **iş gücü maliyeti** ile **kurumsal vergi yükünü** birlikte azaltmayı amaçlamıştır. Bu yaklaşım, uluslararası uygulamalarda da sıklıkla tercih edilen ve yatırımcıların kuruluş yeri seçiminde belirleyici rol oynayan teşvik politikalarıyla paralellik göstermektedir.

3.1. Gelir Vergisi ve Damga Vergisi İstisnası

7582 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 23.maddesine eklenen bent uyarınca, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerinde çalışan **nitelikli hizmet personeline** ödenen ücretlerin belirli bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Düzenlemeye göre istisna, ücretin tamamına değil, **brüt asgari ücretin belirli katlarını aşmayan kısmına** uygulanmaktadır. Buna göre;

- Genel uygulamada, ücretin **brüt asgari ücretin üç katına kadar olan kısmı** gelir vergisinden istisnadır.
- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren ve katılımcı belgesine sahip nitelikli hizmet merkezlerinde bu sınır **brüt asgari ücretin beş katı** olarak uygulanacaktır.
- Ayrıca, 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan ve Cumhurbaşkanınca yabancı yatırım yoğunluğu dikkate alınarak belirlenen endüstri bölgelerinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezleri

bakımından da istisna tutarı **brüt asgari ücretin beş katına** kadar yükselmektedir.

Dolayısıyla kanun koyucu, yüksek katma değerli yatırımların belirli yatırım bölgelerinde yoğunlaşmasını sağlamak amacıyla bölgesel farklılaştırmaya dayalı bir teşvik sistemi benimsemiştir.

İstisnanın kapsamına yalnızca gelir vergisi değil, aynı zamanda damga vergisi de dâhil edilmiştir. Böylece istisna kapsamında kalan ücretler üzerinden damga vergisi de hesaplanmayacaktır. Ücret üzerindeki iki temel mali yükün birlikte kaldırılması, özellikle yüksek ücretli uzman personelin istihdam maliyetini önemli ölçüde azaltmaktadır.

Düzenlemenin dikkat çeken yönlerinden biri de, **teşvikin yalnızca nitelikli hizmet personeline uygulanmasıdır**. Dolayısıyla aynı işyerinde çalışan bütün personel bu avantajdan yararlanamayacaktır. Daha önce de açıklandığı üzere, doğrudan hizmet üretiminde görev almayan destek personeli kapsam dışında kalmaktadır. Bu nedenle şirketlerin istisnayı uygularken personelin görev tanımlarını ve fiilen yürüttüğü faaliyetleri dikkatle değerlendirmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan istisna yalnızca belirli bir ücret tutarına kadar uygulanmaktadır. Ücretin istisna sınırını aşan kısmı ise genel esaslar çerçevesinde gelir vergisine tabi olacaktır. Bu yönüyle düzenleme, yüksek gelir grubundaki çalışanların ücretlerinin tamamen vergiden istisna edilmesini değil, belirli bir seviyeye kadar vergisel destek sağlanmasını amaçlamaktadır.

3.2. Kurumlar Vergisi İndirimi

7582 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendi uyarınca, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerinin, **münhası-**

ran bu faaliyetleri kapsamında yurt dışından elde ettikleri kazançların %95'i, belirli şartların sağlanması hâlinde kurum kazancından indirilebilecektir. İstanbul Finans Merkezi Bölgesi'nde katılımcı belgesi alarak faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezleri ile 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan ve Cumhurbaşkanınca uygun görülen endüstri bölgelerinde faaliyet gösteren kurumlar bakımından ise bu oran **%100** olarak uygulanacaktır.

Düzenleme, teknik olarak bir **kurumlar vergisi istisnası** değil, kurum kazancından indirilebilen özel bir **vergi matrahı indirimi** niteliğindedir. Bununla birlikte ekonomik sonucu itibarıyla, nitelikli hizmet merkezlerinin faaliyet kazançları üzerinde son derece düşük bir efektif kurumlar vergisi yükü oluşmasını sağlamaktadır.

Örneğin genel kurumlar vergisi oranının %25 olduğu varsayımında, 100 birim kazanç elde eden bir nitelikli hizmet merkezinde bu kazancın 95 birimi kurum kazancından indirilecek, yalnızca kalan 5 birim üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Bu durumda ödenecek vergi 1,25 birim olacak; başka bir ifadeyle efektif kurumlar vergisi yükü yaklaşık **%1,25** seviyesine düşecektir. İstanbul Finans Merkezi veya Kanun kapsamında belirlenen endüstri bölgelerinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezleri bakımından ise indirim oranının %100 olması nedeniyle, şartların sağlanması hâlinde söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar fiilen kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak indirimden yararlanılabilmesi belirli şartlara bağlanmıştır. Bunlardan ilki, indirime konu kazancın **münhasıran nitelikli hizmet merkezi faaliyetlerinden elde edilmiş olmasıdır**. Dolayısıyla şirket bünyesinde yürütülen diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar bu indirim kapsamına girmeyecektir. Bu kapsamda mevduat faizleri, repo gelirleri, iştirak kazançları, gayrimenkul satış kazançları veya

benzeri pasif nitelikteki gelirlerin teşvik kapsamında değerlendirilmesi mümkün görünmemektedir. Aynı şekilde, nitelikli hizmet faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilemeyen gelir unsurlarının da indirim hesabına dâhil edilmemesi gerekecektir. Bu nedenle nitelikli hizmet merkezlerinin muhasebe sistemlerinde, teşvik kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen gelir ve giderleri diğer faaliyetlerden ayrı şekilde izlemeleri büyük önem taşımaktadır.

İndirimin uygulanabilmesi için aranan ikinci önemli şart ise, indirime konu kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesidir. Kanun koyucunun bu şartı öngörmesindeki temel amaç, yalnızca hizmet ihracatını teşvik etmek değil, aynı zamanda ülkeye döviz girişini artırmaktır. Böylece teşvik mekanizması doğrudan ödemeler dengesi ve cari işlemler hesabına katkı sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.

İndirim hakkı, nitelikli hizmet merkezinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere **yirmi hesap dönemi boyunca** uygulanabilecektir. Böylece yatırımcılara uzun vadeli bir vergisel öngörülebirlilik sağlanırken, teşvikin süresiz bir vergi avantajına dönüşmesinin de önüne geçilmiştir. Bu süre, uluslararası yatırım kararları bakımından makul bir planlama dönemi sunmakta ve yatırımcıların uzun vadeli finansal projeksiyon yapabilmelerine imkân tanımaktadır.

Öte yandan, kurumlar vergisi indirimi uygulanırken transfer fiyatlandırması hükümlerinin göz ardı edilmesi mümkün değildir. Nitelikli hizmet merkezlerinin grup şirketlerine sundukları tüm hizmetlerin emsallere uygunluk ilkesine göre fiyatlandırılması gerekmektedir. Dolayısıyla teşvik, transfer fiyatlandırması kurallarını ortadan kaldırmamakta; aksine emsallere uygun olarak belirlenen hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan kazançlara uy-

gulanmaktadır. Bu nedenle hizmet bedellerinin belirlenmesinde fonksiyon, risk ve varlık analizlerinin doğru yapılması ve transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin eksiksiz yerine getirilmesi önem taşımaktadır.

3.3. İstanbul Finans Merkezi ve Endüstri Bölgelerinde Sağlanan İlave Avantajlar

7582 sayılı Kanun ile getirilen teşvik sisteminde dikkat çeken hususlardan biri, belirli yatırım bölgelerinde faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezlerine ilave vergisel avantajlar tanınmasıdır. Kanun koyucu, genel uygulamada nitelikli hizmet merkezlerinin yurt dışından elde ettikleri kazançların %95'inin kurum kazancından indirilebilmesini öngörmüşken, **İstanbul Finans Merkezi Bölgesi**'nde katılımcı belgesi alarak faaliyet gösteren kurumlar ile 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan ve Cumhurbaşkanınca yabancı yatırım yoğunluğu dikkate alınarak belirlenen endüstri bölgelerinde faaliyet gösteren kurumlar bakımından bu oranı **%100** olarak belirlemiştir. Aynı şekilde, bu bölgelerde çalışan nitelikli hizmet personeline uygulanacak gelir vergisi istisnası da brüt asgari ücretin üç katı yerine **beş katına** kadar yükseltmiştir.

Bununla birlikte, İstanbul Finans Merkezi veya belirlenen endüstri bölgelerinde faaliyet göstermek tek başına ilave teşviklerden yararlanmak için yeterli değildir. Şirketlerin aynı zamanda 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında **nitelikli hizmet merkezi** niteliğini taşıması, ilgili mevzuatta öngörülen diğer şartları sağlaması ve İstanbul Finans Merkezi bakımından ayrıca katılımcı belgesine sahip olması gerekmektedir. Dolayısıyla bölgesel teşvikler, nitelikli hizmet merkezi rejiminin yerine geçen bağımsız bir uygulama değil; bu rejimi tamamlayan ve belirli bölgelerde daha güçlü teşvik sağlayan özel bir mekanizma niteliğindedir.

SONUÇ

7582 sayılı Kanun ile Türk vergi mevzuatına kazandırılan **nitelikli hizmet merkezi** modeli, yalnızca yeni bir vergi teşviki olarak değil, Türkiye'nin uluslararası doğrudan yatırım politikalarında önemli bir paradigma değişikliği olarak değerlendirilmelidir. Düzenleme ile ilk kez çok uluslu şirket gruplarının bölgesel yönetim, koordinasyon ve paylaşımlı hizmet fonksiyonlarını Türkiye'de yürütmelelerini teşvik eden, hukuki statü ile vergisel avantajları birlikte kurgulayan bütüncül bir sistem oluşturulmuştur.

Kanunun en önemli yeniliklerinden biri, yatırım teşviklerini yalnızca şirketlere yönelik kurumlar vergisi avantajlarıyla sınırlı tutmaması; aynı zamanda yüksek katma değerli hizmet üretiminde görev alan nitelikli personelin ücretlerini de gelir vergisi ve damga vergisi bakımından desteklemesidir. Böylece uluslararası yatırım kararlarında belirleyici olan iki temel maliyet unsuru olan **kurumsal vergi yükü** ile **nitelikli iş gücü maliyeti** eş zamanlı olarak azaltılmıştır.

Özellikle nitelikli hizmet merkezlerinin yurt dışından elde ettikleri kazançların %95'inin kurum kazancından indirilebilmesi, İstanbul Finans Merkezi ile belirli endüstri bölgelerinde ise bu oranın %100'e kadar çıkabilmesi, Türkiye'nin uluslararası hizmet merkezi yatırımları bakımından rekabet gücünü önemli ölçüde artırabilecek niteliktedir. Bunun yanında ücretlere ilişkin gelir vergisi ve damga vergisi istisnaları da yüksek nitelikli uzman personelin Türkiye'de istihdam edilmesini teşvik eden önemli bir araç olarak öne çıkmaktadır.

Bununla birlikte, vergi teşviklerinin tek başına yatırım kararlarını belirlemeye yeterli olmadığı da göz ardı edilmemelidir. Günümüzde çok uluslu şirketler bölgesel hizmet merkezle-

rini konumlandırırken; hukuki güvenlik, öngörülebilir vergi sistemi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ağı, nitelikli iş gücüne erişim, dijital altyapı, finansal sistemin gelişmişliği, çalışma izni süreçleri ve siyasi-ekonomik istikrar gibi birçok faktörü birlikte değerlendirmektedir. Dolayısıyla 7582 sayılı Kanun ile getirilen avantajların beklenen etkiyi oluşturabilmesi, yatırım ortamını güçlendiren tamamlayıcı politikalarla desteklenmesine bağlıdır.

7582 sayılı Kanun'un en önemli yönü, Türkiye'nin klasik üretim yatırımlarını teşvik eden yaklaşımını yüksek katma değerli hizmet faaliyetlerini de kapsayacak şekilde genişletmiş olmasıdır. Düzenleme, yalnızca hizmet ihracatını artırmayı değil; çok uluslu şirketlerin yönetim, koordinasyon, finans, teknoloji, hukuk, insan kaynakları ve benzeri stratejik fonksiyonlarının Türkiye'de yürütülmesini hedeflemektedir. Bu yönüyle nitelikli hizmet merkezi modeli, Türkiye'nin küresel değer zincirleri içerisindeki konumunu güçlendirebilecek, nitelikli istihdamı artırabilecek ve döviz kazandırıcı hizmet faaliyetlerini destekleyebilecek önemli bir yatırım politikası aracı niteliği taşımaktadır.

Sonuç olarak, 7582 sayılı Kanun ile oluşturulan sistem Türkiye açısından önemli bir fırsat sunmaktadır. Ancak bu fırsatın somut yatırımlara dönüşebilmesi; açık ve öngörülebilir bir uygulama çerçevesinin oluşturulmasına, yatırımcı güveninin güçlendirilmesine, uluslararası vergi standartlarıyla uyumlu bir idari yaklaşımın benimsenmesine ve Türkiye'nin sahip olduğu coğrafi, beşeri ve teknolojik avantajların etkin şekilde kullanılmasına bağlıdır. Bu unsurların bir araya gelmesi hâlinde Türkiye'nin, Avrupa, Orta Doğu, Orta Asya ve Afrika'yı kapsayan geniş bir coğrafya bakımından bölgesel hizmet ve yönetim merkezi olarak öne çıkması mümkün olabilecektir.



7582 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÜRETİM VE ZİRAİ FAALİYET KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

GİRİŞ

Kurumlar vergisinde belirli faaliyetlerden elde edilen kazançların farklı esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi, ekonomik ve sektörel politikaların vergi sistemi aracılığıyla desteklenmesinde başvurulan önemli yöntemlerden biridir. Bu kapsamda üretim faaliyetlerinin teşvik edilmesi amacıyla kurumlar vergisi oranında indirim uygulanmasına ilişkin düzenlemeler uzun süredir vergi mevzuatında yer almakta olup, söz konusu teşvik mekanizmasının kapsamı ve uygulama esasları zaman içerisinde çeşitli değişikliklere konu olmuştur.

7582 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler, üretim ve zirai faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi bakımından dikkat çekici değişiklikler içermektedir. Özellikle üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara yönelik mevcut teşvik sisteminde önemli bir revizyona gidilmiş, uygulamanın kapsamı ve sağladığı vergisel avantaj yeniden yapılandırılmıştır.

Diğer taraftan, zirai faaliyetlerden elde edilen kazançlar bakımından mevcut düzenlemelerde kurumlar vergisi oranına ilişkin herhangi bir ayrıcalıklı uygulama veya vergisel avantaj öngörülmemektedir. Yapılan düzenleme ile birlikte tarım sektöründe faaliyet gösteren kurumlar açısından da yeni bir vergisel teşvik mekanizması ihdas

edilmiştir. Bu yönüyle değişiklik, yalnızca üretim faaliyetlerine yönelik mevcut teşvik sistemini yeniden şekillendirmekle kalmamakta, aynı zamanda zirai faaliyet kazançlarının vergilendirilmesinde de önemli bir dönüşümü beraberinde getirmektedir.

Bu çalışmada, üretim ve zirai faaliyet kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi uygulamasında yapılan değişiklikler önceki ve yeni düzenlemeler çerçevesinde ele alınacak; değişikliklerin kapsamı, uygulama esasları ve mükellefler açısından doğurabileceği sonuçlar değerlendirilecektir.



1. 7582 SAYILI KANUN ÖNCESİNDE ÜRETİM VE ZİRAİ FAALİYET KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Üretim faaliyetlerinin vergi politikası yoluyla desteklenmesi amacıyla kurumlar vergisi oranında indirim uygulanmasına ilişkin düzenleme, ilk olarak 7351 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine eklenen sekizinci fıkra ile vergi mevzuatına dahil edilmiştir. Söz konusu düzenleme ile 01.01.2022 tarihinden itibaren sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, genel kurumlar vergisi oranına göre 1 puan indirimli uygulanmaktadır. Düzenlemenin temel amacı, üretim faaliyetlerinin teşvik edilmesi, sanayi yatırımlarının desteklenmesi ve üretim yapan işletmelerin rekabet gücünün artırılması suretiyle ekonomik büyümeye katkı sağlanmasıdır.

Bununla birlikte, indirimli oranın uygulanması bakımından çeşitli sınırlamalar da öngörülmüştü. Öncelikle vergi avantajı, kurumun tüm kazançlarına değil, yalnızca üretim faaliyetinden kaynaklanan kazançlara uygulanmaktaydı. Bu nedenle üretim faaliyeti yanında ticaret, hizmet, finansman veya benzeri faaliyetlerden de gelir

elde eden mükelleflerin, üretim faaliyetine isabet eden kazancı diğer kazanç unsurlarından ayırtırmaları gerekmektedir.

Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara sağlanan vergi avantajının yalnızca 1 puanlık kurumlar vergisi indirimi ile sınırlı olması, uygulamanın etkinliğini önemli ölçüde azaltmıştır. Zira indirimden yararlanabilmek için üretim faaliyetinden elde edilen kazancın diğer faaliyetlerden ayırtılması, müşterek giderler ile ortak kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanların belirli esaslar çerçevesinde dağıtılması ve buna bağlı hesaplamaların yapılması gerekmektedir. Söz konusu işlemler, özellikle üretim faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerde de bulunan mükellefler açısından ilave iş yükü ve uyum maliyetine neden olmuş; buna karşılık sağlanan vergisel avantajın yalnızca 1 puanlık indirimle sınırlı kalması, uygulamanın mükellefler nezdindeki etkinliğini azaltan unsurlardan biri olmuştur. Bu durum, üretim faaliyetlerine yönelik vergisel teşvikin daha etkin ve uygulanabilir bir yapıya kavuşturulması ihtiyacını da beraberinde getirmiştir.

Diğer taraftan, zirai üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar bakımından kurumlar vergisi oranına ilişkin herhangi bir farklılaştırmaya gidilmemiş, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar genel kurumlar vergisi oranı üzerinden vergilendirilmiştir. Tarım sektörünün ekonomik ve stratejik önemine rağmen, kurumlar vergisi uygulamasında zirai üretim faaliyetlerine özgü oran bazlı bir teşvik mekanizmasına yer verilmemiş; bu yönüyle üretim ve zirai faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde farklı bir yaklaşım benimsenmiştir.

2. 7582 SAYILI KANUN SONRASINDA ÜRETİM VE ZİRAİ FAALİYET KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

7582 sayılı Kanun ile kurumlar vergisi uygulamasında üretim ve zirai faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. Düzenleme ile bir taraftan üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara yönelik mevcut teşvik sistemi yeniden yapılandırılmış, diğer taraftan ise daha önce kurumlar vergisi oranı bakımından herhangi bir vergisel avantajdan yararlanmayan zirai faaliyet kazançları da bu kapsamda değerlendirilmiştir. Böylece üretim ve tarım sektörlerine yönelik vergisel teşviklerin kapsamı genişletilmiş ve her iki faaliyet türü bakımından daha bütüncül bir vergileme yaklaşımı benimsenmiştir.

Yapılan düzenlemeyle birlikte, 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere üretim ve zirai faaliyetlerden elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı %12,5 olarak belirlenmiştir. Böylece üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar bakımından daha önce uygulanan 1 puanlık kurumlar vergisi indirimi uygulamasına son verilmiş; zirai faaliyet kazançları ise ilk kez bu kapsamda indirimli oranda vergilendirilmeye başlanmıştır.

Düzenlemenin dikkat çeken yönlerinden biri, üretim ve zirai faaliyet kazançlarının aynı vergi oranına tabi tutulmasıdır. Böylece üretim ve tarım sektörleri bakımından kurumlar vergisi oranı yönünden ortak bir vergileme rejimi oluşturulmuş; önceki uygulamada bulunan farklılık büyük ölçüde ortadan kaldırılmıştır.

Söz konusu düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, 4 Temmuz 2026 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel

Tebliği (Seri No: 26) ile açıklanmıştır. Ayrıca, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan ve 1 puanlık indirim esasına göre oluşturulan örnekler, %12,5 kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak güncellenmiştir.

7582 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler, yalnızca kurumlar vergisi oranında yapılan değişiklikten ibaret olmayıp, indirimin kapsamı, uygulanma şartları ve yararlanabilecek mükellefler bakımından da önemli yenilikler içermektedir.

2.1. Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin Düzenleme

Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin olarak 7582 sayılı Kanun ile kurumlar vergisi oranında önemli bir değişiklik yapılmış olmakla birlikte, indirimli orandan yararlanabilecek mükellefler ile kapsama giren kazançların belirlenmesine ilişkin esaslarda önemli bir değişikliğe gidilmemiştir. Bu nedenle üretim faaliyetlerinden elde edilen kazancın tespitinde, önceki uygulamada benimsenen temel prensipler geçerliliğini korumaktadır.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve %12,5 oranı uygulanacak vergi matrahı, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç	
İndirimli Oran Uygulanacak Matrah	: Matrah X
Ticari Bilanço Karı (TBK)	

Bu şekilde hesaplanan ve %12,5 kurumlar vergisi oranının uygulanacağı

kazanç tutarı, gerek üretim faaliyetinden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşmaya caktır. Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına %12,5 kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri alanlarda üretim faaliyeti gerçekleştiren kurumların da bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar için kurumlar vergisi oranı %12,5 olarak uygulanabilecektir.

2.2. Zirai Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin Düzenleme

7582 sayılı Kanun ile getirilen en önemli yeniliklerden biri, zirai üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançların da kurumlar vergisi oranına ilişkin teşvik kapsamına alınmış olmasıdır. Ancak düzenleme, zirai üretim faaliyetlerinden elde edilen tüm gelirlerin değil, münhasıran bu faaliyetlerden kaynaklanan kazançların vergilendirilmesine ilişkindir. Bu nedenle uygulamada, zirai üretim faaliyetinden elde edilen kazancın doğru şekilde belirlenmesi önem arz etmektedir.

Zirai üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranında indirim uygulanmasına ilişkin düzenleme ilk kez 7582 sayılı Kanun ile getirildiğinden, hangi kurumların bu uygulamadan yararlanabileceği hususu uygulamada tereddütlere neden olmuştur. Söz konusu tereddütlere, uygulamanın yürürlüğe girmesinden önce yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 26) ile açıklık getirilmiştir. Tebliğde yapılan açıklamaya göre, Tarım ve Orman Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi veya işletme onay belgesinden (üretici bel-

gesi) herhangi birine sahip bulunan ve fiilen zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, kanunda öngörülen kurumlar vergisi oranındaki indirimden yararlanabilecektir.

Zirai üretim faaliyetleri de dahil olmak üzere; birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan kurumların, üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlar) bir bütün olarak değerlendirilecek ve bulunan kazancın tamamına %12,5 kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır.

2.3. Fason Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması bakımından üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tespitinde mükelleflerin sanayi sicil belgesine haiz olması ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesi şarttır.

Üretim faaliyetinin belirli safhalarında dışarıdan fason hizmet (üretimden bazı aşamalarının başka bir firmaya yaptırılması) satın alınarak üretilen ürünlerden elde edilen kazançlar için de kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması mümkündür. Fason imalat kapsamında elde edilen kazançların üretim kazancı sayılabilmesi için;

- Fason imalatın yalnızca sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- İmalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İstisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi

gerekmektedir.

Buna karşılık, üretim faaliyetinin esas itibarıyla fason üreticiler aracılığıyla yürütülmesi veya mükellefin üretim organizasyonu ve üretim riskini üstlenmeksizin yalnızca ticari faaliyette bulunması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Tebliğdeki örnekte, mobilya imalatı yapan ve sanayi sicil belgesine sahip bir şirketin, ürettiği mobilyaların bazı parçalarının kesim ve boyama işlemlerini fason olarak yaptırması; buna karşılık üretim planlaması, hammadde temini, kalite kontrol ve üretim faaliyetini kendisinin yürütmesi halinde, ürünlerin satışından elde edilen kazancın üretim faaliyeti kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır

2.4. Üretim ve İhracat Faaliyetlerinin Birlikte Yapılması Halinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanmaktadır. 7582 sayılı Kanun ile bu düzenlemede herhangi bir değişiklik yapılmadığından, söz konusu uygulama 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren elde edilen ihracat kazançları bakımından da aynen devam edecektir.

Mevcut uygulamada, üretim faaliyeti sonucunda elde edilen malların ihraç edilmesinden elde edilen kazanç, ihracat kazançlarına tanınan 5 puanlık kurumlar vergisi indirimi kapsamında vergilendirildiğinden, aynı kazanç için üretim faaliyetine ilişkin 1 puanlık indirimin ayrıca uygulanması söz konusu olmamaktadır.

1 Ocak 2027 tarihinden itibaren mü-

kellefler tarafından üretilen ürünlerin gerek yurt içi gerekse yurt dışı piyasalara satışından elde edilen üretim kazancına kurumlar vergisi oranı %12,5 olarak uygulanacaktır. Dolayısıyla, üretimi yapılan ürünlerin ihracından elde edilen kazançlar bakımından ayrıca 5 puanlık ihracat indiriminin uygulanması söz konusu olmayacaktır.

3. 2026 HESAP DÖNEMİNDE ÜRETİM KAZANÇLARINA UYGULANACAK KURUMLAR VERGİSİ ORANI

7582 Sayılı Kanun ile üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin getirilen %12,5 kurumlar vergisi oranının yürürlük maddesi, kanunun yayım tarihi olan 4 Haziran 2026 olarak belirtilmiştir. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin yapılan değişiklik sonrasında kanun metninde yer alan 1 puanlık indirim 12,5 puan olarak değiştirilmiştir. Ancak düzenleme 1 Ocak 2027 yılından itibaren elde edilen kazançlara uygulanacağından, 2026 hesap döneminde elde edilen üretim kazançlarına uygulanan 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin uygulanması, kanunun lafzı dikkate alındığında mümkün değildir. Dolayısıyla 2026 yılı ikinci, üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemleri ile 2026 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilecek olan üretim kazançlarında %25 oranındaki genel kurumlar vergisi oranının uygulanması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Taslak Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de bu hususa ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Üretim kazançlarına ilişkin oran değişikliğinin temel amacı üretim faaliyetlerini teşvik etmek olmasına rağmen, yürürlük hükmünün lafzı dikkate alındığında ortaya çıkan bu durum, 2026 hesap döneminde üretim faaliyetinde bulunan kurumlar bakımından 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin uygulanamayacağı yönünde tereddütlere neden olmuştur.

Taslak Tebliğ sürecinde söz konusu tereddüt, meslek mensupları tarafından da dile getirilmiş; bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığına iletilen görüşlerde Tebliğde bu konuya açıklık getirilmesinin uygulamada yaşanabilecek tereddütlerin giderilmesi açısından önem taşıdığı belirtilmiştir. Bu kapsamda ben de Tebliğ taslağına ilişkin değerlendirmelerimi Gelir İdaresi Başkanlığına e-posta yoluyla ilettim. Nihai olarak yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 26)'nde ise bu hususa ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, düzenleme 2027 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanacağından, 2026 vergilendirme döneminde sanayi sicil belgesini haiz olup fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar bakımından kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasına devam edilecektir. Böylece, kanunun yürürlük hükmünden kaynaklanan tereddüt Tebliğ ile giderilmiş ve 2026 hesap döneminde üretim kazançlarına 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin uygulanacağı açıklığa kavuşturulmuştur.

Tebliğde yer alan açıklama dikkate alındığında, 2026 hesap döneminde üretim ve ihracat faaliyetlerinin birlikte yapılması, başka bir ifadeyle üretim faaliyeti sonucunda elde edilen malların ihracından kazanç elde edilmesi halinde, değişiklik öncesi uygulamada olduğu gibi söz konusu kazançlara kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanmasına devam edileceği değerlendirilmektedir.

4. ÖZEL HESAP DÖNEMİNE TABİ MÜKELLEFLERDE %12,5 KURUMLAR VERGİSİ ORANININ UYGULANMASI

Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak %12,5 kurumlar vergisi oranı, 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren elde edilen kazançlar için geçerli olacaktır. Ancak kanunda

özel hesap dönemine tabi mükelleflere ilişkin ayrı bir geçiş hükmüne yer verilmemiş olması, bu mükellefler bakımından %12,5 kurumlar vergisi oranının hangi hesap döneminden itibaren uygulanacağı konusunda tereddütlere neden olmuştur.

Tebliğde yer verilen örnekte, 1 Haziran - 31 Mayıs özel hesap dönemini kullanan ve zirai üretim faaliyetiyle işgal eden bir şirketin, 1 Haziran 2027 - 31 Mayıs 2028 özel hesap döneminde münhasıran zirai üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlara kurumlar vergisi oranının %12,5 olarak uygulanacağı açıklanmıştır.

Verilen örnekten hareketle, özel hesap dönemine tabi mükelleflerin 2027 takvim yılı içinde başlayan özel hesap dönemleri ve izleyen vergilendirme dönemlerinde, münhasıran üretim veya zirai üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi oranının %12,5 olarak uygulanacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, özel hesap dönemine tabi mükellefler bakımından uygulamanın başlangıcı takvim yılı esasına göre değil, 2027 takvim yılı içinde başlayan özel hesap dönemleri esas alınarak belirlenmektedir.

5. MADEN VE ELEKTRİK SEKTÖRLERİNDE ÜRETİM FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

7582 sayılı Kanun ile üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranının %12,5 olarak belirlenmesi, "üretim faaliyeti" kavramının kapsamının yeniden tartışılmasına neden olmuştur. Özellikle maden ve elektrik sektörlerinde faaliyet gösteren kurumların yürüttükleri faaliyetlerin üretim faaliyeti kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği uygulamada tereddüt yaratabilecek konuların başında gelmektedir. Zira Kanunda üretim faaliyetinin kapsamına ilişkin

özel bir tanımlamaya yer verilmemiş, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise üretim faaliyetinin belirlenmesinde sanayi sicil belgesi şartı esas alınmıştır.

Maden işletmeleri ile elektrik üretim faaliyetinde bulunan işletmeler, gerekli şartları sağlamaları halinde sanayi sicil belgesi alabilmektedir. Bu yönüyle söz konusu işletmelerin sanayi sicil belgesine sahip olmaları, üretim faaliyetinde bulunduklarının kabulü bakımından önemli bir göstergedir. Bununla birlikte, kurumlar vergisi oranına ilişkin düzenlemelerden yararlanabilmesi için yalnızca sanayi sicil belgesine sahip olunması yeterli olmayıp, elde edilen kazançların münhasıran üretim faaliyetinden kaynaklanması gerekmektedir.

Her ne kadar maden işletmeleri ile elektrik üretim faaliyetinde bulunan işletmeler sanayi sicil belgesi alabilseler de, bu faaliyetlerden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi kapsamında üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği uygulamada tartışılmalara konu olabilecektir. Kanaatimizce, sanayi sicil belgesine sahip olunması ve faaliyetin fiilen üretim niteliği taşıması birlikte değerlendirildiğinde, maden ve elektrik üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançların da söz konusu düzenleme kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından işyeri tescili, vergi uygulamaları, istatistiki çalışmalar ve çeşitli teşvik mekanizmalarında kullanılan NACE Rev. 2 ekonomik faaliyet sınıflandırmasında faaliyetler A'dan U'ya kadar farklı bölümler altında sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada C Bölümü "İmalat" faaliyetlerini kapsarken, B Bölümü "Madencilik ve Taş Ocaklığı", D Bölümü ise "Elektrik, Gaz, Buhar ve İklimlendirme Üretimi ve Dağıtım" faaliyetlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla

NACE Rev. 2 sınıflandırmasında madencilik ve elektrik üretimi faaliyetleri, imalat faaliyetlerinden ayrı bölümler altında yer almaktadır.

Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "üretim faaliyeti" kavramının yalnızca NACE Rev. 2'de C Bölümünde yer alan imalat faaliyetlerini mi kapsadığı, yoksa sanayi sicil belgesi kapsamında üretim faaliyeti olarak kabul edilen madencilik ve elektrik üretimi faaliyetlerini de içerep içermediği uygulamada önem arz etmektedir. Bununla birlikte, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde NACE Rev. 2'nin J Bölümünde yer alan yazılım, bilişim ve benzeri faaliyetlerden elde edilen üretim kazançlarının da %12,5 kurumlar vergisi oranı kapsamında değerlendirileceği açıkça belirtilmiştir. Bu durum, kanunda yer alan üretim faaliyeti kavramının yalnızca NACE Rev. 2'nin C Bölümünde yer alan imalat faaliyetleriyle sınırlı yorumlanmadığını göstermektedir. Bu çerçevede, sanayi sicil belgesine sahip olan ve fiilen üretim faaliyeti yürüten madencilik ve elektrik üretim işletmelerinin de üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlar bakımından %12,5 kurumlar vergisi oranından yararlanabilmeleri gerektiği kanaatindeyiz.

6. SANAYİ SİCİL BELGESİNDE YER ALMAYAN ÜRETİM FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANI

Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara %12,5 kurumlar vergisi oranının uygulanabilmesi için kanunda iki temel şart öngörülmüştür. Buna göre mükelleflerin;

- Sanayi sicil belgesine sahip olması,
- Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesi

şartlarını birlikte sağlaması gerek-

mektedir. Zira kanunda sanayi sicil belgesine sahip olma ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartları birlikte aranmış olup, bu şartlardan birinin eksik olması halinde kurumlar vergisi oranına ilişkin indirimden yararlanılması mümkün değildir.

Dolayısıyla, yalnızca kapasite raporu, işletme tescil belgesi veya benzeri belgelere sahip olunması tek başına yeterli değildir. Aynı şekilde, sanayi sicil belgesine sahip olunmakla birlikte fiilen yürütülen üretim faaliyetinin veya bu faaliyet kapsamında üretilen ürünlerin sanayi sicil belgesi kapsamında yer almaması halinde, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlara %12,5 kurumlar vergisi oranı uygulanamayacaktır.

Konuyla ilgili Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.12.2023 Tarih ve "Sanayi Sicil Belgesinde Yer Almayan Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanması" konulu özalgıda de sanayi sicil belgesinde yer almayan üretim faaliyeti için Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, mükelleflerin %12,5 kurumlar vergisi oranının uygulanmaya başlanacağı 2027 hesap döneminden önce üretim faaliyetlerini gözden geçirerek sanayi sicil belgelerini fiilen yürüttükleri faaliyetlerle uyumlu hale getirmeleri önem arz etmektedir.



SONUÇ

7582 sayılı Kanun ile üretim ve zirai faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. Düzenleme ile üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara birkaç yıldır uygulanan 1 puanlık kurumlar vergisi indirimi kaldırılarak bu kazançlar için doğrudan %12,5 kurumlar vergisi oranı benimsenmiş, bunun yanında ilk kez zirai üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar da aynı kapsamda vergisel avantajdan yararlandırılmıştır. Bu yönüyle düzenleme, üretim ve tarım sektörlerine yönelik vergisel teşviklerin kapsamını önemli ölçüde genişletmiştir.

Bununla birlikte, Kanun yalnızca kurumlar vergisi oranını değiştirmekle kalmamış, uygulamada çeşitli hukuki ve teknik değerlendirmeleri de beraberinde getirmiştir. Özellikle 2026 hesap döneminde üretim kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranı, üretim ve ihracat faaliyetlerinin birlikte yürütülmesi, maden ve elektrik üretim faaliyetlerinin üretim faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ile sanayi sicil belgesinin kapsamına ilişkin hususlar uygulamada tereddüt yaratan başlıca konular olmuştur. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 26) ile bu tereddütlerin önemli bir kısmına açıklık getirilmiş olmakla birlikte, özellikle üretim faaliyeti kavramının kapsamına ilişkin tartışmaların uygulamada devam edebileceği değerlendirilmektedir.

Öte yandan, %12,5 kurumlar vergisi oranının uygulanabilmesi bakımından sanayi sicil belgesi ve fiilen üretim faaliyetiyle istigal edilmesi şartlarının birlikte aranması, mükelleflerin üretim faaliyetlerini ve sanayi sicil belgelerini yeniden gözden geçirmelerini zorunlu hale getirmiştir. Özellikle üretim faali-

yetlerinde değişiklik bulunan veya sanayi sicil belgesinin kapsamı fiilen yürütülen faaliyetleri tam olarak yansıtmayan mükelleflerin, 2027 hesap döneminden önce gerekli güncellemeleri yapmaları ileride yaşanabilecek vergisel ihtilafların önlenmesi bakımından önem taşımaktadır.

7582 sayılı Kanun ile üretim ve zirai faaliyet kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi uygulamasında yapılan temel değişiklikler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Kazanç Türü/Detay	7582 Sayılı Kanun Öncesi	7582 Sayılı Kanun Sonrası
Üretim Kazançları	Kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanıyordu.	Kurumlar vergisi oranı %12,5 olarak uygulanacaktır.
Zirai Üretim Kazançları	Herhangi bir indirim uygulanmıyordu.	Kurumlar vergisi oranı %12,5 olarak uygulanacaktır.
İhracat Kazançları	Kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanıyordu.	5 puanlık indirim devam etmekle birlikte, üretim kazançları bakımından ayrıca uygulanmayacaktır.
Üretimden İhracat Kazancı	Yalnızca 5 puanlık ihracat indirimi uygulanıyordu.	%12,5 kurumlar vergisi oranı uygulanacak, ayrıca 5 puanlık ihracat indirimi uygulanmayacaktır.
Yürürlük	-	Düzenleme, 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

*2026 hesap döneminde üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar bakımından 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin uygulanmasına Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 26) uyarınca devam edilecektir.

Sonuç olarak, 7582 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler üretim ve zirai faaliyetlere sağlanan vergisel teşvikleri önemli ölçüde güçlendirmiş olmakla birlikte, düzenlemenin uygulamaya ilişkin bazı yönlerinin idari açıklamalarla şekillenmeye devam edeceği ve özellikle üretim faaliyetinin kapsamına ilişkin tartışmaların önümüzdeki dönemde de gündemde kalacağı değerlendirilmektedir.





TRANSİT TİCARET KAZANÇLARINA UYGULANACAK VERGİSEL TEŞVİKLER

GİRİŞ

Teknolojinin gelişimiyle birlikte ticaret hayatında da pek çok değişim ve gelişim yaşanmaktadır. Şirketler de değişen ve gelişen dünyada üretim faaliyetlerindeki en önemli kalem olan maliyetlerini düşürmek ve rekabet avantajı elde edebilmek için ticarete artık teknolojiyi yoğun bir şekilde kullanarak farklı satış stratejileri uygulamaktadır. Günümüzde bunun en önemli örneklerinden birisi de transit ticarettir.

Transit ticaret, yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da gümrük antrepodan satın alınan malın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılması işlemidir. Özetle, milli olmayan bir malın satın alınması ve bu malın millileştirilmeksizin satılması işlemidir. Malların Türkiye'den geçip, geçmemesi işlemin muhteviyatını değiştirmektedir.

Transit ticaretin ticaret hayatında pek çok avantajı bulunmakta olup, bunlardan en önemlileri ise, maliyet ve zamandır. Transit ticarete mal gümrükten geçirilmediği için millileştirilmez; millileştirilmediği için de gümrükte alınan gümrük vergisi, harç ve KDV gibi mali yükümlüklere tabi olmaz. Ayrıca, gümrük süreçleri ile vakit kaybedilmediği için zamandan tasarruf sağlanmakta olup, depolama, nakliye, lojistik gibi süreçler olmadığından maliyetlerde ciddi avantajlar sağlamaktadır. Dolayısıyla

da alış ve satış bedelleri arasındaki fark doğrudan ticari kazanç olarak elde edilir.

Yaşanan bu teknolojik gelişmeler ve uluslararası piyasada Türkiye'yi daha rekabetçi ve daha cazip bir yatırım merkezi haline getirmek amacıyla 24 Nisan 2026 tarihinde Cumhurbaşkanı tarafından "Türkiye Yüzyılı Yatırım İçin Güçlü Merkez Programı" açıklanmış olup, akabinde de 4 Haziran 2026 Tarihli ve 33270 Sayılı Resmi Gazete'de 7582 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yayımlanmıştır. Bu Kanun ile transit ticareten elde edilen kazançlara da ciddi avantajlar getirilmiş olup, bu çalışmamızda vergi uygulamaları açısından transit ticaret kazançlarına uygulanan vergisel teşviklere değineceğiz.



1. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinde, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği, hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla da tam mükelleflerin transit ticaretle elde ettikleri karın tamamı Türkiye'de kurumlar vergisinin kapsamına girmektedir.

Dar mükellef kişi ve kurumların ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar Türkiye'de vergilendirilmektedir. Bu durumda da dar mükellef kişi ve kurumlar, transit ticaret işlemini, Türkiye'deki daimi temsilci yahut işyerleri vasıtasıyla gerçekleştirirlerse bu işlem dolayısıyla elde ettikleri kazanç Türkiye'de vergiye tabi olacak ancak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları göz ardı edilmemelidir.

Öncesinde sadece İFM'de yer alan mükelleflere yönelik olarak uygulanan transit ticaret kazancına yönelik kurumlar vergisi teşviki, 4 Haziran 2026 tarih ve 33270 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7582 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yeniden düzenlenmiş olup, Kanunun 7 nci maddesiyle, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir;

"i) Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında

satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden sağlanan kazançların %95'i (9/1/2002 tarihli ve 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden, bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlar ile 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumlar bakımından bu oran %100 olarak uygulanır.).

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 oranları sıfıra kadar indirmeye, %100'e kadar artırmaya yetkilidir."

Bu düzenlemeye göre, yurt dışındaki bir firmadan ya da şahıstan satın alınan bir malın, Türkiye'ye getirilmeksizin, yurtdışında yerleşik bir firmaya ya da şahsa satılmasından elde edilen kazancın %95'i kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilir. İstanbul Finans Merkezi'nde veya 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden, yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlarda faaliyet gösteren kurumlar bakımından bu oran %100 olarak uygulanacaktır.

Böylece transit ticaret kazançlarının büyük kısmı vergi dışı bırakılmakta olup, indirimden yararlanmanın temel koşulu ise kazancın ilgili yıl beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesidir.

Mezkur Kanun'un 9 uncu maddesi ile yapılan düzenlemeyle de, transit tica-

ret kazancına ilişkin indirimin asgari kurumlar vergisi matrahının tespitinde de düşülebilmeye imkan tanınmıştır. Böylece 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/C maddesi kapsamında yurtiçi asgari kurumlar vergisi hesaplamasına konu matrahın tespitinde kazançtan düşülebilecek indirimlerin arasına transit ticaret kazançları da eklenmiş olup, transit ticaret kazancı elde eden mükelleflerin asgari kurumlar vergisi matrahının daha düşük hesaplanması ve böylece olası kurumlar vergisine esas matrahın daha düşük olması sağlanmıştır.

4 Temmuz 2026 tarih ve 33300 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26 Seri No.lu Tebliğ'de bu düzenlemeler hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğ'in 5 inci maddesinde; "Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için;

- Kazancın, yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden elde edilmesi,
- Aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de bulunmaması,
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların 7412 sayılı Kanun kapsamında katılımcı belgesine sahip olmaları,
- Endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlar için bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunmuş endüstri bölgesi olması,

Gerekmektedir.

Buna göre, yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışın-

da gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden elde edilen kazançlara madde kapsamında indirim uygulanacak olup, Türkiye'ye getirilen malların satışından elde edilen kazançlar dolayısıyla bu indirimden yararlanılması mümkün değildir.

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden sağlanan kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılmayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanılamayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Mezkur Tebliğ'de; yurt dışında mukim kişi veya kurumlardan satın alınan, karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olan aktivasyon kodu, e-pin kodu, oyun kodu, dijital ürün kodu, lisans kodu, abonelik kodu ve benzeri mahiyetteki kart, şifre ve kodların; niteliğinin ve içeriğinin değiştirilmemesi şartıyla, Türkiye'de herhangi bir tasarrufa ve kullanıma konu edilmeksizin veya Türkiye'deki kişi veya kurumlara satılmaksızın, satın alındığı şekliyle doğrudan doğruya yurt dışında mukim kişi veya kurumlara satılmasından ve söz konusu kart, şifre ve kodların yurt dışında alınıp satılmasına aracılık edilmesinden sağlanan kazançlara madde kapsamında indirim uygulanacağı,

Bununla birlikte, belirli bir ürün veya hizmete erişim, kullanım veya yararlanma hakkını temsil etmeyen, bunları çıkaranlar nezdinde ileride yapılacak teslim veya hizmetlerin satın alınmasına yönelik bir satın alma gücü veya ödeme aracı niteliği taşıyan kart, şifre, kod, bakiye, cüzdan kodu,

hediye kartı ve benzeri değerlerin alım satımından elde edilen kazançlara anılan indirimin uygulanmasının mümkün olmadığı,

Yurt dışında mukim kişi veya kurumlardan satın alınan telif hakkı, marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, lisans, yayın hakkı ve benzeri gayri maddi hakların; herhangi bir değişiklik yapılmaksızın ve satın alanın kendisi de dahil Türkiye’de mukim kişi veya kurumlarca kullanılmaksızın, iktisap edildiği şekliyle doğrudan doğruya yurt dışında mukim kişi veya kurumlara satılması ya da bu işlemlere aracılık edilmesinden elde edilen kazançlara da madde kapsamında indirim uygulanacağı, bununla birlikte indirimden yararlananların, alım satıma konu gayri maddi hakka ilişkin olarak, söz konusu satışla birlikte herhangi bir şekilde kendilerinin tasarruf hak ve yetkisinin kalmaması gerektiği, açıklanmıştır.

Mezkur Kanuni düzenlemeler ve Tebliğ’de yer alan açıklamalar çerçevesinde indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunan kazancın %95’i, (4737 sayılı Kanun kapsamında uygun bulunan Endüstri Bölgelerinde ve İFM Bölgesinde faaliyet gösteren kurumlar bakımından %100’ü) kurumlar vergisi beyannamesinin “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararı nedeniyle indirim konusu yapılamayan kazanç tutarı izleyen dönemlere devredilemeyecek olup, faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

İFM Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun genel hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine

uyumaları zorunlu olup, indirim konusu 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.

2. KDV AÇISINDAN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1 inci maddesinde; Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Mezkur Kanun’un 6 ncı maddesinde de işlemlerin Türkiye’de yapılmasını; malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiği, hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, transit ticarete konu teslimin Türkiye’de gerçekleşmemesi nedeniyle Türkiye’de katma değer vergisinin konusuna girmediği değerlendirilmektedir. İdare tarafından verilen birçok özelge ve uygulama genel tebliğinde yer alan örnekler de bu değerlendirmeyi desteklemektedir.

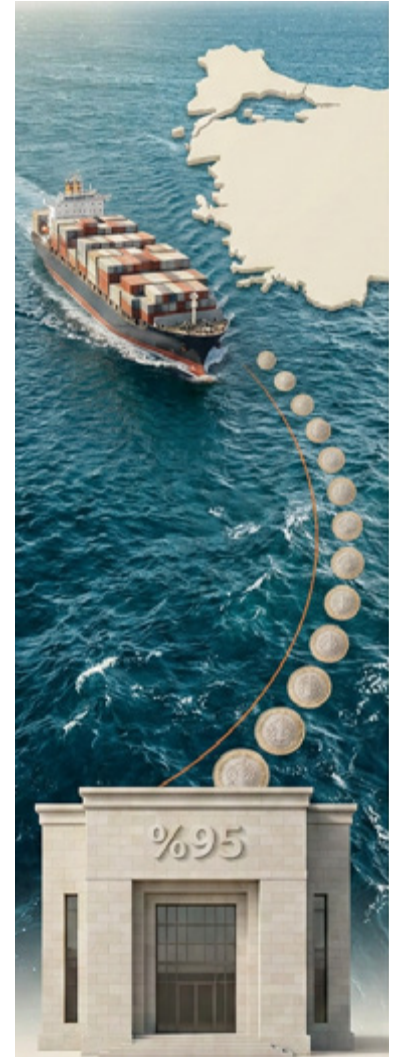
3. DİĞER HUSUSLAR

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun Ek 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendiyle transit ticarete konu malın satın alınması ve satılmasına ilişkin kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanunu’nun Ek 1 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendiyle transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması işlemleri harçlardan istisna tutulmuştur.

İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliği’nin 4 üncü maddesinde de, “Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması ile ilgili işlemlerin harçtan ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların (gümrük idarelerine verilen beyannameler dahil) damga vergisinden istisna olacağı” açıklanmıştır.

Dolayısıyla transit ticaretle ilgili olan sözleşmeler ve diğer belgeler damga vergisi ve harçtan istisna tutulmuş olup, sözleşme bedelleri düşünüldüğünde bu istisnanın da maliyetleri düşürmesi ve rekabet açısından önemli bir vergisel teşvik olduğunu değerlendirebiliriz.



SONUÇ

Yurt dışında veya serbest bölge-
deki bir firmadan ya da gümrük
antreposundan satın alınan mal-
ların, ülkemiz üzerinden doğrudan
yurt dışında veya serbest bölgede
yerleşik bir firmaya ya da antre-
poda satılması işlemi olan transit
ticaret, artan maliyetler ve geli-
şen teknolojik imkanlarla birlikte
avantajlı bir ticaret yöntemi olarak
karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde de transit ticarete yö-
nelik vergisel düzenlemeler ve teş-
vikler getirilerek hem yatırım cazi-
besini hem de küresel ticaretteki
payımızı artırmak amaçlanmaktadır.
Bu amaçla 7582 sayılı Kanun'un 7
inci maddesi ile Kurumlar Vergisi
Kanunu'nun 10/1 maddesinde yer
alan transit ticarete ilişkin kazanç
indiriminin kapsamı genişletilerek,

- İstanbul Finans Merkezi'nde ka-
tılımcı belgesi olarak faaliyet-
te bulunan kurumların kazanç
indirim oranı %50'den **%100'e**
çıkartılmış,
- İstanbul Finans Merkezi ve
Endüstri Bölgeleri dışında fa-
aliyette bulunan kurumlara da
%95 kazanç indirimi imkanı
tanınmıştır.

İndirimden yararlanılabilmesi için,
yurtdışından satın alınan malların
Türkiye'ye getirilmeksizin yurtdışın-
da satışından veya transit ticarete
aracılıktan doğan kazancın elde
edildiği hesap dönemine ilişkin yıl-
lık kurumlar vergisi beyannamesi-
nin verilmesi gereken tarihe kadar
Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
aracılık faaliyetine ilişkin malların
satıcısı ve alıcısının Türkiye'de ol-
maması şartları aranacaktır.

Mezkur Kanun'un 9 uncu maddesi
ile de transit ticaret kazanç in-
diriminin asgari kurumlar vergisi
matrahından düşülebilmesine im-
kan tanınmış olup, böylece olası

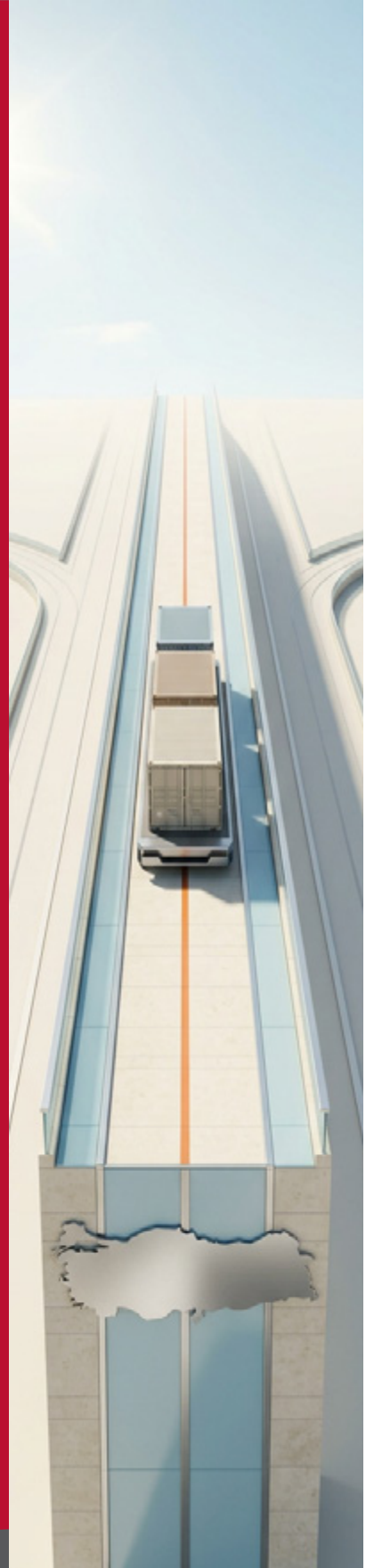
ödenek verginin hesaplanmasına
ilişkin asgari kurumlar vergisi mat-
rahının daha düşük hesaplanmasına
imkan tanınmıştır.

Söz konusu düzenlemeler,
1/7/2026 tarihinden itibaren ve-
rilmesi gereken beyannamelerden
başlamak ve 1/1/2026 tarihinden
itibaren başlayan vergilendirme
dönemine (özel hesap dönemi ta-
yin edilen kurumlar için 1/1/2026
tarihinden itibaren başlayan hesap
dönemine) ait kurum kazançları
için geçerli olmak üzere yayımı
tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Transit ticaret işlemleri Türkiye
Gümrük sahasından geçmediği
için gümrük vergisine tabi olma-
yıp, bedellerinin tasarrufu kambiyo
mevzuatı açısından serbesttir.

Yurt dışından satın alınan malların
Türkiye'ye ithal edilmeden (mal
millileştirilmeden), tekrar yurt
dışında mukim başka bir firmaya
ya da şahsa satılması işlemi, tes-
limin Türkiye'de gerçekleşmemesi
nedeniyle KDV'nin konusuna gir-
memekte olup, bu ticarete konu
sözleşmeler ve kağıtlar da damga
vergisine ve harçlardan istisnadır.

Transit ticaret kazançlarının
%95'inin (İFM bölgesinde faali-
yette bulunan kurumların transit
ticaret kazançlarının %100'ünün)
kurum kazancından indirilmek
suretiyle vergi dışı bırakılması,
bu işlemlerin Türkiye'de gerçek-
leşmemesi nedeniyle de KDV'nin
konusuna girmemesi ve bu ticarete
konu sözleşmelerin ve kağıtların
da damga vergisine ve harçlardan
istisna olması, uluslararası ticaret
yapan şirketler için güçlü vergisel
teşviklerdir. Bu düzenlemelerin
oldukça yüksek bir vergi avantajı
sağlayarak şirketlerin uluslararası
piyasadaki rekabet gücünü artıra-
cağı değerlendirilmektedir.





BİNEK OTOMOBİL GİDER KISITLAMASI: 2026 YILI UYGULAMALARI

GİRİŞ

Binek otomobiller, işletmeler tarafından en yaygın kullanılan iktisadi kıymetlerden biri olmakla birlikte, vergi mevzuatında diğer sabit kıymetlerden farklı kurallara tabi tutulmaktadır. Özellikle işletme aktifinde yer alan veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin giderlerin hangi ölçüde vergi matrahından indirilebileceği, son yıllarda yapılan yasal düzenlemelerle önemli ölçüde değişmiştir.

Bu kapsamda, **7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun** ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 68 inci maddelerinde yapılan değişiklikler sonucunda, binek otomobillere ilişkin kira giderleri, amortismanlar ile ÖTV ve KDV tutarları başta olmak üzere bazı giderlerin indirimine parasal sınırlar getirilmiştir. Söz konusu düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise **27.05.2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği** ile ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İzleyen yıllarda ise söz konusu parasal sınırlar, yeniden değerlendirme oranına bağlı olarak her yıl güncellenmiştir.

Öte yandan, 2023 yılı sonunda yeniden uygulanmaya başlanan **enflasyon düzeltmesi** ile Vergi Usul Kanununun mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında uygulanabilen **yeniden değerlendirme** müessesesi, şirket akti-

finde kayıtlı binek otomobillere ilişkin amortisman uygulamasında yeni değerlendirme alanları ortaya çıkmıştır. Özellikle enflasyon düzeltmesi veya yeniden değerlendirme sonucunda artan maliyet bedelleri üzerinden ayrılan amortismanların gider kısıtlaması karşısındaki durumu, gider yazılamayan amortisman tutarlarının hesaplanması ve kanunen kabul edilmeyen gider uygulamasının hangi esaslara göre yapılacağı hususları uygulamada en çok tartışılan konular arasında yer almaktadır.

Bu makalede öncelikle binek otomobil kavramı ve vergi mevzuatındaki yeri ele alınacak, ardından **2026 yılı itibarıyla geçerli binek otomobillere ilişkin gider kısıtlamaları** açıklanacaktır. Devamında ise enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme uygulamalarının binek otomobillerin maliyet bedelleri, amortismanları ve gider kısıtlamaları üzerindeki etkileri; ilgili kanun hükümleri, ikincil mevzuat ve idari açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

1. BİNEK OTOMOBİLİN TANIMI

Binek otomobiller, Türk vergi mevzuatında diğer motorlu taşıtlardan farklı vergisel düzenlemelere tabi tutulmaktadır. Özellikle Katma Değer Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında binek otomobillere ilişkin KDV indirimi, amortisman uygulaması, gider yazılabilecek tutarlar ve finansman giderlerinin dikkate alınması bakımından özel hükümler öngörülmüştür. Bu

nedenle bir taşıtın "binek otomobil" niteliğinde olup olmadığının doğru tespit edilmesi, uygulanacak vergisel rejimin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Bununla birlikte, Vergi mevzuatında "binek otomobil" kavramına ilişkin tek ve ortak bir tanım bulunmamaktadır. Farklı kanunlarda otomobil tanımları yer almakta olup, özellikle vergi uygulamalarında taşıtın hukuki niteliğinin belirlenmesinde bu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 3. maddesinde otomobil; "yapısı itibarıyla sürücüsü dahil en fazla dokuz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıt" olarak tanımlanmıştır.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde ise otomobil; "yapısı itibarıyla sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araç" şeklinde tanımlanmaktadır.

3065 sayılı **Katma Değer Vergisi Kanunu** ise doğrudan bir tanım yapmak yerine, Kanuna ekli listelerde **Türk Gümrük Tarife Cetveli'nin (GTİP) 87.03 tarife pozisyonuna** atıf yapmaktadır. Buna göre 87.03 pozisyonunda yer alan ve esas itibarıyla insan taşımak amacıyla imal edilmiş motorlu taşıtlar (binek otomobilleri, station wagonlar, arazi taşıtları, SUV'ler, jipler, yarış otomobilleri, motorlu karavanlar, elektrikli araçlar ve benzeri taşıtlar) binek otomobil

kapsamında değerlendirilmekte; ambulanslar, para nakil araçları, cenaze araçları, mahkûm taşıma araçları ve benzeri özel amaçlı taşıtlar ise bu kapsamın dışında bırakılmaktadır.

Dolayısıyla, vergi uygulamaları açısından belirleyici unsur yalnızca taşıtın oturma kapasitesi değil, **esas kullanım amacı ve Türk Gümrük Tarife Cetveli'ndeki sınıflandırmasıdır**. Vergisel açıdan binek otomobil niteliğinin tespitinde esas alınması gereken ölçüt, aracın **GTİP'in 87.03 pozisyonunda sınıflandırılmış olmasıdır**.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen çok sayıda özelgede de, taşıtın binek otomobil niteliğinin belirlenmesinde trafik tescil belgesindeki veya ruhsattaki kayıtların tek başına belirleyici olmadığı, esas itibarıyla **Türk Gümrük Tarife Cetveli'ndeki sınıflandırmanın dikkate alınması gerektiği** ifade edilmektedir. Bu nedenle, uygulamada ruhsatta "ticari", "kamyonet" veya "panelvan" ibaresinin yer alması tek başına aracın binek otomobil olmadığı anlamına gelmemekte; buna karşılık ruhsatta "binek" olarak kayıtlı olması da tek başına vergisel sonuç doğurmamaktadır.

Örneğin, son yıllarda yaygın olarak kullanılan **çift kabin (double cab) pick-up** araçlar, bazı modellerde ruhsatta "kamyonet" olarak kayıtlı olmalarına rağmen GTİP sınıflandırmaları dikkate alındığında vergi mevzuatı bakımından binek otomobil olarak değerlendirilebilmekte; buna karşılık bazı araçlar ise ticari araç niteliğini koruyabilmektedir. Benzer şekilde SUV, crossover ve elektrikli araçların önemli bir kısmı da 87.03 tarife pozisyonunda yer aldığından vergi mevzuatı bakımından binek otomobil hükümlerine tabi olmaktadır.

Sonuç olarak, bir taşıtın vergi kanunları bakımından binek otomobil sayılıp sayılmayacağı değerlendirilirken esas alınması gereken kriter; **taşıtın**

fiili kullanım şekli veya ruhsatta yer alan cinsi değil, Türk Gümrük Tarife Cetveli'ndeki sınıflandırması ile esas itibarıyla insan taşımak amacıyla imal edilmiş olmasıdır. Makalenin devamında açıklanacak olan KDV indirimi, amortisman sınırları, gider kısıtlamaları ve diğer vergisel uygulamalar da bu hukuki nitelendirme esas alınarak değerlendirilecektir.

2. BİNEK OTOMOBİLLERE AİT KİRA BEDELLERİ İLE TAMİR, BAKIM, YAKIT VE BENZERİ CARİ GİDERLERE İLİŞKİN SINIRLAMALAR

7194 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 68 inci maddelerinde yapılan değişiklik sonucunda, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan mükellefler tarafından kiralanan binek otomobillere ilişkin kira giderlerinin tamamının vergi matrahının tespitinde dikkate alınmasına son verilmiş ve gider yazılabilecek kira bedelleri için parasal bir üst sınır öngörülmüştür.

Bu kapsamda, **2026 yılında binek otomobillere ilişkin aylık kira bedelinin en fazla KDV hariç 46.000 TL'lik kısmı** gelir veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Bu tutarı aşan kira bedelleri ise **kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG)** niteliğinde olup vergi matrahının tespitinde indirilemeyecektir.

Diğer taraftan, **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/1-d maddesi** uyarınca, gelir veya kurumlar vergisi bakımından kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere ait KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Dolayısıyla, binek otomobil kira bedelinin ilgili yıl için belirlenen üst sınırı aşması halinde;

- kira bedelinin sınırı aşan kısmı gelir veya kurumlar vergisi yönünden **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak dikkate alınacak,
- bu tutara isabet eden **KDV de indirim konusu yapılamayacak**, aynı şekilde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bu düzenleme nedeniyle kira bedeline ilişkin hem gelir veya kurumlar vergisi yönünden gider kısıtlaması hem de KDV yönünden indirim yasağı birlikte uygulanmaktadır.

Binek otomobilin aylık yerine günlük olarak kiralınması halinde, gider olarak dikkate alınabilecek azami tutarın kiralama süresi dikkate alınarak **gün esasına göre hesaplanması** gerekmektedir.

Örneğin 5 Günlük kira bedeli 20.000TL olan bir otomobil için 5 günlük bir kiralama söz konusu olduğunda 46.000TL/30gün x 5 gün = 7.666,67 TL' lik kısım ve bu tutara tekabül eden KDV indirimine konu edilebilecektir. Aşan kısımlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilecek olup örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
770.05.01	Araç Kira Bedeli	7.666,67	
191.01.01	İndirilecek KDV	1.533,33	
689.01.01	Binek Araç KKEG Gider	10.800.000	
320.01.01	Satıcılar Hesabı		20.000.00

Kiralamalarla ilgili KDV'den istisna olan banka, sigorta şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri gibi işlemlerde de kiralamaya ilişkin olarak safi kazancın tespitinde gider yazılabilecek tutar KDV dahil 46.000 TL olarak belirlenmiş olup bu tutarı aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Bu tip şirketler tekdüzen hesap planının

dışında SPK ve BDDK gibi düzenleyici kurumlarca belirlenen hesap planı kullanabilmektedirler. Faaliyet alanı ve bağlı bulunduğu kurumlara göre kullanılan hesap planına göre farklılık göstermekle birlikte yukardaki örneğe ilişkin portföy yönetim şirketi tarafından yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
5440.2.1.1	Araç Kira Bedeli	7.666,67	
5890.1.1.1	Binek Araç KKEG Gider	12.333,33	
3200.1.1.1	Satıcılar Hesabı		20.000,00

Ticari uygulamalarda kira bedeline ait faturanın kira sözleşmesi kapsamında peşin düzenlemesi uygulaması ile karşılaşılabilmektedir. Bu durumda kira gideri dönemsellik ilkesi gereği tek seferde gider yazılamayacağı için gelecek aylara tekabül eden kira giderleri 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabında takip edilmesi gerekme olup aylık gider kayıtlarında da kısıtlama hükümlerine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin bakım, onarım, yakıt, yol geçiş, otopark, sigorta, kasko, faiz ve benzeri giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek ve bu tutara tekabül eden KDV aylık Katma Değer Vergisi beyannamesinde indirim konusu edilecektir. Konuyu farklı hesap planları kullanan işletmeler bazında örneklerle açıklamaya çalışalım.

Örnek-1: İşletme 07.07.2026 tarihinde aktifinde yer alan binek otomobil için 8.000TL +%20 KDV (KDV dahil 9.600TL) bakım bedeline katlanmıştır.

İşletme söz konusu bakım bedelinin %70'i ve buna isabet eden KDV'yi

indirime konu edilecek, kalan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir. Bununla ilgili örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

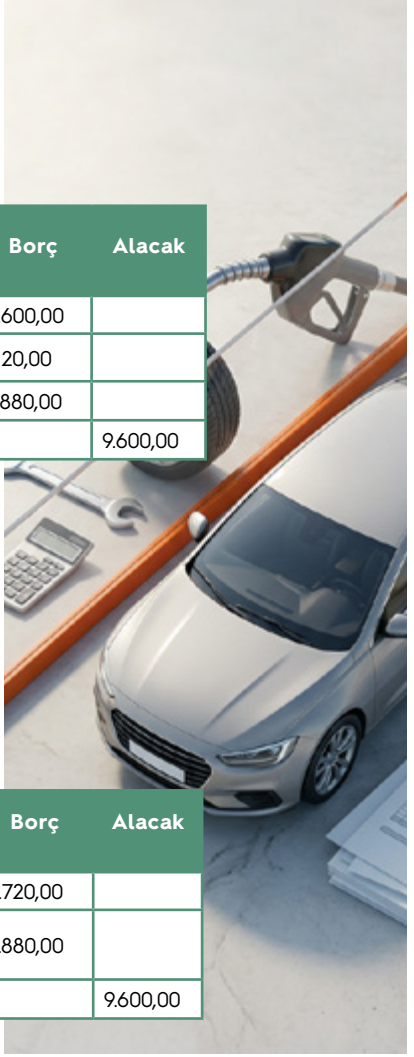
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
770.05.02	Araç Bakım Bedeli	5.600,00	
191.01.01	İndirilecek KDV	1.120,00	
689.01.01	Binek Araç KKEG Gider	2.880,00	
320.01.01	Satıcılar Hesabı		9.600,00

Söz konusu gider portföy yönetim şirketi tarafından yapılmış olsaydı bu şirketlerin KDV yükümlükleri olmadığından KDV tutarını indirim konusu edemeyecekleri göz önünde bulundurulduğunda örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
5440.2.1.2	Araç Bakım Bedeli	6.720,00	
5890.1.1.1	Binek Araç KKEG Gider	2.880,00	
3200.1.1.1	Satıcılar Hesabı		9.600,00

Örnek muhasebe kaydında görüldüğü üzere KDV'den istisna olan banka, sigorta şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri gibi işlemlerde KDV dahil fatura bedelinin %70'lik kısmına isabet eden giderler vergi matrahının tespitinden düşülmekte kalan %30'luk kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına ilave edilmektedir.

Vergi mükelleflerinin faaliyet konularına göre kullandıkları hesap planlarını mevzuatın izin verdiği çerçevede detaylandırarak özellikle vergi matrahının sağlıklı hesaplanabilmesi adına kanunen kabul edilmeyen giderleri alt hesaplar bazında detay hesaplarda takip etmeleri önem arz etmektedir.



3. ŞİRKET AKTİFİNE ALINAN BİNEK OTOMOBİLLERDE MUHASEBE UYGULAMARI

İşletmeler tarafından iktisap edilen binek otomobillere ilişkin olarak ödenen Katma Değer Vergisi (KDV) ile Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), yürürlükteki vergi mevzuatı kapsamında taşıtın maliyet bedeline dahil edilmek veya doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmek suretiyle muhasebe kayıtlarına alınabilmektedir. Binek otomobilin kullanılmamış (sıfır) olarak satın alınması durumunda da, söz konusu vergilerin maliyete eklenmesi ya da doğrudan gider olarak kaydedilmesine ilişkin mükelleflere tanınan tercih hakkı devam etmektedir.

Bu doğrultuda, işletme aktifine kaydedilen her bir binek otomobil, aktive alındığı takvim yılı itibarıyla geçerli olan yasal parasal sınırlar esas alınarak amortisman tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla, amortisman yoluyla giderleştirilebilecek tutarlar ile vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilecek gider unsurları, binek otomobilin aktive alındığı yıl için Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında belirlenen sınırlamalara göre farklılık gösterebilmektedir. Bu kapsamda, VUK hükümleri çerçevesinde yıllar itibarıyla vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınabilecek gider tutarları ile amortisman esas bedellere ilişkin yasal düzenlemeler aşağıda sunulmaktadır.

Ayrıca, binek otomobilin maliyet bedeline dâhil edilen finansman giderleri (faiz ve kur farkları), yeniden değerlendirilme artışları, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan farklar ile maliyete eklenen diğer unsurlar da amortisman esas maliyetin bir parçasını oluşturmaktadır, söz konusu amortisman sınırlamalarının kapsamına girmektedir. Dolayısıyla, bu unsurlardan kaynaklanan ve yasal sınırları aşan amortisman tutarları da Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınmaktadır.

Gelir İdaresi başkanlığı 25.11.2025 ve E-17192610-120[GV-21-66] sayılı özelgesinde binek otomobilin satın alındıktan sonra yapılan araç lastiklerinin de bi-

eden amortisman giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına ilave edilecektir.

İşletmeler binek otomobil alımında katlandıkları ÖTV ve Katma Değer Vergisini gider yazmayıp otomobilin maliyetine ilave etme hakları bulunmaktadır. Bu durumda 2026 yılında amortisman tabi tutulabilecek sınır 2.600.000,00TL olarak belirlenmiş aşan kısma tekabül eden tutara ait amortisman giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilerek vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. Bu tutarlar 2026 yılında satın alınan binek otomobiller için geçerli olup, önceki yıllarda satın alınan binek otomobiller için alın-

Yıl	Kira Gideri Sınırı (TL)	KDV & ÖTV Gider Yazma Sınırı (TL)	Taşıt Gideri Sınırı (%)	Amortisman Olarak İndirim Konusu Yapılacak Tutar Sınırı (KDV & ÖTV Hariç)	Vergilerin Maliyet Bedeline Eklendiği veya Binek Otomobilin İkinci El Olarak İktisap Edildiği Hallerde VUK Amortisman Üst Sınırı
2022	8.000,00	200.000,00	70%	230.000,00	430.000,00
2023	17.000,00	440.000,00	70%	500.000,00	950.000,00
2024	26.000,00	690.000,00	70%	790.000,00	1.500.000,00
2025	37.000,00	990.000,00	70%	1.100.000,00	2.100.000,00
2026	46.000,00	1.200.000,00	70%	1.380.000,00	2.600.000,00

Tablodan görüleceği üzere, işletme aktifine alınan binek otomobiller için ayrılacak amortisman tutarlarının vergi matrahından indirilebilecek kısmı, taşıtın aktive alındığı takvim yılında geçerli olan yasal amortisman sınırları esas alınarak belirlenmektedir. Söz konusu binek otomobiller işletme aktifinde kaldığı sürece, ilgili yasal sınırlar dâhilinde ve kıst amortisman yöntemi uygulanmak suretiyle hesaplanan amortisman giderleri vergi matrahının tespitinde indirilebilmektedir. Buna karşılık, belirlenen amortisman limitlerini aşan tutarlara isabet eden giderler Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) niteliğinde değerlendirilmekte ve vergi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapılamamaktadır.

nekin otomobilin maliyetine eklenmesi ve alındığı dönemde geçerli olan sınırlar göz önünde bulundurularak amortisman tabi tutulması gerektiğine dair görüş bildirmiştir.

2026 yılında ÖTV ve KDV'yi gider yazmayı tercih eden mükelleflerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu edebilecekleri amortisman sınırı 1.200.000,00 TL olarak belirlenmiş olup bu tutarın aşılması durumunda aşan kısım muhasebe kayıtlarına gider olarak alınması durumunda aşan kısmın tamamı kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilecektir. ÖTV ve KDV tutarının gider yazılması durumunda amortisman tabi tutularak itfa yoluyla giderleştirilebilecek bedel 1.380.000,00TL olarak açıklanmış, bu tutarı aşan kısma isabet

edilen tutarlar geçerlidir.

Örnek -2 :İşletme 02.05.2026 tarihinde satın almış olduğu binek otomobile ait fatura detayı aşağıdaki gibidir.

Araç Bedeli	1.650.000,00
ÖTV	1.072.500,00
KDV Matrah	2.722.500,00
%20 KDV	544.500,00
Genel Toplam	3.267.000,00

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Katma Değer Vergisi (KDV) tutarlarının doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi tercih edildiği durumda yapılabilecek birinci muhasebe kaydı aşağıda sunulmaktadır. Söz konusu kayıta, binek

otomobilin iktisabı sırasında ödenen ÖTV ve KDV tutarları dönem gideri olarak kayıtlara alınmış, ancak mevzuatta belirlenen sınırları aşan kısımlar, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamak üzere Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) hesaplarında izlenmiştir.

lan amortisman giderinin, Vergi Usul Kanunu kapsamında belirlenen sınırları aşan kısmına isabet eden tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/7'nci maddesi uyarınca Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak değerlendirilerek vergi matrahına ilave edilecektir.

Gerek ÖTV+KDV tutarının tamamının gider yazılması durumunda gerekse ÖTV+KDV tutarının ilgili yılda belirlenen sınır kadarlık kısmını gider yazıp kalan kısmı maliyete eklenmesi durumunda 2026 yılı için belirlenen sınır olan 1.380.000,00TL üzerinden hesaplanan amortisman gideri vergi matrahından düşülecek aşan kısma isabet eden amortisman gideri ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilecektir.

Tek Düzen Hesap Planı Kullanan Şirketlerin Muhasebe Kaydı			
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
254.01.01	Taşıtlar (Binek Otomobiller)	1.650.000,00	
770.03.01	Binek Oto KDV-Ötv Gideri	1.200.000,00	
689.02.03	Binek Oto KDV-Ötv Gideri KKEG	417.000,00	
320.01.01	Satıcılar		3.267.000,00

SPK Hesap Planı Kullanan Portföy Yönetim Şirketlerinin Muhasebe Kaydı			
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
2480.1.1.1	Taşıtlar (Binek Otomobiller)	1.650.000,00	
5440.2.1.1	Binek Oto KDV-Ötv Gideri	1.200.000,00	
5890.2.1.1	Binek Oto KDV-Ötv Gideri KKEG	417.000,00	
3200.1.1.1	Satıcılar		3.267.000,00

4. BİNEK ARAÇLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI ENFLASYON MUHASEBESİ VE YENİDEN DEĞERLEME ETKİSİ

Binek otomobillere ilişkin enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak 555 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanacağı, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismana tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismana tâbi tutabilecekleri belirtilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Katma Değer Vergisi (KDV) tutarlarının doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesinin tercih edilmesi durumunda uygulanabilecek alternatif ikinci muhasebe kaydı aşağıda sunulmaktadır. Bu uygulamada, ÖTV ve KDV tutarlarına ilişkin mevzuatta belirlenen gider yazma sınırı olan 1.200.000,00 TL, dönem gideri olarak dikkate alınmış, söz konusu sınırı aşan tutarın tamamı ise binek otomobilin maliyet bedeline ilave edilmiştir.

Bu kapsamda gerçekleştirilecek muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmektedir.

Tek Düzen Hesap Planı Kullanan Şirketlerin Muhasebe Kaydı			
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
254.01.01	Taşıtlar (Binek Otomobiller)	2.067.000,00	
770.03.01	Binek Oto KDV-Ötv Gideri	1.200.000,00	
320.01.01	Satıcılar		3.267.000,00

SPK Hesap Planı Kullanan Portföy Yönetim Şirketlerinin Muhasebe Kaydı			
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
2480.1.1.1	Taşıtlar (Binek Otomobiller)	2.067.000,00	
5440.2.1.1	Binek Oto KDV-Ötv Gideri	1.200.000,00	
3200.1.1.1	Satıcılar		3.267.000,00

ÖTV ve KDV tutarlarının gider olarak muhasebeleştirilmesi nedeniyle, binek otomobilin aktive alınan bedeli üzerinden hesaplanan amortisman giderlerinin vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilecek kısmı da ayrıca sınırlamaya tabi olmaktadır. Bu kapsamda, 2026 yılı için aktive alınan 1.380.000,00 TL tutarındaki değer üzerinden ayrı-

Binek otomobillere ilişkin enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak 555 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde verilen örnekte hesap dönemi takvim yılı olan ve bilanço esasına göre defter tutan (M), ticari işletmesinde kullanılmak üzere 15/7/2022 tarihinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dahil alış bedeli 1.000.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almış ve binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergilerini binek otomobilin maliyetine dahil etmiştir. Mükellef normal amortisman usulünde yıllık amortismanlarını genel hükümlere göre ayırmakta ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman tutarını aşan kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaktadır. Mükellef 2023 yılı ve 2024 yılı bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, 31/12/2024 tarihli dönem sonu işlemlerinde söz konusu binek otomobilin düzeltilmiş değeri üzerinden amortisman ayıracaktır. Ancak binek otomobilin Gelir Vergisi Kanunu'na göre belirlenen amortismanı esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına teka-bül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacağı belirtilmiştir. Tebliğde belirtilen örneğin devamında 2023 yılı ve 2024 yılı bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacağı 31/12/2024 tarihli dönem sonu işlemlerinde söz konusu binek otomobilin düzeltilmiş değeri üzerinden amortisman ayıracaktır. Ancak binek otomobilin Gelir Vergisi Kanunu'na göre belirlenen amortismanı esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına teka-bül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacağı belirtilmiştir.

Konuyu farklı bir örnekle açıklamaya çalışalım.

Örnek-3 :İşletme 10.10.2023 tarihinde 860.000TL bedelle binek otomobil almış, KDV+ÖTV bedelleri maliyete eklenmiştir. Aktife alınan binek otomobil için 2023 ve 2024 yıllarında enflasyon muhasebesi uygulamış, 2025 yılında ve

30.06.2026 dönemine VUK mükerrer 298 Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve 01.07.2026 tarihinde söz konusu binek otomobili KDV dahil 1.850.000TL bedele satmış ve satış bedeline ilişkin karın tamamını gelir olarak muhasebeleştirmiştir.

Enflasyon düzeltmesi ile yeniden değerlendirme uygulamalarının gerçekleştirilmesi sonucunda, binek otomobillerin yıllar itibarıyla oluşan defter değerleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir

10.10.2023 Tarihli Alım Bedeli Kdv+Ötv Dahil	860.000,00
2023 Sonu Enflasyon Sonrası Düzeltilmiş Aktif Bedeli	894.279,60
2024 Sonu Enflasyon Sonrası Yeni Aktif Bedeli	1.149.372,86
2025 Sonu Yeniden Değerleme Sonrası Aktif Değeri (%25,49)	1.442.348,00
30.06.2026 Sonu Yeniden Değerleme Sonrası Aktif Değeri(%11,51)	1.608.362,25

Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme işlemlerinin uygulanmasını takiben, normal amortisman yöntemini benimseyen işletmenin yıllar itibarıyla hesaplanan amortisman giderleri ve birikmiş amortisman değer artışları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

2023 Yılı Amortisman Gideri	44.713,98
2024 Yılı Amortisman VUK Gideri	190.000,00
2024 Yılı Amortisman KKEG Gideri	39.874,57
2024 Yılı Birikmiş Amortisman Enflasyon Farkı	12.754,66
2025 Yılı Amortisman VUK Gideri	190.000,00
2025 Yılı Amortisman KKEG Gideri	98.469,60
2025 Yılı Birikmiş Amortisman Yeniden Değerleme Farkı	73.243,79
2026 Yılı 6 Aylık VUK Amortisman Gideri	95.000,00
2026 Yılı 6 Aylık KKEG Amortisman Gideri	65.836,23
2026 Yılı 6 Aylık Amortisman Yeniden Değerleme Farkı	74.706,41
TOPLAM BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	884.599,24

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 555)'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde, 2023 yılında iktisap edilen binek otomobile ilişkin amortismanı esas bedel için belirlenen Vergi Usul Kanunu (VUK) amortisman sınırı 950.000,00 TL'dir. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme



uygulamaları sonucunda amortisman esas değer in söz konusu sınırı aşması hâlinde, aşan kısma isabet eden amortisman giderleri Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) niteliğinde değerlendirilmektedir. Bu giderlerin, mali tabloların doğruluğu ile vergi uygulamalarının izlenebilirliğinin sağlanması amacıyla uygun alt hesaplarda ayrı olarak takip edilmesi ve muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir.

Mükellefler tarafından binek otomobillerinin elden çıkarılması hâlinde, önceki dönemlerde amortisman sınırlaması nedeniyle Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak değerlendirilerek ticari kazançta ilave edilen amortisman tutarlarının toplamı, satışın gerçekleştiği dönemde vergiye tabi olmayan gelir niteliğinde dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda söz konusu tutar, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilebilmektedir.

SONUÇ

Enflasyon muhasebesi ve yeniden değerlendirme uygulaması binek otomobillerin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesine ilişkin hesaplamaları önemli ölçüde etkilemekle birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda binek otomobillere yönelik amortisman sınırlamaları ile gider kısıtlamalarına ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına devam edilmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme sonrasında oluşan amortisman tutarlarını, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider niteliğindeki kısımları ve satış anında yapılacak vergisel düzeltmeleri doğru şekilde izlemeleri ve muhasebeleştirmeleri, hem mali tabloların gerçeğe uygun sunumu hem de vergi matrahının doğru hesaplanması açısından önem taşımaktadır.





Vergi yolculuğunuzda
rehberiniz biz olalım.
Doğru rotada kalın.





VERGİ VE SGK BORÇLARINA YÖNELİK YENİ TECİL VE TAKSİTLENDİRME İMKÂN LARI

GİRİŞ

Vergi ve sosyal güvenlik borçlarının vadesinde ödenememesi, işletmeler bakımından yalnızca bir nakit akışı problemi değildir. Borcun ödenmemesi; haciz ve satış işlemlerinden teminat yükümlülüğüne, borcu yoktur yazısından kamu ihalelerine katılıma kadar uzanan geniş bir alanda sonuç doğurur. Bu yönüyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesinde düzenlenen tecil, ödeme güçlüğü geçici olan borçlular için uygulamada başvuru en önemli enstrümanlardan biridir.

04.06.2026 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7582 sayılı Kanun ile 13.06.2026 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 11414 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı, tecil uygulamasında iki temel değişiklik getirmiştir. Azami tecil süresi 36 aydan 72 aya çıkarılmış, teminat aranmaksızın tecil edilebilecek borç tutarı 10.000.000 TL’ye yükseltilmiştir. Bu değişikliklerin vergi dairelerince takip edilen alacaklara nasıl uygulanacağı 16.06.2026 tarihli Tahsilat Genel Tebliği (Seri:B Sıra No:20) ile; SGK alacaklarına ilişkin uygulama ise 19.06.2026 tarihli ve 2026/15 sayılı Genelge ile açıklanmıştır.



Düzenlemelerin ortak dayanağı aynı olmakla birlikte uygulama birebir aynı değildir. Özellikle kapsama alınan borçların dönemi, ilk taksitin zamanı, taksit sayısının belirlenme biçimi, teminatın hangi birim itibarıyla hesaplanacağı ve mevcut hacizlerin durumu yönünden önemli ayrımlar bulunmaktadır. Bu nedenle vergi ve SGK borçlarını tek bir başlık altında değerlendirmek yerine, her iki alanı kendi kuralları içinde ele almak daha doğru olacaktır.

1. VERGİ BORÇLARINDA YENİ TECİL VE TAKSİTLENDİRME İMKÂN I

1.1. Düzenlemenin Kapsamı

Tahsilat Genel Tebliği (Seri:B Sıra No:20), 05.06.2026 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş olduğu halde 16.06.2026 tarihine kadar ödenmemiş bulunan ve Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarını kapsamaktadır. Bu nedenle bir borcun düzenlemeyi yararlanıp yararlanamayacağı belirlenirken öncelikle borcun vadesine ve hangi tahsil dairesince takip edildiğine bakılmalıdır.

Kapsama; vergi asılları, bunlara bağlı cezalar, gecikme faizleri, gecikme zamları ve vergi dairesince takip edilen diğer amme alacakları girebilecektir. Bununla birlikte Tebliğ bazı borçları ayrıca sayarak kapsam dışında bırakmıştır.

- Özel tüketim vergisi borçları kapsam dışındadır.
- 2026 yılı gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilecek geçici vergi ile bu vergiye bağlı vergi ziyaı cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları ve beyannamelerine ait damga vergileri kapsam dışındadır.

Bunun yanında vadesi 05.06.2026 tarihinden sonra olan alacaklar ile 31.08.2026 tarihine kadar süresinde başvuru yapılmayan borçlar bu özel Tebliğ yerine Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğindeki genel tecil esaslarına göre değerlendirilecektir.

1.2. Başvuru Süresi ve Başvuru Yöntemi

Düzenlemeyi yararlanmak isteyen borçluların en geç 31.08.2026 tarihine kadar (bu tarih dâhil) durumlarına uygun Tebliğ eki dilekçe ile başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Başvuru; Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi, Dijital Vergi Dairesi veya e-Devlet üzerinden elektronik ortamda yapılabileceği gibi borçlu olunan vergi dairesine doğrudan, posta yoluyla ya da başka bir vergi dairesi aracılığıyla yazılı olarak da yapılabilir.

Elektronik başvurularda sistem kayıt tarihi; taahhütlü posta veya APS ile yapılan başvurularda postaya verilme tarihi; adi posta ile gönderilen başvurularda ise evrakın vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih başvuru tarihi olarak kabul edilir. Birden fazla vergi dairesine borç bulunması halinde her bir vergi dairesine ayrı ayrı başvurulması zorunludur.

Burada uygulamada gözden kaçırılmaması gereken husus şudur: Borçlu, ilgili vergi dairesine olan borçlarının tamamı için tecil talep etmelidir. Aynı vergi dairesindeki borçlardan yalnızca istenilenlerin seçilerek özel uygulamaya dâhil edilmesi mümkün değildir.

1.3. Taksit Sayısının Belirlenmesi

Ödeme planları aylık eşit taksit esasına göre düzenlenecek ve ilk taksit Eylül/2026 ayında başlayacaktır. Ancak bütün borçlular için tek tip bir vade öngörülmemiştir. Süre; borçlunun çok zor durum derecesine, hukuki statüsüne ve borcun türüne göre değişmektedir.

1.3.1. Faal Mükelleflerde Likidite Oranına Göre Taksit Sayısı

Tebliğin yayım tarihi itibarıyla faal mükellefiyet kaydı bulunan ve bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerde taksit sayısı mali tablolardan hesaplanan likidite oranına göre belirlenmektedir.

- ▶ Likidite oranının 0,50 veya daha yüksek olması halinde 36 eşit taksit,
- ▶ Likidite oranının 0,50'den küçük, 0,30'dan büyük olması halinde 48 eşit taksit,
- ▶ Likidite oranının 0,30 veya daha düşük olması halinde 72 eşit taksit uygulanacaktır.

Bu gruba girmeyen borçluların borçları ise kural olarak 48 eşit taksitte ödenecektir. Mükellefin azami taksit sayısından daha kısa bir süre talep etmesi mümkündür.



1.3.2. Alacağın Türüne Göre Sınırlama

KDV ve BSMV borçlarında özel bir üst sınır bulunmaktadır. Bu vergilerden doğan borçlar ile bunlara bağlı vergi ziyai cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, ilgili beyannamelerin damga vergileri ve bunlara bağlı gecikme zamları en fazla 12 eşit taksitte ödenebilecektir. Dolayısıyla likidite oranı 72 aya kadar imkân verse dahi KDV ve BSMV yönünden 12 aylık sınır aşılamaz. Aynı vergi dairesindeki diğer borçlar bakımından ise 36, 48 veya 72 aylık süreler uygulanabilir.

1.3.3. Kamu Kuruluşları ve Belediye Şirketleri

İl özel idareleri, belediyeler, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, bunlara bağlı kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar ile bunların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları tüzel kişilerin Tebliğ kapsamındaki tüm borçları, alacak türü ayrımı yapılmaksızın 72 eşit taksitte ödenebilecektir.

1.4. Tecil Faizi ve Borcun Hesaplanması

Tebliğ kapsamındaki borçlara yıllık %29 tecil faizi uygulanacaktır. Gecikme zammına tabi alacaklarda önce vade tarihinden tecil talep tarihine kadar gecikme zammı hesaplanacak, ardından oluşan toplam tutar taksitlendirilecektir. Ödeme planında her taksite isabet eden tecil faizi ayrıca gösterilecek; lira kesirleri ise ilk taksite eklenecektir.

Taksitlerin vadesinden önce ödemesi mümkündür. Bu durumda tecil faizi fiili ödeme tarihi dikkate alınarak hesaplanacağından erken ödeme borçlunun faiz yükünü azaltacaktır.

1.5. Teminat Uygulaması

Teminat bakımından yeni eşik 10.000.000 TL'dir. Bu tutara kadar teminat aranmayacak, aşan kısım için ise aşan tutarın yarısı kadar teminat gösterilecektir. Dolayısıyla zorunlu teminatın hesabı, toplam borcun yarısı üzerinden değil; 10.000.000 TL düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden yapılır.

Teminatın türü, değerlemesi, mevcut hacizlerin teminat yerine geçmesi ve hacizlerin kaldırılması konularında Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği hükümleri uygulanacaktır. 10.000.000 TL'lik teminatsız tecil imkânı, daha önce haczedilmiş bir mal üzerindeki haczin kendiliğinden kaldırılması sonucunu doğurmamaktadır.

1.6. Tecil Yetkisi ve Ödeme Planı

Bu Tebliğ kapsamındaki başvurular, borç tutarına bakılmaksızın vergi dairesi müdürleri tarafından değerlendirilecektir. Tutarı 10.000.000 TL'yi geçmeyen alacaklar için işlemler Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemleri üzerinden doğrudan sonuçlandırılabilir.

Tecil edilen borçlar için borçluya taksit tutarlarını, tecil faizini ve vade tarihlerini gösteren ödeme planı verilecektir. Ödeme planı bağlı olunan vergi dairesinden, herhangi bir vergi dairesinden imza karşılığı veya gerekli teknik şartların bulunması halinde elektronik ortamdan alınabilecektir.

1.7. Mevcut Teciller ve Değerlendirme Aşamasındaki Talepler

Tebliğın yayımı tarihinde yürürlükte olan ve şartlarına uygun biçimde ödenen tecillerde, yayım tarihinden sonra ödenecek taksitler için ayrıca başvuru aranmaksızın yıllık %29 faiz oranı uygulanacaktır. Buna karşılık mevcut ödeme planını uzatmak ve Tebliğdeki daha uzun vadelerden yararlanmak isteyenlerin 31.08.2026 tarihine kadar ayrıca talepte/başvuruda bulunmaları gerekir.

Bu durumda daha önce usulüne uygun ödenen taksitler geçerli sayılacak; kalan borçlar için Eylül/2026 ayından başlamak üzere yeni ödeme planı oluşturulacaktır. Yeni süre, ilk tecil müracaat tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunda öngörülen azami tecil süresini aşamayacaktır.

Tebliğın yayımı tarihinde henüz değerlendirme aşamasında bulunan talepler bakımından da 31.08.2026 tarihine kadar bu Tebliğ hükümlerinden yararlanma talebinde bulunulması gerekir. Bu haktan yararlanmak istemeyenlerin başvuruları genel hükümlere göre sonuçlandırılacak ve uygun bulunması halinde eski oran olan yıllık %39 tecil faizi uygulanacaktır.

1.8. Tecil Taksitlerinin Süresinde Ödenmemesi ve Tecilin İhlali

Tecilin devamı bakımından temel kural, taksitlerin tecil faiziyle birlikte süresinde ve eksiksiz ödenmesidir. Bununla birlikte bir takvim yılında en fazla iki taksitin gecikmesi veya eksik ödenmesi doğrudan ihlal sayılmamıştır. Bu imkândan yararlanabilmesi için geciken taksitin, izleyen taksitin vadesi içinde ve fiili ödeme tarihine göre hesaplanacak tecil faiziyle birlikte tamamlanması gerekir.

Süresinde ödenmeyen taksitin son taksit olması halinde ödeme, son taksit vadesini takip eden ayın sonuna kadar yapılmalıdır. Bu sürelerde ödeme tamamlanmazsa tecil bozulacak ve kalan kamu alacağı cebren takip ve tahsil edilecektir.

1.9. Diğer Önemli Hususlar

► Sorumlu kişiler bakımından uygulama:

Mirasçılar, kefiller, şirket ortakları ve kanuni temsilciler gibi amme borcunun ödenmesinden sorumlu tutulan kişiler, sorumlu oldukları borç tutarı için bu düzenlemeden yararlanabilirler. Adi ve kolektif şirket ortakları, şirket borçlarının tamamından müteselsilen sorumlu olduklarından, söz konusu borçlar yönünden Tebliğ hükümlerinden faydalanabilirler.

► Borç durum yazısında gösterim:

Tecil edilen borcun, borç durumunu gösterir belgede yer almaması için tecil edilen asıl borç tutarının en az %10'unun ödenmiş olması gerekir. Hiç ödeme yapılmamışsa tecil edilen borcun tamamı; %10'dan az ödeme yapılmışsa ödenmeyen kısım belgede gösterilir.

► Motorlu taşıtlar vergisi ve taşıta bağlı borçlar:

Motorlu taşıtlar vergisi ile taşıta bağlı diğer kamu alacaklarında başvuru her bir taşıt için ayrı ayrı yapılır. Borçların tecil edilmiş ve tecil şartlarının ihlal edilmemiş olması hâlinde fenni muayene izin belgesi veya uçuşa elverişlilik belgesi verilebilir. Ancak aracın satış ve devri için tecil edilen borcun tamamının ödenmiş olması şarttır.

► Mevcut yapılandırmaların durumu:

Özel kanunlara göre yapılandırılmış ve Tebliğın yayımı tarihi itibarıyla yapılandırma şartları ihlal edilmemiş borçlara ait ödenmemiş taksitlerin, bu Tebliğ kapsamında yeniden tecil edilmesi mümkün değildir.

2. SGK BORÇLARINDA YENİ TECİL VE TAKSİTLENDİRME İMKÂNI

2.1. Genel Değişiklikler

SGK'nın 2026/15 sayılı Genelgesi, 2024/12 sayılı Genelgedeki tecil hükümlerini yeni kanuni sınırlara uyarlamıştır. Buna göre azami süre 72 aya çıkarılmış, teminatsız tecil sınırı 10.000.000 TL olarak belirlenmiş ve çok zor durum incelemesine bağlı süreler yeniden düzenlenmiştir.

36 ayı aşan tecillerde kademeli tecil uygulanmayacaktır. Bu nedenle 37 ila 72 ay arasındaki ödeme planları kural olarak eşit taksitler üzerinden oluşturulacaktır.

2.2. 31.08.2026 Tarihine Kadar Özel Kapsama Giren SGK Borçları

31.08.2026 tarihine kadar yapılacak başvurularda; 5510 sayılı Kanunun 4/1-a bendi kapsamında sigortalı çalıştıran işverenlerin ve 4/1-b kapsamındaki sigortalıların 2026 Haziran ayı dâhil önceki dönemlere ait sigorta primi ve işsizlik sigortası primi borçları tecil kapsamına alınabilecektir.

Ayrıca 31.08.2026 tarihine kadar tebliğ edilmiş ve kesinleşmiş idari para cezaları ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zamları da kapsamdadır. Borcun kapsama girmesi için ilgili döneme, kesinleşme durumuna ve başvuru tarihine birlikte bakılması gerekir.

2.3. Başvuru Süresi, Yeri ve Belgeler

Başvuruların 31.08.2026 tarihine kadar, borcun icra takip işlemlerinin yürütüldüğü SGK ünitesine yapılması gerekir. Başvuruda 2024/12 sayılı Genelge eki Tecil Talep Formu ile borçlunun durumuna göre Çok

Zor Durum Raporu veya Mali Durum Bildirim Formu kullanılacaktır. Belgelerin eksik olması halinde tamamlanması istenecek; eksikliklerin giderilmemesi durumunda talep reddedilecektir.

Birden fazla SGK ünitesince takip edilen borçlarda her üniteye ayrı başvuru yapılması gerekir. Borçlunun hem 4/1-b sigortalısı hem de işveren olması halinde bu iki sınıftan doğan borçlar ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Taahhütlü, iadeli taahhütlü, APS veya PTT Kargo ile yapılan başvurularda postaya verilme tarihi; adi posta ve diğer yöntemlerde ise Kurum evrakına giriş tarihi başvuru tarihi sayılacaktır.

2.4. Tecil Faizi ve İlk Taksit Şartı

SGK yönünden yıllık %29 oranından yararlanmanın en kritik şartı ilk taksittir. İlk taksitin, başka bir ifadeyle peşinatın, en geç 31.08.2026 tarihinde ve tek seferde ödenmesi gerekir. Tecil işlemi de ilk taksitin ödendiği tarihte başlamış sayılacaktır.

İlk taksitin süresinde ödenmemesi halinde başvuru yapılmış olması tek başına yeterli olmayacak ve borçlu %29'luk faiz avantajından yararlanamayacaktır. Bu şart, vergi tecilindeki uygulamadan ayrılan ve başvuru takviminde özellikle dikkate alınması gereken bir husustur.



2.5. Tecil Yetkisi

31.08.2026 tarihine kadar yapılacak başvurular borç tutarına bakılmaksızın sosyal güvenlik il müdürlükleri veya sosyal güvenlik merkezleri bünyesindeki tecil komisyonlarınca değerlendirilecektir. Borç türü bazında; İstanbul, Ankara ve İzmir'de 18.000.000 TL'ye, diğer büyükşehirlerde 15.000.000 TL'ye, büyükşehir olmayan illerde 13.000.000 TL'ye kadar olan borçlarda sosyal güvenlik merkez müdürleri yetkilidir. Bu sınırları aşan borçlarda azami tutara bakılmaksızın sosyal güvenlik il müdürü yetkili olacaktır.

Bu kapsamdaki dosyalar değerlendirme için Merkez Teşkilatına gönderilmeyecektir. Bu düzenleme, yüksek tutarlı başvuruların da taşra teşkilatında sonuçlandırılmasını sağlayarak işlemlerin hızlandırılmasını amaçlamaktadır.

2.6. Teminat ve Ünite Bazında Değerlendirme

SGK borçlarında da 10.000.000 TL'ye kadar teminat aranmayacak, bu tutarı aşan kısmın yarısı kadar teminat alınacaktır. Ancak SGK uygulamasında bu sınırın borcun takip edildiği ünite itibarıyla ele alınması önemlidir. Farklı il müdürlükleri veya sosyal güvenlik merkezlerinde takip edilen borçların her biri ayrı ayrı 10.000.000 TL'yi aşmıyorsa, Kuruma olan toplam borç daha yüksek olsa dahi ilgili üniteler teminatsız tecil yapabilecektir.

Buna karşılık aynı üniteadaki borç 10.000.000 TL'yi aşıyorsa aşan kısmın yarısı kadar teminat gösterilmelidir. Tecil sonrasında yeni bir borcun plana eklenmesi halinde toplam borç yeniden dikkate alınacak ve gerekiyorsa ek teminat talep edilecektir.

Örnek: Aynı sosyal güvenlik merkezinde takip edilen borcun 80.000.000 TL olması halinde zorunlu teminat; $(80.000.000 - 10.000.000) / 2$ hesabıyla 35.000.000 TL olacaktır.

Örnek: 120.000.000 TL borç için 55.000.000 TL teminat gösterilerek tecil yapıldıktan sonra 1.000.000 TL tutarında yeni bir idari para cezasının da tecile alınması istenirse, toplam borç 121.000.000 TL'ye çıkacaktır. Yeni zorunlu teminat 55.500.000 TL olduğundan daha önce verilen teminata ilave olarak 500.000 TL ek teminat gösterilmesi gerekecektir.

Mahcuz mallar değerleri tutarınca teminat yerine geçer. Teminatsız tecil sınırının altında borç bulunması, önceden uygulanmış hacizlerin otomatik olarak kaldırılacağı anlamına gelmez. Hacizli mallar zorunlu teminatın üzerinde olsa dahi haczin kaldırılması, kalan borcun ve teminat yeterliliğinin ayrıca değerlendirilmesine bağlıdır.

Örnek: 10.000.000 TL tutarındaki SGK borcu nedeniyle 24.000.000 TL değerinde bir araç üzerine daha önce haciz konulmuşsa, borcun teminatsız tecil sınırı içinde kalması araç üzerindeki haczin kaldırılmasını gerektirmez. Mevcut haciz tecil süresince korunur.

Örnek: 60.000.000 TL borç için toplam değeri 50.000.000 TL olan beş araç haczedilmiş ve borç 72 taksite bağlanmışsa; belirli sayıda taksit ödendikten sonra kalan borç tecil faizi dâhil 39.000.000 TL'ye düştüğünde, dört aracın toplam değeri kalan borcu karşılıyorsa borçlunun talebi üzerine yalnızca bir araç üzerindeki haciz kaldırılabilir.

2.7. Cari Borçların Ödeme Planına Eklenmesi

Özel tecil işlemi yapıldıktan sonra 31.08.2026 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş bulunan borçlar, ilk iki taksitin ödenmiş ve ödenmemiş taksitin bulunmaması şartıyla mevcut ödeme planına eklenebilir. Ancak 31.08.2026 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş bu borçlar için yıllık %29 oranıyla ikinci bir ayrı tecil yapılamaz.

Örnek: Özel tecil kapsamında ilk iki taksitini zamanında ödeyen ve gecikmiş taksiti bulunmayan bir işverenin, 31.08.2026 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ilave prim borçları mevcut ödeme planına eklenebilir. Buna karşılık ödeme vadesi 31.08.2026 tarihinden sonraya rastlayan 2026 Temmuz ve sonraki dönem borçları bu plana eklenmeyecek, ayrı bir tecil talebine konu edilecektir.

Ödeme vadesi 31.08.2026 tarihinden sonra olan, örneğin 2026 Temmuz ve sonraki dönemlere ait borçlar mevcut özel plana eklenmeyecek; bunlar için başvuru tarihindeki yürürlükte bulunan tecil faiz oranı üzerinden yeni bir tecil işlemi yapılabilecektir.



2.8. Haciz, Yakalama ve Satış İşlemlerinin Durumu

İlk taksitin ödenmesiyle birlikte, tecil geçerliliğini koruduğu müddetçe icra takip ve satış işlemleri duracaktır. Araçlar üzerindeki yakalama şerhleri kaldırılabilir; ancak haciz kaydı devam edecektir. Bu nedenle yakalamanın kaldırılması ile haczin kaldırılması aynı işlem olarak değerlendirilmemelidir.

Menkul veya gayrimenkul satış ilanına çıkmış olsa dahi satış tarihinden önce ilk taksit ile tüm takip ve satış masraflarının ödenmesi halinde satış işlemi iptal edilebilecektir. Ancak satışın iptal edilmesi, mal üzerindeki haczin kaldırılması anlamına gelmez; haciz teminat niteliğinde korunur.

Örnek: Borç 72 taksite bağlanmış ve ilk 71 taksit ödenmiş olsa dahi son taksitin kendi vadesinde ve Genelgede tanınan sürede ödenmemesi halinde tecil işlemi bozulur. Bu nedenle son taksit de diğer taksitler gibi ödeme planındaki süre içinde kapatılmalıdır.

2.9. Ödeme Planı, Tebliğat ve Yapılandırılmış Borçlar

Ödeme planları borçluya dosyanın işlem gördüğü üniteye elden veya Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilebilir. Borçlunun talebi halinde ödeme planı, icra takip ve haciz servisi bulunan herhangi bir SGK ünitesinden ekran çıktısı alınarak imza karşılığında teslim edilebilir. Planın oluşturulmasıyla tutarlar banka sistemlerine yansıtıldığından, plan henüz tebliğ edilmemiş olsa dahi taksit ödemesi banka kanalıyla yapılabilir.

Özel kanunlara göre yapılandırılmış ve Genelgenin yayımı tarihinde yapılandırması bozulmamış borçların bu Genelge kapsamında tecil edilmesi mümkün değildir. Daha önce yürürlükteki oran üzerinden tahsil edilmiş tecil faizlerinin iadesi veya başka borçlara mahsubu da yapılamaz.

2.10. 04.06.2026 Tarihinden Önceki Teciller

04.06.2026 tarihinden önce başvurulmuş, ilk taksiti ödenmiş ve henüz karara bağlanmamış talepler ile bu tarih itibarıyla devam eden teciller de yeni hükümlerden yararlanabilecektir. Borçlunun talebi üzerine likidite oranı 0,51 ila 1,00 arasında ise kalan süreye azami 18 ay; likidite oranı 0,50 veya altında ise azami 36 ay ilave edilebilecektir.

Örnek: 04.06.2026 tarihinden önce başlayan ve şartlarına uygun biçimde devam eden bir tecilde borçlunun likidite oranı 0,50 veya daha düşüktüğü, kalan ödeme süresine borçlunun talebi üzerine azami 36 ay daha eklenebilecektir. Likidite oranı 0,51 ile 1,00 arasındaysa ilave süre azami 18 ayla sınırlı olacaktır.

Bu tecillerde başvuru şartı aranmaksızın 16.06.2026 tarihine kadar eski oranlar, 16.06.2026 tarihinden itibaren ise yıllık %29 tecil faizi uygulanacaktır. Daha önce yapılan zorunlu teminat hesaplamaları ve işlemleri ise mahcuz malların teminat sayılması nedeniyle değiştirilmeyecektir.



3. VERGİ VE SGK UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Konu	Vergi Borçları	SGK Borçları
Son başvuru	31.08.2026	31.08.2026
Faiz oranı	Yıllık %29	Yıllık %29
Azami süre	Genel olarak 36, 48 veya 72 ay; KDV ve BSMV en fazla 12 ay	Çok zor durum incelemesine göre azami 72 ay
Teminatsız sınır	10.000.000 TL	Ünite bazında 10.000.000 TL
İlk taksit	İlk taksit Eylül/2026 ayında başlar	İlk taksit en geç 31.08.2026 tarihinde defaten ödenir
Başvuru yeri	Her vergi dairesine ayrı başvuru	Borcun takip edildiği her SGK ünitesine ayrı başvuru
Hacizler	Teminatsız sınır mevcut haczi kendiliğinden kaldırmaz	İlk taksitle takip ve satış durur; yakalama kalkabilir, haciz devam eder
Mevcut yapılandırma	İhlal edilmemiş özel kanun yapılandırmaları yeniden tecil edilemez	İhlal edilmemiş özel kanun yapılandırmaları yeniden tecil edilemez

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

2026 yılında yapılan değişiklikler, ödeme güçlüğü yaşayan mükellefler ve işverenler bakımından tecil müessesesini önceki döneme göre daha kullanılabilir hale getirmiştir. Sürenin 72 aya çıkması, teminatsız sınırın 10.000.000 TL'ye yükselmesi ve 31.08.2026 tarihine kadar yıllık %29 faiz uygulanması, özellikle kısa vadede nakit üretmekte zorlanan işletmeler ve kişiler için önemli bir imkândır.

Bununla birlikte bu düzenlemelerin bir af veya klasik yapılandırma olarak görülmemesi gerekir. Borç asılları ile fer'ileri ortadan kalkmamakta, ödeme planına tecil faizi eklenmekte ve borçlunun çok zor durumda bulunduğu ortaya konulması beklenmektedir. Ayrıca vergi ve SGK uygulamalarının aynı hükümlerle yürüdüğü düşünülmemelidir.

Kanaatimizce başvuru öncesinde yapılması gereken ilk işlem, borç dökümünün vade, tür ve takip birimi bazında ayrıştırılmasıdır. Sonrasında kapsama giren borçlar, likidite oranı, teminat ihtiyacı ve sürdürülebilir taksit tutarı birlikte değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak düzenlemeden yararlanabilecek borçluların son günü beklemeksizin başvuru dosyalarını hazırlamaları; mümkün olan en uzun vadeyi değil, ödeme kabiliyetleriyle uyumlu vadeyi tercih etmeleri daha sağlıklı olacaktır. Aksi halde başlangıçta rahatlatıcı görünen bir ödeme planı, ilerleyen aylarda tecilin bozulmasına ve cebri takip işlemlerinin yeniden başlamasına yol açabilir.





SAP, ORACLE VE CLOUD YAZILIM YATIRIMLARININ VERGİSEL BOYUTU

ÖZET

Dijital dönüşüm yatırımlarının hız kazanmasıyla birlikte işletmelerin en önemli yatırım kalemlerinden biri kurumsal kaynak planlama (ERP) yazılımları olmuştur. SAP, Oracle ve benzeri ERP çözümleri ile son yıllarda yaygınlaşan Cloud (SaaS) tabanlı yazılımlar için yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesi ise uygulamada halen görüş ayrılıklarının yaşandığı konular arasında yer almaktadır.

Uygulamada karşılaşılan en önemli sorun, ERP projelerinin tek bir yatırım olarak değerlendirilmesi ve proje kapsamında yapılan tüm harcamaların aynı muhasebe politikasına tabi tutulmasıdır. Oysa bir ERP projesi yalnızca yazılım lisansından ibaret değildir. Lisans bedelleri, parametrik uyarlamalar, veri migrasyonu, sistem entegrasyonu, danışmanlık hizmetleri, kullanıcı eğitimleri, bakım ve destek hizmetleri aynı proje kapsamında yer alsa da vergisel açıdan aynı hukuki niteliğe sahip değildir.

Bu nedenle ERP projelerinde doğru muhasebeleştirme, faturanın üzerinde yazan açıklamaya göre değil; yapılan harcamanın işletmeye sağladığı ekonomik fayda esas alınarak belirlenmelidir. Bu çalışmada, SAP, Oracle ve Cloud yazılımlarına ilişkin maliyet unsurları Vergi Usul Kanununun temel ilkeleri, Gelir İdaresi Başkanlığının konuya ilişkin özelgeleri ve uygulamada karşılaşılan örnekler çerçevesinde değerlendirilmiştir.



GİRİŞ

Teknolojik gelişmeler, işletmelerin yatırım anlayışını köklü biçimde değiştirmiştir. Geçmişte üretim tesisleri, makine parkları ve fiziki sabit kıymetler ön plandayken, günümüzde şirketlerin rekabet gücünü belirleyen en önemli unsurlardan biri bilgi teknolojilerine yapılan yatırımlardır. Özellikle SAP, Oracle ve benzeri ERP sistemleri, muhasebe, finans, üretim, satın alma, stok yönetimi, insan kaynakları ve satış süreçlerini tek bir platform altında toplayarak işletmelere önemli ölçüde verimlilik sağlamaktadır.

Bununla birlikte ERP projelerinin muhasebeleştirilmesi konusunda uygulamada ortak bir yaklaşımın oluştuğunu söylemek güçtür. Aynı nitelikteki bir harcamanın farklı işletmeler tarafından tamamen farklı muhasebe politikalarına tabi tutulduğu görülmektedir. Bazı işletmeler proje kapsamındaki bütün ödemeleri doğrudan gider olarak kaydederken, bazı işletmeler ise lisans bedeli ile birlikte eğitim, bakım ve danışmanlık hizmetlerini de aktifleştirmektedir.

Kanaatimizce bu farklılığın temel nedeni, ERP projelerinin tek bir yatırım olarak değerlendirilmesidir. Oysa proje kapsamında yapılan her ödeme aynı ekonomik sonucu doğurmamaktadır. İşletmeye uzun yıllar ekonomik fayda sağlayacak bir lisans hakkı ile belirli bir dönem için alınan bakım hizmetinin aynı vergisel sonuca tabi tutulması mümkün değildir.

Vergi Usul Kanununda yazılım harcamalarına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler bulunmamasıyla birlikte, maliyet bedeli, iktisadi kıymetin niteliği ve ekonomik

fayda süresi dikkate alındığında temel yaklaşımın her harcamanın kendi hukuki niteliği içinde değerlendirilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından farklı tarihlerde verilen özelgeler de, yazılım projelerinin tek tip değerlendirilmemesi gerektiğini göstermektedir.

Bu nedenle ERP projelerinde doğru muhasebe politikası belirlenirken ilk yapılması gereken işlem, proje kapsamındaki harcamaların ayrıştırılmasıdır.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından farklı tarihlerde verilen özelgelerde de, yazılım projelerine ilişkin harcamaların tek tip değerlendirilmemesi gerektiği, harcamanın işletmeye sağladığı ekonomik fayda dikkate alınarak muhasebeleştirilmesinin daha doğru olacağı yönünde değerlendirmelere yer verilmiştir. (20.08.2013 tarih 64597866-105[313-2013]-136 sayılı özelge)

Bu çalışmada, uygulamada en fazla tereddüt edilen konular olan; lisans bedellerinin aktifleştirilmesi, bulut yazılımlarının vergisel niteliği, danışmanlık ve entegrasyon hizmetlerinin maliyet unsuru olup olmadığı, bakım ve destek sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile amortisman uygulaması, uygulamacı bakış açısıyla ele alınacaktır.



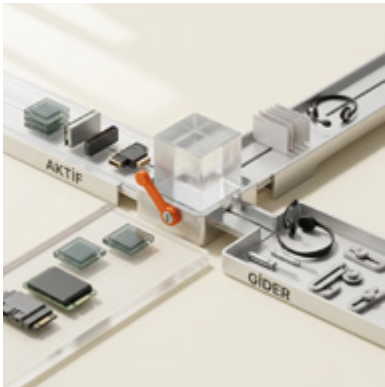
1. ERP PROJELERİNDE MALİYET UNSURLARININ DOĞRU SINIFLANDIRILMASI

Uygulamada karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, ERP projelerine ilişkin tüm harcamaların tek bir maliyet unsuru olarak değerlendirilmesidir. Oysa aynı proje içerisinde yer alan her ödeme, vergisel açıdan aynı hukuki niteliğe sahip değildir.

Örneğin, yazılım lisans bedeli işletmeye uzun yıllar ekonomik fayda sağlayan bir gayrimaddi hak niteliği taşıırken, kullanıcı eğitimleri veya proje sonrası destek hizmetleri işletmenin mevcut faaliyetlerini sürdürmesine yönelik dönemsel hizmetlerdir. Aynı şekilde veri migrasyonu ve sistem entegrasyonu çalışmaları yazılımın kullanılabilir hale gelmesini sağlarken, canlı kullanıma geçildikten sonra alınan optimizasyon hizmetleri mevcut sistemin daha verimli kullanılmasına yöneliktir.

Her ne kadar bu harcamalar aynı sözleşme kapsamında yer alabilse de, vergisel açıdan tek bir maliyet unsuru olarak değerlendirilmeleri doğru değildir. Çünkü her harcama işletmeye farklı nitelikte ekonomik fayda sağlamaktadır.

Örneğin, yazılım lisansı işletmenin aktifinde uzun yıllar kullanılacak bir hak niteliği taşıırken, kullanıcı eğitimleri personelin bilgi seviyesini artırmaya yönelik hizmetlerdir. Aynı şekilde veri migrasyonu yazılımın kullanılabilir hale gelmesini sağlarken, yıllık bakım hizmetleri mevcut sistemin çalışır durumda tutulmasına yöneliktir.



ERP projelerinde doğru muhasebeleştirme yapılabilmesi için ilk olarak proje kapsamındaki harcamaların kendi ekonomik niteliklerine göre ayrıştırılması gerekmektedir. Bu ayırım yapılmadan uygulanacak muhasebe politikalarının, hem mali tabloların gerçeği yansıtmasını güçleştireceği hem de olası vergi incelemelerinde eleştiri konusu olabileceği değerlendirilmektedir.

2. AKTİFLEŞTİRME Mİ, DOĞRUDAN GİDER Mİ?

ERP projelerinde en fazla tartışılan konu, yapılan harcamaların doğrudan gider olarak mı dikkate alınacağı, yoksa aktifleştirilerek amortisman yoluyla mı itfa edileceğidir. Çünkü proje kapsamında yapılan tüm ödemelerin hukuki niteliği aynı değildir.

İşletmeye kalıcı bir kullanım hakkı sağlayan yazılım lisanslarının, işletmenin aktifinde uzun yıllar ekonomik fayda sağlayacağı açıktır. Bu nedenle bu tür harcamaların doğrudan dönem gideri olarak değerlendirilmesi yerine aktifleştirilmesi daha isabetli olacaktır.

Buna karşılık belirli bir döneme ilişkin bakım hizmetleri, kullanıcı eğitimleri veya işletmenin günlük faaliyetlerini destekleyen danışmanlık hizmetleri yeni bir iktisadi kıymet meydana getirmemektedir. Bu tür harcamalar mevcut sistemin kullanılmasına yönelik olup, çoğu durumda ilgili dönemin gideri olarak değerlendirilmelidir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, aynı faturada hem aktifleştirilmesi gereken hem de doğrudan gider yazılması gereken kalemlerin birlikte yer alabilmesidir. Özellikle ERP projelerinde tedarikçi firmaların lisans, danışmanlık, eğitim ve bakım hizmetlerini tek bedel altında faturalandırdığı görülmektedir. Böyle durumlarda muhasebeleştirilmenin yalnızca fatura açıklamasına göre yapılması ileride vergisel risk oluşturabilir.

Proje sözleşmeleri hazırlanırken lisans bedelleri, kurulum hizmetleri, entegrasyon çalışmaları, eğitim giderleri ve bakım hizmetlerinin ayrı kalemler halinde düzenlenmesi hem işletme hem de vergi idaresi açısından daha sağlıklı olacaktır.

Bu yaklaşım, muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun oluşturulmasına katkı sağlayacağı gibi, olası bir vergi incelemesinde yapılan işlemlerin gerekçelendirilmesini de kolaylaştıracaktır.

ERP projelerinde doğru muhasebe politikası belirlenebilmesi için ilk adım, proje kapsamındaki harcamaların ekonomik niteliklerine göre sınıflandırılmasıdır. Lisans, danışmanlık, eğitim, bakım ve Cloud aboneliklerinin aynı muhasebe politikasıyla değerlendirilmesi yerine, her bir harcamanın işletmeye sağladığı fayda dikkate alınmalıdır.

3. CLOUD (SAAS) YAZILIMLARINDA VERGİSEL YAKLAŞIM

Son yıllarda ERP yatırımlarında yaşanan en önemli değişimlerden biri, klasik lisans modelinden bulut tabanlı yazılım kullanımına geçiştir. Özellikle SAP S/4HANA Cloud, Oracle Cloud ERP, Microsoft Dynamics 365 ve benzeri çözümler, işletmeler tarafından yüksek donanım yatırımı yapılmaksızın abonelik modeliyle kullanılabilmektedir.

Bu değişim, muhasebe ve vergi uygulamalarını da doğrudan etkilemektedir. Çünkü klasik lisans modelinde işletme yazılım üzerinde uzun süreli bir kullanım hakkı elde ederken, SaaS modelinde esas itibarıyla belirli bir süre hizmet satın alınmaktadır.

İşletme, sözleşme sona erdiğinde yazılım üzerinde bağımsız bir tasarruf hakkını sürdürüyor, yalnızca sözleşme süresince sisteme erişebiliyorsa, bu durumda ödenen bedelin gayrimaddi hak ediniminden çok hizmet alımı niteliği taşıdığı kabul edilmelidir.

Bu nedenle aylık veya yıllık abonelik şeklinde ödenen SaaS bedellerinin, kural olarak ilgili dönemin gideri olarak değerlendirilmesi daha isabetli olacaktır. Ancak sözleşme kapsamında abonelik bedelinin yanında işletmeye kalıcı kullanım hakkı sağlayan lisans devri veya yazılıma ilişkin ayrı bir gayrimaddi hak edinimi söz konusuysa, her ödeme kaleminin kendi niteliği çerçevesinde ayrıca değerlendirilmesi gerekir.

Gelir İdaresi Başkanlığının yazılım lisansları ve yazılım kullanım haklarına ilişkin çeşitli özelgelerinde de, işlemin hukuki mahiyetinin vergisel değerlendirmede esas alınması gerektiği yönünde açıklamalar bulunmaktadır. Bu nedenle yalnızca "Cloud" veya "SaaS" ibaresine bakılarak tek tip muhasebe politikası belirlenmesi doğru olmayacaktır.

4. ERP PROJELERİNDE AMORTİSMAN VE "GO-LIVE" SÜRECİ

ERP projelerinde uygulamada en fazla tereddüt edilen konulardan biri de amortismanın hangi tarihte başlayacağıdır.

Özellikle büyük ölçekli SAP ve Oracle projelerinde sözleşmenin imzalanması ile sistemin fiilen kullanılmaya başlanması arasında altı ay ile iki yıl arasında değişebilen uygulama süreleri bulunmaktadır. Bu süreçte lisans temin edilmekte, sistem kurulmakta, parametrik uyarlamalar yapılmakta, veri aktarımı gerçekleştirilmekte ve kullanıcı testleri tamamlanmaktadır.

Mali İdareye göre amortismanın başlangıcında esas alınması gereken tarih, faturanın düzenlendiği tarih değil; yazılımın işletme tarafından kullanılabilir hale geldiği tarihtir. Başka bir ifadeyle, ERP projesinin fiilen devreye alındığı ve işletmenin sistemi günlük faaliyetlerinde kullanmaya başladığı tarih önem taşımaktadır. (*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 02/05/2012 Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-VUK-1-1527 ve Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 25/08/2020 Sayı: 27575268-105[2018-9366]-E.242376 sayılı özelgeleri*)

Uygulamada bu aşama çoğu zaman "Go-Live" olarak adlandırılmaktadır. Go-Live, yalnızca teknik bir ifade değil, aynı zamanda muhasebe ve vergi uygulamaları bakımından da önemli sonuçlar doğuran bir kilometre taşıdır.

Go-Live öncesinde yapılan ve yazılımı kullanılabilir hale getirmeye yönelik harcamaların, projenin tamamlanmasına kadar yatırım niteliğinde değerlendirilmesi; yazılımın kullanılabilir duruma gelmesinden sonra ise ilgili iktisadi kıymetin aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Bu yaklaşım, hem maliyet bedelinin doğru belirlenmesini sağlar hem de amortismanın gerçek ekonomik fayda dönemine uygun olarak ayrılmasına katkı sunar.

5. 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABININ KULLANIMI

ERP projelerinde uygulamada gözlenen önemli hatalardan biri de, proje henüz tamamlanmadan yapılan tüm harcamaların doğrudan 260 Haklar hesabına alınmasıdır.

Özellikle uzun süreye yayılan projelerde, yazılım henüz işletmenin kullanımına hazır değilken yapılan lisans, kurulum, entegrasyon ve veri migrasyonu harcamalarının, projenin tamamlanmasına kadar 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmesi daha sağlıklı bir uygulama olacaktır.

Bu yöntem sayesinde;

- Proje tamamlanmadan amortisman ayrılması önlenmiş olur.
- Yazılımın gerçek maliyet bedeli tek hesapta toplanır.
- Go-Live tarihinden sonra aktifleştirme işlemi daha sağlıklı yapılır.
- Vergi incelemelerinde yatırım süreci açık şekilde izlenebilir.

Özellikle çok yıllık ERP projelerinde bu yaklaşım, muhasebe kayıtlarının izlenebilirliğini artırmakta ve yatırım sürecini daha şeffaf hale getirmektedir.

6. DANIŞMANLIK HİZMETLERİ HER ZAMAN AYNI NİTELİKTE DEĞİLDİR

ERP projelerinde en yüksek maliyet kalemlerinden biri danışmanlık hizmetleridir. Ancak uygulamada "danışmanlık" başlığı altında düzenlenen tüm faturaların aynı muhasebe politikasına tabi tutulduğu görülmektedir.

Danışmanlık hizmetleri, sağladıkları ekonomik faydaya göre iki temel grupta değerlendirilmelidir.

Birinci grup, yazılımın kullanılabilir hale getirilmesi için zorunlu olan hizmetlerdir. Parametrik uyarlama, süreç analizi, veri migrasyonu, sistem entegrasyonu, test çalışmaları ve Go-Live öncesi teknik danışmanlık bu kapsamdadır. Bu harcamalar yazılımın işletme tarafından kullanılabilir

hale gelmesine doğrudan katkı sağladığından, maliyet bedelinin bir unsuru olarak değerlendirilmesi mümkündür.

İkinci grup ise sistem devreye alındıktan sonra verilen danışmanlık hizmetleridir. Kullanıcı eğitimleri, performans iyileştirme çalışmaları, süreç geliştirme danışmanlığı ve işletim döneminde alınan destek hizmetleri, mevcut sistemi daha etkin kullanmaya yönelik olup kural olarak yeni bir iktisadi kıymet oluşturmaz. Bu nedenle çoğu durumda ilgili dönemin gideri olarak dikkate alınması daha uygun olacaktır.

Bu ayrımın yapılması yalnızca muhasebe kayıtlarının doğruluğu açısından değil, ileride yapılabilecek vergi incelemelerinde işlemlerin savunulabilirliği bakımından da büyük önem taşımaktadır.

Uygulamadan Bir Örnek

Bir işletme, ERP projesi kapsamında aşağıdaki harcamaları yapmıştır:

Harcama	Vergisel Değerlendirme
Süresiz SAP lisansı	Aktifleştirilir
Go-Live öncesi parametrik uyarlama	Maliyet bedeline eklenir
Veri migrasyonu	Maliyet bedeline eklenir
Sistem entegrasyonu	Maliyet bedeline eklenir
Kullanıcı eğitimi	Dönem gideri
Go-Live sonrası performans danışmanlığı	Dönem gideri
Yıllık bakım sözleşmesi	Dönem gideri
Yeni bir üretim modülünün geliştirilmesi	Aktifleştirilerek değerlendirilir

Bu örnekten de görüleceği üzere, aynı ERP projesi kapsamında yapılan bütün harcamaların tek tip muhasebe politikasıyla değerlendirilmesi yerine, her bir ödeme kaleminin hukuki ve ekonomik niteliği esas alınmalıdır.



7. BAKIM VE DESTEK SÖZLEŞMELERİNİN VERGİSEL DEĞERLENDİRİLMESİ

ERP projelerinde ilk yatırım maliyetinden sonra en yüksek harcama kalemini bakım ve destek sözleşmeleri oluşturmaktadır. Özellikle SAP, Oracle, Microsoft Dynamics ve benzeri kurumsal kaynak planlama sistemlerinde lisans bedelinin belirli bir yüzdesi oranında yıllık bakım bedeli ödenmesi uygulamada yaygın olarak görülmektedir.

Vergisel açıdan en fazla tartışma yaratan hususlardan biri, söz konusu bakım bedellerinin maliyet bedeline eklenip eklenmeyeceği veya doğrudan gider yazılıp yazılamayacağıdır.

Kanaatimizce bu konuda temel ölçüt, yapılan ödemenin mevcut yazılımın iktisadi değerini artırıp artırmadığıdır.

Bakım sözleşmeleri genel olarak;

- ▶ Teknik destek,
- ▶ Hata giderme,
- ▶ Güvenlik güncellemeleri,
- ▶ Sürüm uyumluluğunun korunması,
- ▶ Çağrı merkezi hizmetleri,
- ▶ Sistemin kesintisiz çalıştırılmasına yönelik destek

gibi hizmetlerden oluşmaktadır.

Bu hizmetler mevcut yazılımın kullanılabilirliğini korumaya yönelik olup yeni bir iktisadi kıymet meydana getirmemektedir.

Dolayısıyla yalnızca mevcut sistemi çalışır durumda tutmayı amaçlayan bakım sözleşmelerine ilişkin ödemelerin, kural olarak ilgili dönemin gideri olarak değerlendirilmesi daha isabetli olacaktır.

Buna karşılık bakım sözleşmesi kapsamında yazılıma yeni modüller kazandırılması, mevcut fonksiyonların önemli ölçüde genişletilmesi veya işletmeye yeni ekonomik fayda sağlayan ilave kullanım haklarının elde edilmesi halinde yapılan ödemenin tamamının veya ilgili kısmının aktifleştirilmesi gerekebilecektir.

Bu nedenle uygulamada bakım sözleşmelerinin tek tip muhasebeleştirilmesi doğru değildir. Her sözleşmenin kapsamı incelenmeli; teknik destek, geliştirme ve yeni hak edinimine ilişkin unsurlar mümkün olduğunca birbirinden ayrıştırılmalıdır.

Vergi incelemelerinde özellikle bakım sözleşmelerinin içeriklerinin incelenmesi, bu nedenle büyük önem taşımaktadır.

8. UPGRADE, UPDATE VE BUG FIX AYRIMININ VERGİSEL SONUÇLARI

ERP yazılımlarında sonraki dönemlerde yapılan teknik değişiklikler çoğu zaman "güncelleme" olarak ifade edilmekte birlikte, vergisel açıdan tüm güncellemelerin aynı nitelikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

Uygulamada üç temel işlem türü bulunmaktadır.

a. Bug Fix (Hata Düzeltmeleri) çalışmaları mevcut yazılımın hatalarının giderilmesine yöneliktir. Bu işlemler yazılımın fonksiyonlarını genişletmemekte, yalnızca mevcut performansın korunmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla hata düzeltmelerine ilişkin ödemelerin dönem gideri olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

b. Update (Versiyon Güncellemeleri) işlemleri güvenlik, mevzuat uyumu, performans iyileştirmeleri ve küçük fonksiyonel geliştirmeler içermektedir. Bu güncellemeler çoğu zaman yazılımın ekonomik ömrünü uzatmamakta, yalnızca mevcut kullanım seviyesinin korunmasını sağlamaktadır. Bu nedenle update işlemlerinin önemli bir kısmı bakım hizmeti kapsamında değerlendirilerek doğrudan gider yazılabilecektir. Ancak güncelleme kapsamı işletmeye yeni ekonomik fayda sağlayacak ölçüde genişliyorsa yalnızca "update" isminin kullanılmış olması tek başına gider yazılması için yeterli olmayacaktır.

c. Upgrade (Yeni Sürüm ve Büyük Fonksiyon Artışı) işlemleri ise çoğu zaman yazılımın yeni nesline geçiş anlamına gelmektedir. Örneğin SAP ECC sisteminden SAP S/4HANA sistemine geçiş yalnızca teknik bir güncelleme olmayıp çoğu durumda yeni bir ERP mimarisine geçiş niteliği taşımaktadır. Benzer şekilde Oracle E-Business Suite'ten Oracle Fusion Cloud ERP sistemine

geçiş de çoğu zaman yeni kullanım haklarının elde edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu tür işlemlerde işletmenin elde ettiği ekonomik fayda önemli ölçüde değişmektedir. Dolayısıyla yapılan harcamaların önemli bir kısmının aktifleştirilmesi gerektiği yönündeki yaklaşım daha güçlü görünmektedir.

Bize göre burada esas alınması gereken ölçüt işlemin adı değil, işletmeye sağladığı ekonomik faydanın kapsamıdır.

9. YURT DIŞINDAN TEMİN EDİLEN ERP YAZILIMLARINDA VERGİSEL BOYUT

Günümüzde ERP projelerinin önemli bir kısmında lisans veya bulut hizmeti doğrudan yurt dışındaki yazılım üreticisinden satın alınmaktadır.

Bu durumda yalnızca muhasebeleştirme değil;

- ▶ kurumlar vergisi stopajı,
- ▶ katma değer vergisi,
- ▶ çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları,
- ▶ gayrimaddi hak bedeli (royalty) niteliği

gibi birçok vergisel konu birlikte değerlendirilmelidir.

Öncelikle yapılan ödemenin hukuki niteliğinin doğru belirlenmesi gerekir.

Eğer işletmeye yalnızca yazılımı kullanma hakkı verilmekte ve herhangi bir fikri mülkiyet hakkı devredilmemekteyse her somut olayın sözleşme hükümleri ve ilgili vergi mevzuatı çerçevesinde ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Buna karşılık yazılım üzerindeki mali hakların devri veya bunların ekonomik olarak kullanılması söz konusuysa, ödemenin gayrimaddi hak bedeli niteliği kazanıp kazanmadığı ayrıca incelenmelidir.

Özellikle standart paket yazılımlar ile özel geliştirilen yazılımların vergisel sonuçları her zaman aynı olmayabilir.

Bu nedenle yalnızca faturada yer alan açıklamaya bakılarak stopaj uygulanıp uygulanmayacağı yönünde sonuca ulaşılması doğru değildir.

Sözleşmenin kapsamı, lisansın niteliği, kullanım haklarının sınırı ve varsa ilgili

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri birlikte değerlendirilmelidir.

Ayrıca yurt dışından alınan yazılım ve elektronik hizmetlerde Katma Değer Vergisi yönünden sorumlu sıfatıyla beyan yükümlülüğünün doğup doğmadığı da işlemin mahiyetine göre ayrıca analiz edilmelidir.

10. VERGİ MÜFETTİŞİ ERP DOSYASINDA ÖNCELİKLE NELERİ İNCELER?

ERP yatırımları, yüksek tutarlı harcamalar içermeleri ve farklı nitelikte çok sayıda ödeme kalemini bünyelerinde barındırmaları nedeniyle vergi incelemelerinde ayrıntılı olarak değerlendirilen alanlardan biridir.

Uygulamada yapılan incelemelerde vergi idaresinin yalnızca muhasebe kayıtlarına değil, projenin teknik ve hukuki altyapısını oluşturan belgelere de önem verdiği görülmektedir.

Bu kapsamda özellikle aşağıdaki hususlar üzerinde durulmaktadır:

- ▶ ERP sözleşmeleri ve ek protokoller,
- ▶ Lisans sözleşmeleri,
- ▶ Danışmanlık sözleşmeleri,
- ▶ Bakım ve destek sözleşmeleri,
- ▶ Go-Live kabul tutanakları,
- ▶ Kullanıcı kabul belgeleri,
- ▶ Proje kapanış raporları,
- ▶ Fatura açıklamaları,
- ▶ Ödeme planları,
- ▶ Muhasebe kayıtları,
- ▶ Amortisman hesaplamaları.

Vergi incelemelerinde en önemli husus, yapılan muhasebeleştirmenin dayanağını oluşturan belgelerin kendi içinde tutarlı olmasıdır.

Örneğin faturada "danışmanlık hizmeti" yazmasına rağmen sözleşme incelendiğinde bunun veri migrasyonu ve sistem kurulumunu içerdiğinin anlaşılması halinde, ödemenin doğrudan gider yazılması yerine maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği yönünde değerlendirme yapılabilecektir.

Benzer şekilde faturada "bakım hizmeti" ifadesi bulunmasına rağmen sözleşmenin gerçekte yeni ERP modüllerinin geliştirilmesini içerdiği tespit edilirse, ödemenin aktifleştirilmesi gerektiği ileri sürülebilecektir.

Bu nedenle muhasebe kayıtlarının yalnızca fatura açıklamalarına göre değil, sözleşmenin hukuki niteliği esas alınarak oluşturulması önem arz etmektedir.

11. UYGULAMADA EN SIK RASTLANAN VERGİSEL HATALAR

ERP projelerine ilişkin incelemelerde karşılaşılan başlıca hatalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

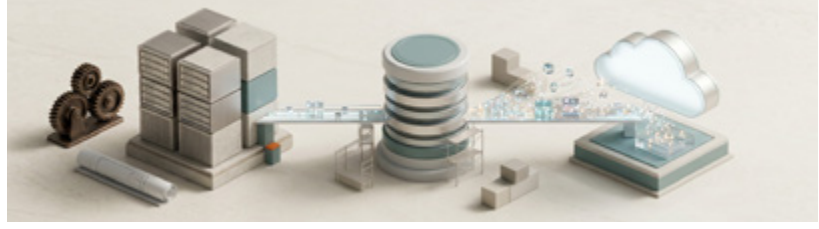
Uygulamadaki Hata	Olası Vergisel Sonuç
Tüm danışmanlık faturalarının doğrudan gider yazılması	Maliyet bedelinin eksik hesaplanması ve amortisman matrahının hatalı belirlenmesi
Yazılım kullanılmadan amortisman ayrılması	Erken amortisman nedeniyle matrah farkı oluşması
SaaS aboneliklerinin tamamının lisans gibi aktifleştirilmesi	Dönemsellik ilkesine aykırı muhasebeleştirme
Bakım hizmetlerinin tamamının maliyete eklenmesi	Giderlerin yanlış döneme aktarılması
Upgrade ile bakım hizmetlerinin ayrıştırılmaması	Yanlış aktifleştirme veya eksik gider kaydı
Yurt dışı lisans ödemelerinde sözleşmenin incelenmemesi	Stopaj ve KDV yönünden risk oluşması
Go-Live tarihinin belgelendirilememesi	Amortisman başlangıç tarihine ilişkin ihtilaflar
Proje sürecinin doğrudan 260 Haklar hesabında izlenmesi	Yatırım sürecinin izlenebilirliğinin azalması ve erken aktifleştirme riski

Bu hataların ortak özelliği, işlemlerin ekonomik ve hukuki niteliği yerine yalnızca fatura açıklamalarına veya muhasebe alışkanlıklarına göre değerlendirilmesidir. Oysa ERP projelerinde vergisel sonuçlar, çoğu zaman sözleşme hükümleri, projenin teknik aşamaları ve işletmenin elde ettiği ekonomik fayda birlikte değerlendirilerek belirlenmelidir.



12. ÖZET UYGULAMA TABLOSU

Aşağıdaki tablo, SAP, Oracle ve Cloud projelerinde karşılaşılan temel harcama türlerinin vergi ve muhasebe karşısındaki durumunu özetlemektedir:



Harcama Türü	VUK Hesap Grubu	İşlem Türü
On-Premise Lisans (SAP/Oracle)	267 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Aktifleştirme (Zorunlu)
Cloud / SaaS Üyelik Bedeli	770 / 180 / 280 hesapları	Doğrudan Gider / Dönemsel İtfa
Canlıya Geçiş Öncesi Uyarılama & Danışmanlık	267 - Yazılım Maliyetine İlave	Aktifleştirme (Zorunlu)
Canlıya Geçiş Sonrası Destek & Bakım (SLA)	770 - Genel Yönetim Giderleri	Doğrudan Gider
Kullanıcı Eğitim Giderleri	770 - Genel Yönetim Giderleri	Doğrudan Gider

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Dijital dönüşüm süreciyle birlikte ERP yazılımları işletmelerin temel faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası hâline gelmiş, buna bağlı olarak bu yazılımlara ilişkin harcamaların muhasebe ve vergi hukuku açısından doğru değerlendirilmesi önem kazanmıştır. Mevzuatta ERP yazılımlarına özgü kapsamlı düzenlemelerin bulunmaması nedeniyle uygulamada genel hükümler esas alınmakta; bu durum ise farklı muhasebe uygulamaları ve vergisel uyumsuzluklara yol açabilmektedir.

Bu çalışmada yapılan değerlendirmeler çerçevesinde, ERP harcamalarının vergisel niteliğinin belirlenmesinde temel ölçütün, yapılan ödemenin işletmeye sağladığı hukuki hak ve ekonomik fayda olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle sözleşme hükümleri, kullanım hakkının niteliği ve harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlamadığı birlikte değerlendirilmelidir.

Amortisman uygulamasında yazılımın fiilen kullanılabilir hâle geldiği (Go-Live) tarihin esas alınması; bu tarihe kadar yapılan proje harcamalarının yatırım sürecinde izlenerek, yazılımın devreye alınmasıyla birlikte aktifleştirilmesi, dönemsel ve maliyet bedeli ilkeleri bakımından en uygun yaklaşımı oluşturmaktadır.

Bulut tabanlı (SaaS) yazılımlarda abonelik modeli ile sürekli kullanım hakkı

sağlayan lisans işlemleri aynı kapsamda değerlendirilmemelidir. Benzer şekilde yurt dışından temin edilen ERP yazılımlarında muhasebeleştirme yanında stopaj, KDV ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da birlikte analiz edilmelidir.

Sonuç olarak ERP yatırımlarında vergisel risklerin azaltılabilmesi için her harcamanın kendi hukuki niteliği çerçevesinde değerlendirilmesi, muhasebe kayıtlarının sözleşme ve teknik belgelerle uyumlu şekilde oluşturulması ve özellikle Go-Live belgeleri ile proje dokümantasyonunun eksiksiz muhafaza edilmesi önem taşımaktadır. Dijital dönüşümün hız kazanmasıyla birlikte ERP uygulamalarına ilişkin vergisel yaklaşımın da idari düzenlemeler ve yargı kararları doğrultusunda gelişmeye devam edeceği değerlendirilmektedir.

ERP projelerinde muhasebe ve vergi uygulamalarında yaşanan ihtilafların önemli bir bölümü, harcamaların ekonomik niteliğinin yeterince analiz edilmeden muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle yüksek tutarlı SAP, Oracle ve benzeri yazılım projelerinde aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

► **Her faturayı ayrı değerlendirin.** Proje kapsamında düzenlenen tüm faturaların aynı muhasebe politikasıyla kaydedilmesi yerine, her bir harcamanın işletmeye sağladığı ekonomik fayda analiz edilmelidir.

► **Sözleşme içeriğini inceleyin.** Faturanın açıklaması kadar, hatta ondan daha fazla sözleşmenin kapsamı önem taşımaktadır. "Danışmanlık", "bakım" veya "destek" başlığı altında düzenlenen hizmetler aynı hukuki niteliğe sahip olmayabilir.

► **Lisans ile hizmet bedellerini ayırın.** Özellikle yurt dışından temin edilen ERP projelerinde lisans, kurulum, eğitim ve bakım hizmetlerinin mümkün olduğunca ayrı kalemler halinde fiyatlandırılması, ileride ortaya çıkabilecek vergisel ihtilafların önlenmesine katkı sağlayacaktır.

► **Cloud çözümlerini klasik lisans mantığıyla değerlendirmeyin.** SaaS modeliyle sunulan yazılımlarda çoğu zaman kalıcı bir hak iktisabı değil, belirli süreli hizmet alımı söz konusudur. Bu nedenle muhasebeleştirme yapılırken hizmetin hukuki niteliği esas alınmalıdır.

► **Bakım sözleşmelerinde içerik analizini ihmal etmeyin.** Mevcut sistemi korumaya yönelik bakım hizmetleri ile yazılıma yeni fonksiyon kazandıran geliştirmelerin aynı kapsamda değerlendirilmesi doğru sonuç vermeyecektir.

► **Vergi planlamasını proje başlangıcında yapın.** ERP projeleri tamamlandıktan sonra yapılan muhasebe düzeltmeleri çoğu zaman maliyetli olmaktadır. Bu nedenle muhasebe ve vergi danışmanlarının proje planlama aşamasında sürece dâhil edilmesi, olası vergisel riskleri önemli ölçüde azaltacaktır.

ERP projelerinde doğru muhasebeleştirme, yalnızca muhasebe kayıtlarının doğruluğunu sağlamakla sınırlı değildir. Aynı zamanda işletmelerin vergi güvenliğini artıran, ileride ortaya çıkabilecek ihtilafları azaltan ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna katkı sağlayan önemli bir yönetim aracıdır.

Konu ile ilgili özelgeler;



Tarih	Özelge No	Konu	Sonuç	Makaledeki Kullanım Alanı
08/18/2011	B.071.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-94	Yazılım projesi kapsamında lisans ve yazılım amortismanı	Yazılım 3 yıl, gayrimaddi hak niteliğindeki lisans 15 yıl amortismanına tabidir. (Gelir İdaresi Başkanlığı)	ERP lisansı ile yazılım ayrımı
02/24/2016	B.071.GİB.4.99.16.02-125[30-2014]-3508	İsviçre'den alınan SAP ERP yazılımı, uyarlama, eğitim, danışmanlık ve geliştirme giderleri	SAP kullanımına ilişkin lisans, kurulum, uyarlama ve danışmanlık giderleri maliyet bedeline eklenerek 3 yılda amorti edilir. (Gelir İdaresi Başkanlığı)	SAP yatırımlarının vergisel değerlendirilmesi
01/09/2017	62030549-125[30-2012/287]-7305	Almanya'dan alınan SAP tabanlı ERP lisansı ve danışmanlık hizmetleri	Lisans bedelleri ile geliştirme ve danışmanlık ödemelerinin vergilendirilmesi, ÇVÖA ve stopaj uygulaması açıklanmıştır. (Gelir İdaresi Başkanlığı)	Yurtdışından alınan Oracle/SAP projeleri
(Aynı görüşü tekrar eden özelge)	GİB özelgesi	Bilgisayar yazılımı maliyetleri	Kullanım amaçlı edinilen yazılımlar ve uyarlama giderleri aktifleştirilerek 3 yılda itfa edilir. (Gelir İdaresi Başkanlığı)	İçtihat niteliğinde tekrar eden görüş

İşlem	Vergisel Sonuç	Dayanak
ERP lisansı satın alınması	Aktifleştirilir	VUK 313-327
SAP kurulumu	Maliyete eklenir	24.02.2016 SAP Özelgesi (Gelir İdaresi Başkanlığı)
Oracle implementasyonu	Maliyete eklenir	SAP özelgesi ile aynı yaklaşım uygulanır. (Gelir İdaresi Başkanlığı)
Yazılım danışmanlığı (kurulum sırasında)	Maliyete eklenir	GİB görüşü (Gelir İdaresi Başkanlığı)
Eğitim giderleri	Kurulumla doğrudan ilişkili ise maliyete eklenebilir	SAP özelgesi (Gelir İdaresi Başkanlığı)
Uyarlama (Customization)	Aktifleştirilir	SAP özelgesi (Gelir İdaresi Başkanlığı)
Yazılım geliştirme	Aktifleştirilir	SAP özelgesi (Gelir İdaresi Başkanlığı)
Bakım (Maintenance)	Dönem gideri	Genel VUK ilkeleri ve özelgelerde kurulum sonrası hizmet ayrımı (Gelir İdaresi Başkanlığı)
Cloud abonelik (SaaS)	Genellikle dönem gideri	Lisans edinimi olmadığından hizmet niteliği esas alınır. (Gelir İdaresi Başkanlığı)



YURT DIŞINA VERİLEN BAZI HİZMETLERE YÖNELİK KAZANÇ İNDİRİMİNDE GÜNCEL DURUM

GİRİŞ

Yüksek katma değerli hizmetlerin ihracatı yoluyla Türkiye'nin ekonomik alandaki uluslararası rekabet gücünü artırma amacı taşıyan GVK'nın 89/13. maddesi ile KVK'nın 10/1-ğ maddesi 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanunla ihdas edilmiştir. Bu düzenlemeyle yeni ihracat alanlarının oluşturulması, istihdam imkanlarının yaratılması ve nitelikli işgücünün Türkiye'deki istihdamının artırılması hedeflenmiş, yurt dışına verilen bazı hizmet kazançlarında %50 oranında indirim imkanı sağlanmıştır. 27.12.2023 tarih ve 7491 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle indirim oranı %80'e çıkarılarak, bu uygulamadan yararlanılmasında kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir.

Vergi matrahının tespitinde kazançtan indirim yoluyla sağlanan teşvik düzenlemesinde uygulanacak oran son değişiklikle 29.04.2026 tarih ve 11257 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında %100 olarak yeniden belirlenmiştir. Bu karar 01.01.2026 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemleri gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere, 30.04.2026 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Böylece, düzenlemenin kapsadığı kazançlar tamamen vergi dışı bırakılmış ve kanunla belirlenen alanlarda faaliyet gösteren mükelleflere oldukça önemli bir vergi avantajı sağlanmıştır.

Çalışmamızda, idarenin görüşleri doğrultusunda yurt dışına verilen hizmetlerde kazanç indiriminin kapsamı ve bu indirimden faydalanma şartları incelenecektir. Kazancın indirimine konu edilecek tutarının belirlenmesinde izlenecek usul ve esaslar açıklanarak, Türkiye'ye transfer edilmesi gereken miktarının tespitinde mükelleflerde tereddüt oluşturan hususlar değerlendirilecektir. Son olarak ise idarenin konuyla ilgili açıklamasına duyulan ihtiyaca dikkat çekilecektir.



1. İNDİRİMİN UYGULANABİLECEĞİ HİZMETLER

GVK'nın 89/13. maddesi ile KVK'nın 10/1-ğ maddesi kapsamında kazanç indirimine konu edilebilecek hizmetler başlıca üç grupta toplanmıştır.

1.1. Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilerle, İş Yeri, Kanuni ve İş Merkezi Yurt Dışında Bulunanlara Türkiye'de Verilen ve Münhasıran Yurt Dışında Yararlanılan Hizmetler

İlk gruptaki hizmetler kanunda tek tek sayılmış olup mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri olarak düzenlenmektedir.

Söz konusu hizmetlerin;

- ▶ Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere,
 - ▶ İş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara
- verilmesi gerekmektedir.

Bu hizmetler Türkiye'de verilmekle birlikte hizmetten yararlanma yurt dışında olmalıdır. Yurt dışındaki mukime sunulmuş olsa da Türkiye'de verilmemiş olması halinde indirimine konu edilemeyeceği 15.04.2026 tarih ve E-84098128-120[89-2024/12]-283257

sayılı özelgede de ifade edilmiştir.

Bu gruptaki hizmetlere verilebilecek bazı örnekler aşağıdaki gibidir;

- ▶ Yurt dışında yerleşik bulunan uluslararası online oyun platformu üzerinden oyun geliştirme ve oyun tasarımı, oyun karakter tasarımı, üç boyutlu ve iki boyutlu grafikler, illüstrasyonlar, arayüz tasarımı gibi fiilen sunulan hizmetler (03.03.2026 tarih ve E-84974990-130[KDVI/İ/1/2025-41]-136252 sayılı özelge).
- ▶ Mimarlık ve mühendislik kapsamında kullanılan yazılımların üzerine kod yazılması ve yazılımdan üretilen verinin analizini raporlayıp eksik raporlama veya bilgi kısımlarının kodlar geliştirmek suretiyle verimliliğinin artırılmasını sağlayan yazılım çözümleri üretilmesi, yazılım ve yazılım destek hizmetleri (21.04.2025 tarih ve E-46480499-120[2024/1840]-52396 sayılı özelge)
- ▶ Termodinamik, termal ve akışkanlar mekanik analizi dahil olmak üzere her türlü mühendislik ve teknolojik hizmetler (24.09.2024 tarih ve 62030549-125-1307283 sayılı özelge).
- ▶ Grafik ve animasyon tasarımları, logo, afiş, video ve sosyal medya tasarımları, reklam malzemeleri ve diğer görsel içeriklerin tasarlanması (12.07.2024 tarih ve 38418978-125[10-24/3]-378244 sayılı özelge).

Ancak, Google ve Apple'a teslim edilen, yapay zeka ve mobil oyun alanlarında geliştirilen ve özellikle uygulama içi sanal ürün satın alımları ile abonelik hizmetleri sunan mobil uygulamaların yayınlanması karşılığındaki ödemelerin, uygulama içi satın alma geliri niteliğinde olması ve uygulamaların yurt dışının yanı sıra yurt içine de yönelik olması dolayısıyla, münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılan yazılım hizmetine ilişkin olma şartını taşımadıkları 30.01.2026

tarih ve 62030549-125-143061 sayılı özelgede belirtilmiş ve bu kapsamda elde edilen kazançların indirim konusu yapılamayacağı ifade edilmiştir.

1.2. Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilerle, İş Yeri, Kanuni ve İş Merkezi Yurt Dışında Bulunanlara Türkiye’de Verilen Mesleki Eğitim Alanlarındaki Hizmetler

İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarındaki hizmetler ikinci grubu oluşturmaktadır. İndirim kapsamında değerlendirilen mesleki eğitim alanları planlama, sanayi, tanıtım, turizm, satış, inşaat, satış sonrası hizmetler, tarım, marka yönetimi, savunma, finansal yönetim, reklam, teknik destek, internet ve e-ticaret, ar-ge, çevre, tasarım, sağlık, dış tedarik, basın, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, kültür-sanat, laboratuvar, sigorta, araştırma ve analiz, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma olarak tespit edilmiştir.

Bu grupta yer alan hizmetler de;

- ▶ Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere,
 - ▶ İş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara
- verilmelidir.

Söz konusu hizmetler fiziki olarak Türkiye’de verilmekle birlikte hizmetten Türkiye’de yerleşmiş olmayanlar yararlanacaktır.



1.3. Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Türkiye’de Verilen ve İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Eğitim ve Sağlık Hizmetleri

Üçüncü grupta Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin verdikleri eğitim ve sağlık hizmetleri oluşturmaktadır.

Söz konusu hizmetler, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilmelidir. Bu hizmetlerin, fiziki olarak Türkiye’de verilmekle birlikte yararlanıcısı Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerdir. 24.03.2023 tarih ve 21152195-130[13-2022.5194]-149014 sayılı özelgeye göre; sağlık hizmeti verilen kişilerin yurt dışında yaşayan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları ile Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlığı dahil çifte vatandaşlığı bulunan kişilerin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Eğitim alanındaki faaliyetlerde Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat, Sağlık alanındaki faaliyetlerde ise Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyet gösterilmesi zorunludur. Sağlık turizmi faaliyetinde de Sağlık Bakanlığı ruhsatının bulunması halinde indirimden faydalanılabilecektir.

24.07.2024 tarih ve 62030549-125-986187 sayılı özelgede; Türkiye’de yerleşik olmayan kişilere verilen saç ekimi hizmeti kanun kapsamında bir sağlık hizmeti olarak değerlendirilmemiş, söz konusu faaliyetten elde edilen kazancın indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. 13.05.2025 tarih ve E-62030549-120[89/2023]-604726 sayılı özelgede ise; Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek

kişilere verilen estetik amaçlı burun ameliyatı (septorinoplasti) hizmetinde KDV istisnasının uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmekle birlikte, Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmet indirimi yönünden böyle bir değerlendirme yapılmamıştır. Kazançtan indirimin kanundaki şartların topluca sağlanması halinde mümkün olduğunun ifade edilmesi ile yetinilmiştir.

İlgili bakanlık tarafından verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneği, istisnadan faydalanılacak ilk yılda, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmelidir. Her bir geçici vergi beyanamesi ile birlikte ise, 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 form, beyanname eki olarak sunulmalıdır. İlgili geçici vergi beyanamesinin ekindeki forma dahil edilemeyen bilgiler için bir sonraki geçici vergi beyanamesi ekindeki formla bildirme imkanı bulunmaktadır.



2. İNDİRİMDEN FAYDALANMAK İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

- Türkiye'den yurt dışına verilen hizmetlerde indirim hükümlerinden yararlanmak isteyen şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında kapsam dahilindeki faaliyet konularının bulunması şarttır. Hizmetlerin aynı zamanda Türkiye'de yerleşmiş kişilere de veriliyor olması uygulamaya engel değildir. Öte yandan düzenlemedeki hizmetlerden sadece birisi ya da birden fazlası verilebilecektir.
- Hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara sunulması gerekir. Eğitim veya sağlık hizmetleri Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilecektir. 03.01.2024 tarih ve E-84098128-120[89-2022/16]-3211 sayılı özelgede; Serbest Bölgeye verilen hizmetlerden elde edilen kazancın Türkiye'de yerleşmiş olmayanlara verilmesi ve yurtdışında yararlanma şartlarını sağlamaması nedeniyle indirim konusu yapılamayacağı yönünde görüş verilmiştir.
- Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek fatura, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan adına düzenlenmelidir. Sağlık alanındaki faaliyetlerde ise ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması olan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelleri Sosyal Güvenlik Kurumumuz tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edildiğinden bunlar karşılığında Sosyal Güvenlik Kurumuna fatura düzenlenmesiyle indirimden faydalanılabilmektedir. 11.06.2025 tarih ve E-49327596-120[GVK.ÖZ.2024.131]-161854 sayılı özelgede; Yurt dışı mukimi sigorta şirketleri adına düzenlenen belgede hasta bilgisinin ayrıca tevsik edilmesi kaydıyla, Sağlık Bakanlığının izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere verilen

sağlık hizmetlerinden elde edilen kazancın da indiriminin mümkün olduğu belirtilmiştir.

- Verilen hizmetlerden yurt dışında yararlanılmış olmalıdır. Diğer bir deyişle bu hizmetleri alanların Türkiye'deki faaliyetleri ile bir ilgisi bulunmamalıdır. Eğitim ve sağlık ile mesleki eğitim hizmetleri, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısı Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olacaktır. Yabancı ülke büyükelçilik çalışanlarının çocuklarına ve yurt dışından geçici görevle uluslararası kurumlardan gelen memurların çocuklarına Türkiye'de verilen eğitim hizmetlerine yönelik 14.11.2023 tarih ve 38418978-125[10-2022/9]-519111 sayılı özelgede; verilen hizmetlerin bu kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunması nedeniyle, indirim kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı değerlendirilmiştir.
- 7491 sayılı Kanunla 2023 yılından itibaren, indirim kapsamındaki kazancın tamamının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyanamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır.

3. KAZANCIN VE TÜRKİYE'YE TRANSFER EDİLMESİ GEREKEN TUTARIN TESPİTİ:

3.1. İndirim Tutarının Tespiti ve Uygulanması

İndirim tutarının tespitinde düzenleme kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurları düşülerek bulunan kazanç dikkate alınacaktır. Kazanç oluşması durumunda kurumlar vergisi beyanamesinde "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilecek ve indirim konusu yapılacaktır. Zarar oluşması durumunda ise herhangi bir indirim söz konusu olma-

yacaktır. Başka indirim ve istisnalar ya da geçmiş yıl zararları dolayısıyla indirilemeyen bir kısım bulunması halinde ise bu tutar sonraki dönemlere devredilemeyecektir.

Kapsam dahilindeki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları da indirim tutarının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Elde edilen kazancın, hasılat, maliyet ve gider unsurları diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmeden ayrı ayrı izlenmelidir. Kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. 06.06.2024 tarih ve 49327596-125[KVK.ÖZ.2023.33]-153614 sayılı özelgede; farklı alanlarda faaliyette bulunulmasının indirim uygulanacak hasılatın tespitinde, faaliyetlere ilişkin kayıtların ayrı ayrı izlenmesini, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesini ve kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulmasını gerektirdiği açıklanmıştır.

İndirim kapsamındaki işlerin bu kapsamda olmayan işlerle birlikte yapılması durumunda, kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı ayrı tespit edilmesi esastır. Ancak bu tespit, gider ve maliyetlerin ayrı hesaplarda takip edilmesi suretiyle yapılmasının mümkün olmadığı halde müşterek genel giderler, cari yılda bu faaliyetlerden oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılacaktır. Müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları ise her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır. Hangi işte ne kadar süre kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymet amortismanları, müşterek genel giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.



3.2. İndirim Uygulanamayacak Kazançlar

Şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirler ve olağandışı gelirleri indirim kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu doğrultuda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından kaynaklı gelirler indirim uygulanacak kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Ayrıca düzenleme kapsamındaki hizmetlerin fiilen verilmesi gerektiğinden, bu alanlarda asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetler indirim kapsamında değerlendirilmeyecektir. 30.07.2024 tarih ve 76464994-130-211600 sayılı özelgede; danışmanlık faaliyetinin mimarlık hizmetinden bağımsız müstakil olarak yapılması durumunda, elde edilen kazancın indirimden yararlanamayacağı, ancak danışmanlık faaliyetinin mimari hizmetinin bir parçası olarak ifa edilmesi halinde yapılan hizmetin bir bütün olarak değerlendirileceği ve diğer tüm şartların sağlanması kaydıyla, indirimin uygulanabileceği ifade edilmiştir. 12.07.2024 tarih ve 17192610-125[KV-22-957]-169873 sayılı özelgede ise; bilgisayar programı yazılımının Türkiye'de yerleşik başka bir firmaya yaptırılmasının, hizmetin fiilen verilmesi şartının ihlali sayılacağı, yurt dışı mukimi firmaya ihraç edilen yazılım dolayısıyla elde edilen kazancın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. 12.06.2025 tarih ve E-84974990-130[İ-11-2022/112] sayılı özelgede; yurt dışı mukimi firmalara verilen sertifikasyon başvurularının takibi hizmeti ile yurt dışı karbon sertifikalarının başka firmalardan temin edilerek alım satım faaliyetine aracılık kazancının indirim kapsamında değerlendirilemeyeceği görüşü verilmiştir.

3.3. Türkiye'ye Transfer Edilmesi Gereken Kazanç Tutarı

Yurt dışına verilen hizmetlere yönelik kazanç indirimi düzenlemesinde 7491 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle indirimden faydalanabilmek için kapsam dahilindeki faaliyetlerden sağlanan kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir. Kazançların tamamının değil bir kısmının Türkiye'ye transfer edilmesi durumunda, transfer edilen kısım da dahil olmak üzere indirimden hiç yararlanılamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde getirilmeyen kazançlar için sonraki dönemlerde transfer gerçekleşse dahi indirim uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat Genelgesine göre hizmet ihracatında dövizin yurda getirilme zorunluluğu bulunmaması Türkiye'ye transfer edilme şartını ortadan kaldırmamakta, bu yöndeki görüşün ifade edildiği 11.06.2025 tarih ve E-18008620-120[2023-720-39]-119534 sayılı özelgede; elde edilen kazancın Türkiye'ye transfer edildiğinin tevsik edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. 03.02.2023 tarih ve E-62030549-120[2022]-166967 sayılı özelgede ise; yurt dışından elde edilen gelirin döviz cinsinden veya TL cinsinden tahsil edilmesinin indirim uygulamasını etkilemeyeceği belirtilmektedir.

Geçici vergi dönemleri itibarıyla elde edilen kazançlar için, ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla, indirimden yararlanmak mümkündür. Ödemelerin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'de yapılması halinde ise, faaliyetlerden sağlanan kazançların ayrıca Türkiye'ye transfer edilme şartı aranmamaktadır.

7491 sayılı Kanunla indirimden faydalanma şartı olarak eklenen ve 2023 yılından itibaren uygulanan faaliyet kazançlarının Türkiye'ye transferi zorunluluğunda "kazanç" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği uygulamada tereddüt oluşturmıştır.

Mevcut düzenlemelerde Türkiye'ye getirilme zorunluluğunun, hasılatın tamamını yönünden mi, yoksa indirim kapsamındaki faaliyetten oluşan hasılatın gider ve maliyet unsurları indirildikten sonraki kazanç yönünden mi bulunduğuna yönelik bir açıklama yapılmamıştır. Bu durum uygulamada farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Kazancın kısmen transferi halinde, transfer edilen de dahil olmak üzere indirimden hiç faydalanılamayacağından konunun önemini daha da artırmaktadır.

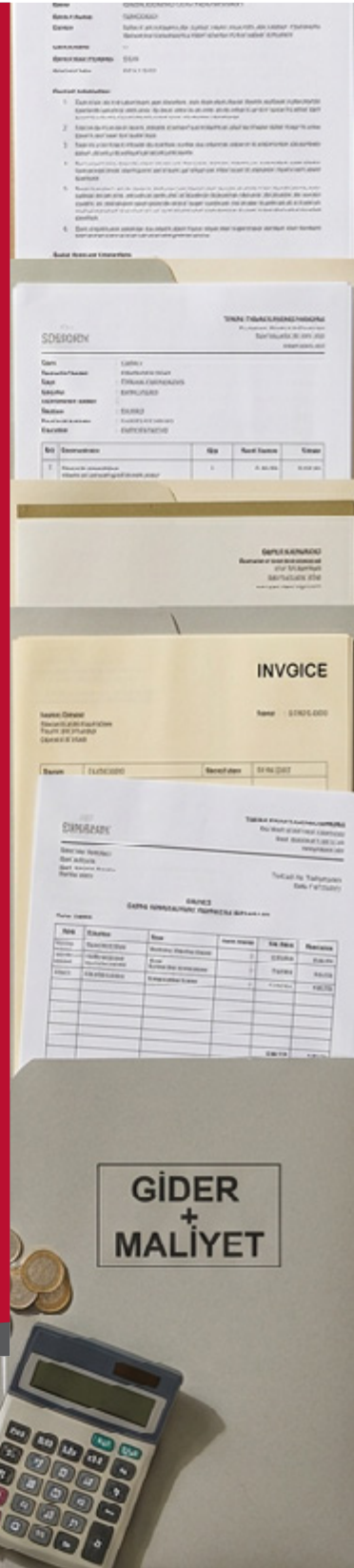
Bize göre, yapılan düzenlemede kazanç ifadesi elde edilen hasılatın kapsam dahilindeki faaliyetler için ortaya çıkan gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu kalan tutarı ifade etmektedir. Bu yaklaşım, indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınan kazancın belirlenmesinde uygulanan yöntemi ile uyumludur. Diğer yandan hasılatın transferi sırasında çoğu zaman birtakım giderler meydana gelmekte ve hasılatın tamamının transfer edilmesi mümkün olamamaktadır. Birçok durumda ise yurt dışına verilen hizmetlerden kazanç elde edilebilmesi, yine yurt dışında oluşan gider ve maliyetler unsurlarına katlanılmasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, oluşan bu gider ve maliyetlerin indirilmesinden sonra ortaya çıkan kazancın Türkiye'ye transfer edilmesinin yeterli olacağını düşünmekle birlikte, uygulamada tereddütlerin giderilmesi adına idarece yapılacak bir açıklama ya da düzenleme ile konunun netleştirilmesine ihtiyaç bulunduğunu değerlendirmekteyiz.

SONUÇ

Yurt dışında verilen hizmetlere yönelik GVK'nın 89/13. maddesi ile KVK'nın 10/1-ğ maddesinde düzenlenen kazanç indirimi 2026 yılından itibaren 11257 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %100 oranında uygulanacağından bu alanlarda faaliyet gösteren mükelleflere önemli bir vergi avantajı sağlayacaktır.

İndirimden faydalanma şartı olarak 2023 yılında 7491 sayılı Kanunla bu kapsamdaki faaliyetlerden elde edilen kazancın tamamının Türkiye'ye transferinin zorunlu tutulması, kısmen transfer halinde, transferi gerçekleşen kısım dahil olmak üzere indirimden hiç faydalanılamaması sonucuna yol açmakta, bu durum ise transferi gereken kazanç miktarının doğru tespitinin önemini ortaya koymaktadır.

Görüşümüze göre, transfer edilmesi zorunlu kazanç miktarının belirlenmesinde, indirim hesaplamasında dikkate alınacak kazanç tutarı ile aynı yöntem izlenmelidir. Ancak mevcut düzenlemelerde, indirim kapsamındaki faaliyetlerden oluşan hasılatın bu faaliyetlere ilişkin gider ve maliyet unsurları indirildikten sonra ortaya çıkan kazancın Türkiye'ye transferinin yeterli olduğu yönünde açık bir ifade bulunmadığından mükelleflerin uygulamada tereddüde düştüğü görülmektedir. Bu hususta idarece yapılacak bir açıklama ya da düzenleme konunun netleştirilmesinde ve tereddüdün ortadan kaldırılmasında faydalı olacaktır.





KAR DAĞITIMINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR İLE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

GİRİŞ

Şirketlerin kuruluş gayeleri kâr elde etmek ve faaliyetlerini devam ettirmektir. Şirket ortakları da şirketten kâr payı elde etmek isterler. Kâr, bir ticari girişimde maliyetler çıkarıldıktan sonra elde edilen net kazanç, fayda ve çıkar anlamına gelmektedir. Makalemizin konusunu, kâr dağıtımına ilişkin usul ve esaslar oluşturmaktadır.



1. KÂR PAYI KAVRAMI VE UNSURLARI

1.1. Kâr Kavramı

Sözlük anlamı olarak kâr; alışveriş işlerinin sağladığı para kazancı, maliyet fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukukunda kâr ise; İşletmenin ilgili hesap dönemim sonundaki öz sermayesinin aynı hesap dönemi başındaki öz sermayesi ile karşılaştırılması sonucu elde edilen farka, dağıtılan kârlar ve işletmeden çekilen kıymetlerin eklenmesi ve işletme sermayesine eklenen kıymetlerin bu farktan düşülmesi yoluyla bulunan olumlu tutardır. Ticaret hukuku bakımından kâr, yıllık hesap dönemi içinde ticari işletmenin gerçekleştirdiği iktisadi faaliyetler sonucunda, o yılın kâr ve zarar hesabının kâr bakiyesi vermesi ile pay sahiplerine dağıtılmaya ayrılan tutar olarak tanımlanmaktadır.

1.2. Pay Kavramı

Ticaret hukuku anlamında pay; kuruluş veya sermaye artırım kararının tescili ile doğan, sermayenin ve pay sahipliği hakları ile borçlarının bir kaynağı olan, kural olarak herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın devredilebilen itibari değer olarak tanımlanabilir. Pay, esas sermayenin bir parçası olması, senede bağlı olması dolayısıyla ortaklık statüsünü temsil etmektedir. Pay, hak ve borçların sahibi olunması bakımından şirketlerdeki önemli ölçütlerden biridir.

1.3. Kâr Payı

Kâr payı; dağıtılmasına anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ortaklar tarafından karar verilen, kârın her bir pay sahibine şirket tarafından ödenmesi gerekli ve tutarı belli olan kısımdır.

1.4. Kâr Payı Hakkı

Kâr payı hakkı; faaliyet yılı sonunda dağıtılmaya tahsis edilmiş dönem net kârının genel kurulun kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre kârın dağıtılması kararı alınması üzerine pay sahiplerinin esas sermayedeki payları oranında talep edeceği haklarıdır. Diğer bir ifadeyle, hesap dönemi sonunda dağıtılabilir kârın, ortakların şirkete koymuş oldukları sermaye payı karşılığında pay sahiplerine ödenen kısımdır.

2. KÂR PAYININ HESAPLANMASI

Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.)'nın 508. maddesinin 1. Fıkrasına göre; Esas sözleşmede aksine bir hüküm yoksa, kâr ve tasfiye payı pay sahibinin sermaye payı için şirkete yaptığı ödemelerle orantılı olarak hesap edilir. Yani, pay sahibi ödediği sermaye payı oranında kâra iştirak eder. Yine anılan maddenin 2. Fıkrası gereğince, yıllık kâr bilanço'ya göre belirlenecektir. Pay sahibine ödenecek kâr payı hesabında, şirketin bir yıllık dönemdeki faaliyetleri sonucunda düzenlenen yıllık bilanço esas alınacaktır.

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların hangi kaynaklardan finanse edildiğini gösteren temel mali tablodur.

Türk Ticaret Kanunu'nun 509. maddesinin 2. Fıkrasına göre, şirketlerde kâr payı ancak dönem net kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilir. Bu nedenle kâr payının hesaplanmasında "net dönem kârı ve serbest yedek akçeler" öncelikle dikkate alınması ve usulüne uygun şekilde belirlenmesi gerekir.

2.1. Kâr Payının Hesaplanmasında Dikkate Alınacak Kâr

Türk Ticaret Kanunu'nun 509. maddesinin 2. Fıkrasına göre, şirketlerde kâr payı ancak dönem net kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilir. Türk Ticaret Kanunun 'da kâr payının ancak dönem net kârından dağıtılabileceği yönünde açık bir düzenleme bulunmaktadır. Kanun maddesinin açık ifadesine göre dönem net kârı, bilanço zararı düşüldükten sonra kalan kârıdır. Bundan dolayı kâr payına esas olacak dönem net kârına ulaşmak için geçmiş yıl zararlarının öncelikle karşılanması gerekir. Tek düzen hesap planında dönem net kârı, işletmenin faaliyet dönemine ilişkin vergi sonrası net kâr tutarının izlendiği hesaptır. T.T.K' ya göre yılda en az bir kez ve hesap dönemi kapandıktan sonraki ilk 3 ay içinde genel kurul toplantısı yapılması zorunludur. Genel kurula bilanço ve diğer finansal raporlar hazırlanarak şirketin kâr ve zarar çalışması yapılır. T.T.K' nın 408. maddesi gereğince şirketlerde kâr dağıtımı ancak genel kurul kararıyla yapılır. Dolayısıyla şirketler ancak genel kurul kararı ile kâr dağıtımı yapabilirler. Bu kararlar olağan genel kurul kararı olabileceği gibi, olağanüstü genel kurul kararları da olabilir.

Ancak uygulamada kâr dağıtım kararları çoğunlukla olağan genel kurullarda alınmaktadır. Dolayısıyla kâr dağıtımı yapabilmek için mali yılın kapanması, Tek düzen hesap planına, vergi kanunlarına ve Türk Ticaret Kanunu'na göre bilanço hazırlanması gerekmektedir. Kâr dağıtımında ise dönem net kârı olarak vergi sonrası kâr ifade edilmektedir.

2.2. Kâr Payı Dağıtımının Temel İlkeleri

Türk Ticaret Kanunun 523. maddesinin 1. Fıkrasına göre, Kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez. Dolayısıyla kâr dağıtımı yapmadan önce yedek akçe hesaplamalarının yapılması gerekmektedir. T.T.K' nın ilgili maddeleri esas alınarak kâr dağıtım aşamaları aşağıdaki gibidir.

- ▶ Şirketin net dönem kârı tespit edilir.
- ▶ Net dönem kârından %5 birinci tertip kanuni yedek akçe olarak, sermayenin %20'sine ulaşıncaya kadar ayrılır.
- ▶ Esas sözleşmede hüküm varsa, isteğe bağlı yedek akçe ayrılır.
- ▶ Birinci tertip yedek akçe ve şartları varsa isteğe bağlı yedek akçe ayrıldıktan sonra, net dönem kârının kalanından %5 oranında birinci kısım kâr payı, pay sahiplerine ödenir.
- ▶ Birinci kısım kâr payı dağıtımı yapıldıktan sonra, kalan net dönem kârının %10'nuna kadar kâr, esas sözleşmede hüküm varsa, kuruculara dağıtılır.
- ▶ Esas sözleşme hükümlerine göre, varsa intifa senedi sahiplerine kâr payı dağıtımı yapılır.
- ▶ Esas sözleşmede hüküm varsa, kârda imtiyaz tanınan pay sahiplerine, imtiyazlı kâr payı dağıtımı yapılır.

- ▶ İkinci tertip kanuni yedek akçe ayrımı yapılır.
- ▶ Genel kurul kararı varsa ilave isteğe bağlı yedek akçe ayrımı yapılır.
- ▶ Tüm dağıtım ve ayırlardan sonra dönem net kârından genel kurul kararıyla pay sahiplerine ikinci kısım kâr dağıtımı yapılır.

2.3. Kâr Payının Hesabında Yedek Akçeler ve Temettüler

Türk Ticaret Kanunu'nun yedek akçe konusunda getirdiği zorunluluk, şirketin ve pay sahiplerinin haklarının korunmasının yanı sıra, üçüncü kişilerin haklarının korunmasını da sağlamaktır. Bu korunmaları sağlamak adına, şirketin vergi sonrası kârının belli bir oranının yedek olarak ayrılmasına, yedek akçe denilmektedir. T.T.K' nın 519. maddesinin 1. Fıkrasına göre, Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.

Şirketlerin kâr dağıtımı yapılabilmesi için hem Türk Ticaret Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu açısından belli şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar, şirketin faaliyet döneminde kâr etmiş olması, varsa geçmiş yıl zararlarını kapatması, Türk Ticaret Kanunu'na göre yedek akçelerini ayırması ve kâr dağıtım kararı almasıdır. Türk Ticaret Kanunu'nun 523. maddesi gereğince kanuni ve esas sözleşmede ön görülen isteğe bağlı ve yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez. Buna göre ayrılması gereken yedek akçeler;

- ▶ **I. Tertip Yasal Yedek Akçe:** Türk Ticaret Kanunu'na göre sermaye şirketlerinin ödenmiş sermayenin %20' sine ulaşıncaya kadar, her yılda elde ettikleri yıllık karın %5'i oranında ayrılan yedek akçedir.
- ▶ **I. Temettü:** İşletmenin ödenmiş

sermayesi üzerinden ilgili yasa hükmü ve ana sözleşmesi gereği ortaklarına dağıtacağı birinci tertip temettüdür.

- **II. Tertip Yasal Yedek Akçe:** Türk Ticaret Kanunundaki ilgili hüküm uyarınca ortaklara %5 birinci temettü hariç, kalan kârın dağıtılması kararlaştırılmış kısmının onda biridir.
- **II. Temettü:** birinci temettü hariç, kalan kârın dağıtılması kararlaştırılmış kısmının onda biridir.

26.12.1992 tarih 21447 sayılı resmî gazetede yayımlanan 1.Seri Nolu Muhasebe Uygulama Tebliğince kâr dağıtım tablosu düzenlenmelidir. Kâr dağıtım tablosu, İşletmenin dönem kârının dağıtım biçimi gösterir tablodur. Kâr dağıtım tablosunun düzenlenmesindeki amaç, özellikle sermaye şirketlerinde dönem kârından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr payların açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır.

Kâr dağıtım tablosunun düzenleme kuralları ise şunlardır:

- Kâr dağıtım tablosu, dönem kârından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtım, ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.
- Kâr dağıtım tablosunda, ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek I. ve II. Temettüleri, ayrılan I. tertip ve II. tertip yasal yedeklerle statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kardan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir.
- Dönem kârının dağıtımında, imtiyazlı payların bulunması halinde imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kâr payları, tabloda belirtilen bölümlerinde ayrı ayrı gösterilir.
- Katılma ve intifa senedi kâra iştirakle tahvil ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen paylar, kâr

dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir.

I. Tertip yasal yedek akçenin ayrılması Türk Ticaret Kanun'una göre zorunludur. II. tertip yasal yedek akçenin ayrılması, kârın dağıtımına bağlıdır. Eğer şirket kârı dağıtmıyorsa II. tertip yasal yedek akçe ayrılmaz. Kâr dağıtımı yapılırken, hesaplamanın yapılması önem arz etmektedir. Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse;

Örnek: XYZ A.Ş. 31.03.2026 tarihli genel kurulunda 2025 hesap dönemi kârı olan 2.500.000,00 TL' den vergi karşılığı ve yasal yedek akçelerin ayrılması sonrası kalan tutarın tamamının ortaklara dağıtılması yönünde karar almıştır. (Şirketin tüm ortakları gerçek kişilerdir.)

Ödenmiş Sermayesi	5.000.000,00
Dönem Kârı	2.500.000,00
2025 Yılı Kurumlar Vergisi	625.000,00
2025 Yılı Dönem Net Kârı	1.875.000,00



1. Tertip Yedek Akçe (Dönem Kârının %5 i)	125.000,00
1. Temettü (Ödenmiş Sermayenin %5 i)	250.000,00
Dağıtılacak Tutar	1.500.000,00
2. Tertip Yedek Akçe {Dönem Net Kâr-(1.Tertip Yedek Akçe+1.Temettü)}*%10	150.000,00
2. Temettü (2.Tertip Yedek Akçe Matrahı-2.Tertip Yedek Akçe)	1.350.000,00
Toplam Dağıtılacak Temettü	1.600.000,00
G.V.K. 94.Maddesi Stopaj (%15)	240.000,00
Dağıtılacak Net Temettü	1.360.000,00

Kar dağıtımına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Hesap Kodu	Borç	Alacak
570- Geçmiş Yıl Kârları	1.875.000,00	
540- Yasal Yedekler		275.000,00
331- Ortaklara Borçlar		1.360.000,00
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar		240.000,00

3. ENFLASYON DÜZELTMESİ OLAN DÖNEM KARLARININ DAĞITIMI

T.T.K' nın 10. maddesine göre, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı bu Kanunun ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili tebliğler yayımlamaya yetkilidir. Ticaret Sicil Müdürlükleri ve şirketler bu tebliğlere uyar. İlgili madde gereğince bakanlık yetkisini kullanarak, 15 Haziran 2024 tarih ve 32577 sayılı Resmî Gazetede Enflasyon düzeltmesi uygulayan şirketlerce esas alınacak finansal tablolara ilişkin tebliğ yayımlanmıştır. Bu tebliğe göre, 2023 yılı kârının dağıtımında;

- Serbest yedek akçelerden ve dağıtılabilir diğer kaynaklardan zarar mahsubu sonrasında kalan değerlerden kâr payı dağıtımı yapılması, sermaye artırımı ve azaltımı, birleşme, bölünme, tür değişikliği işlemleri ile sermaye kaybı ve borca batık olma durumlarının tespitinde enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolar,
 - Üçüncü fıkra hükümleri saklı kalmak kaydıyla Kanun veya şirket sözleşmesine göre net dönem kârının esas alındığı; kâr ve kazanç payı dağıtımlarında, yedek akçe ayrılmasında, intifa senedi sahiplerine ödeme yapılması ile dönem içerisinde dağıtılmış olan kâr payı avansına ilişkin hesaplamalarda enflasyon düzeltmesi uygulanmamış finansal tablolar,
- esas alınır.

2024 yılı kârının dağıtımında ise;

- Birinci fıkra kapsamı dışında kalan şirketlerde, 2023 yılı hesap döneminden sonraki hesap dönemlerinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 33'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 555) hükümleri uyarınca enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolar esas alınır.
- Bu madde kapsamındaki şirketlerde, dağıtılması öngörülen kâr payı

tutarı, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolarda bulunan kâr dağıtımına konu kaynakların toplamını aşamaz.

4. KÂR DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine göre; Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir. Anılan maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde ise kar paylarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup bu kar paylarının menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olduğu düzenlenmiştir. Gerçek kişiler tarafından kâr payı elde edildiğinde kar dağıtımı yapan şirket tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b hükümleri gereğince %15 oranında stopaj kesintisi yapılır. Ancak, bu kesinti kâr payı elde edenin gelir vergisi beyannamesi vermek yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3. Fıkrasına göre, Tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna dışı kalan diğer yarısı beyan verme sınırını aşıyorsa (2026 yılı için 400.000,00 TL) yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmelidir. Ancak yıllık gelir vergisi beyannamesinde şirketin yaptığı %15 stopaj, gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

Kâr payı elde eden kurumların vergilendirilmesi ise kurumlar vergisi kanunun 5. maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde düzenlenmiştir. Kanuna göre; Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar istisna edilmiştir. Buna göre kâr payı elde eden kurumun kazancı istisna edildiğinden dolayı ek bir vergi yükü doğamayacaktır.

SONUÇ

Bu makalede, kâr dağıtımı süreçleri Türk Ticaret Kanunu hükümleri ve güncel vergi mevzuatı çerçevesinde bir bütün olarak incelenmiştir. Kâr dağıtımının yalnızca bir finansman kararı olmadığını, aynı zamanda Türk Ticaret Kanunu'nun yedek akçe düzenlemelerine uyum ve stopaj yükümlülükleri gibi mali zorunlulukları barındırdığını göstermektedir. Sonuç olarak, yasa koyucunun hükümleri ile vergi idaresinin mali düzenlemelerinin uyumu, işletmenin sürdürülebilir büyümesi ve yatırımcı güveni için temel belirleyicidir.





Finansal fırtınalarda
yönünüzü biz
belirleyelim,
güvenle ilerleyin.



GÜNCEL ÖZELGELER

Asgari Kurumlar Vergisi Uygulamaları Hakkında

(02.04.2026 Tarih ve E-71877763-125[2025/Yeni]- Sayılı Özelge)

Şirketin Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61'inci maddesi kapsamındaki yatırım indirimi tutarlarının kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapıldığı ve yatırım indirimi üzerinden hesaplanan %19,8 oranındaki stopajın beyan edildiği belirtilerek, yatırım indirimi tutarlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülüp düşülemeyeceği ve söz konusu stopajın asgari kurumlar vergisi ile karşılaştırılıp karşılaştırılmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/C maddesinde asgari kurumlar vergisi matrahından düşülebilecek indirimler arasında sayılmayan yatırım indirimi tutarlarının, asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesi mümkün bulunmamakta olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61'inci maddesi kapsamında yatırım indirimi üzerinden hesaplanan stopaj tutarları da asgari kurumlar vergisi ile karşılaştırılmayacaktır.



Tahsil Edilemeyen Alacakların Değersiz Alacak Olarak Kaydı Hakkında

(13.03.2026 Tarih ve E-27575268-105[2025-1808]-161290 Sayılı Özelge)

Şirket ticari alacağının bulunduğu mükellef hakkında iflas kararı verildiği ve kararın kesinleştiği, iflas masasınca yapılan tasfiye işlemlerinden sonra alacağınızın bir kısmının tahsil edilemediği belirtilerek, alacağın tahsil edilemeyen kısmının kesinleşmiş iflas kararına istinaden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesi kapsamında değersiz alacak olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda görüşün talep edilmektedir.

213 sayılı Kanunun 322'nci maddesi uygulamasında, borçlu şirket hakkında mahkemece verilmiş iflas kararı ile iflasın açılmış olması, borçludan olan alacakların değersiz alacak olarak kabul edilerek hesaplara intikal ettirilebilmesi için yeterli bulunmamakta olup, bu bağlamda mahkeme kararı çerçevesinde iflasın açılması ile oluşturulan iflas idaresi/dairesi tarafından yapılacak tasfiye işlemleri neticesinde söz konusu alacaklarınızdan tahsil kabiliyetinin olmadığı (tahsil edilemeyeceği) anlaşılan bir tutar kalması halinde, bu bakiye alacağınızın mahkemenin iflasın kapanmasına ilişkin kararına veya iflasın kapanmasına yönelik olarak iflas idaresinden/daresinden alınacak belgelere

dayanılarak, belgelerin/kararın temin edildiği yıl hesaplarına değersiz alacak olarak intikali mümkün bulunmaktadır.

Ancak, somut olayda, iflasın kapidığına dair verilen mevcut bir mahkeme kararının bulunmadığı dikkate alındığında, tahsil kabiliyeti kalmadığı belirtilen tutarın değersiz alacak olarak hesaplara intikal ettirilmesi mümkün değildir.



GÜNCEL YARGI KARARLARI

Konusu

... .. Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenmektedir.

Karar Mercii: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas Sayısı: 2024/297

Karar Sayısı: 2026/5

Karar Tarihi: 28.01.2026

İtiraz Konusu Kural

Davacı tarafından, sermayesine iştirak edilen adi ortaklığın faaliyetlerine son verilerek tasfiye edilmesi üzerine bilançosundaki zararlar nedeniyle karşılıksız kalan iştirak bedelinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerektiği yönündeki ihtirazi kayıtlar verilen 2017 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesine konulan ihtirazi kaydın kabul edilmemesi nedeniyle anılan bedelin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması sonucunda gelecek yıla devreden cari yıl zararının azaltılması yolundaki işlemin iptali istemiyle açılan davaya ilişkindir.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; (2) numaralı fıkrasında safi kurum kazancının tespitinde,

Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) işareti bendinin (1) numaralı alt bendinde, kurumların, tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu; (3) numaralı fıkrasının uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan hâlinde ise iştirak hisseleri 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 edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Herhangi bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılma payı karşılığında elde edilen kâr payına "iştirak kazancı", işletmenin bu şekilde doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaba ise "iştiraklar hesabı" adı verilmektedir.

Uyuşmazlıkta, davacı şirketin iştiraki olan "... Adi Ortaklığı" 2017 yılında tasfiyesini tamamlayarak işi bırakmış ve mükellefiyetini terkin ettirmiştir. İştirak edilen adi ortaklığın tasfiyesinin zararlar sonuçlanması sebebiyle davacı şirket 26.350.000,00 TL iştirak bedelini 2017 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak ihtirazi kayıtlar beyan etmiştir. İhtirazi kaydın kabul edilmemesi üzerine anılan bedelin kanunen kabul edilmeyen gider

olarak dikkate alınması nedeniyle gelecek yıla devreden cari yıl zararının azalması sonucu doğmuştur.

Uyuşmazlığın çözümü, iştirak edilen kurumun tasfiyesine karar verilmesi üzerine iştirakler hesabında yer alan hisse senetlerinin kayıtlı değerinin aktiften çıkarılması nedeniyle oluşan zararın iştirak eden kurumun kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağına açıklığa kavuşturulmasına bağlıdır.



GÜNCEL YARGI KARARLARI

İlgili mevzuat uyarınca kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemeyecek olup bunun tek istisnası, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleridir. Diğer bir ifadeyle, iştirak hisseleri alımıyla ilgili olarak yapılan finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi olanaklı iken, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Bu giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan, bu kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması hâlinde bu zararlar da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilemeyecektir.

Bu durumda, iştirak edilen kurumun sermayesine katılmak suretiyle elde edilecek kâr üzerinden katılma payı karşılığında kazanç elde ederek şirketin kârlılığını artırmaya yönelik bir riskin göze alınması sonucu ortaya çıkan ve bu haliyle iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman gideri mahiyetinde olmadığı açık olan iştirak hisselerinin/payının karşılıksız kalması nedeniyle oluşan zararın, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması olanaksız olduğundan, dava konusu işlemden hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 06/12/2017 tarih ve E:2016/10757, K:2017/7999 sayılı kararı ile 09/01/2018 tarih ve E:2016/20519, K:2018/140 sayılı kararı da bu yöndedir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu vergi mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istemi reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 27/04/2023 tarih ve E:2020/4659, K:2023/1500 sayılı kararı:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinin (1) numaralı alt bendi ile (3) numaralı fıkrasında yer alan yasal düzenlemelerden, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetler olarak ikili bir ayrıma gidilerek istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceğinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmalarından elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu dikkate alındığında, iştirak edilen kurumun faaliyetinden doğan kâr ya da zararın 'istisna edilen kazançlar' kapsamında değerlendirilebileceği, bu zararın kurumlar vergisinden istisna edilen bir faaliyet kapsamında olmadığı, Kanun'un,

istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceğini öngördüğü, değersiz hale gelerek kayıtlardan çıkartılan iştirak hisselerinin bu kapsamda gider olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu zararın kurum kazancından indirilemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmiştir.

Daire bu gerekçeyle Vergi Dava Dairesi kararını bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin İsrar Kararı:

Vergi Dava Dairesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

.. Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararı:

Vergi Dava Dairesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları:

Tasfiye edilen iştirak nedeniyle oluşan zarar bedelinin kurum kazancından indirimine engel bir düzenleme bulunmadığı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının, tasfiye edilen iştirak nedeniyle oluşan zararların gider yazılmasını engellemediği, anılan düzenlemede yer alan "istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar" ifadesindeki "faa-

GÜNCEL YARGI KARARLARI

liyet" in süreklilik arz eden kurumsal ticari işlemleri ifade ettiği, her türlü taşınmaz ve iştirak hissesi satışının istisna "faaliyet" olarak nitelendirilemeyeceği, faaliyet olarak nitelendirilemeyecek işlemlerden doğan zararlar ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar arasında ayniyet görülemeyeceği, esas ticari faaliyetin yanı sıra arızı bir işlem olarak yapılan taşınmaz ve iştirak hissesi satışının, faaliyetle hiçbir ilgisinin olmadığı, kurumların, yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden, yurt dışı şube vb. faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna faaliyetlerinden doğan zararlar olduğu için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği, buna karşılık, bir faaliyet değil de münferit bir işlem olan taşınmaz veya iştirak hissesi satışından doğan zararların ise bir işlem zararı olduğundan, anılan Kanun düzenlemesi kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği ve Kanun'un genel hükümleri çerçevesinde kurum kazancından indirilebileceği belirtilerek aksi yöndeki gerekçeyle verilen ısrar kararının, Danıştay'ın yerleşik içtihatlarına da aykırı düştüğü, bu durumun adil yargılanma hakkı bağlamında çelişkili karar yasağının ihlali sonucunu doğurduğu ifade edilmiş ve bozulması gerektiği ileri sürülmüştür.



Karşı Tarafın Savunması:

Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hâkim'in Düşüncesi:

Uyuşmazlığın çözümü, davacı şirketin aktifinde bulunan iştirak hisselerini, iştirak ettiği adi ortaklığın tasfiye edilmesi nedeniyle karşılıksız kalmasına bağlı olarak aktifinden çıkarması neticesinde oluşan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağına ortaya konulmasına bağlıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendindeki iştirak kazancı istisnası, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlardan elde edilen kazançlar için; (e) bendindeki iştirak kazancı istisnası ise iştirak hisselerinin satılmasından doğan kazançlar için öngörülmüştür.

Olayda ise davacı şirket tarafından sermayesine katılan mükellef adi ortaklık olması nedeniyle tam mükellef kurum değildir. Diğer taraftan iştirak hisseleri satışı da söz konusu olmamıştır. Davacı şirket iştirak hisselerini, iştirak ettiği adi ortaklığın tasfiyesinin kapanmasından sonra değerinin düşmesi ve karşılığının kalmaması nedeniyle aktifinden çıkarmıştır.

Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında düzenlenen kanunen kabul edilmeyen gider uygulamasının olaya uygulanması mümkün değildir.

Diğer taraftan, şirket aktifinde bulunan iştirak hisselerinin, iştirak edilen mükellefin tasfiye edilmesi nedeniyle karşılıksız kalmasına bağlı olarak aktiften çıkarılması neticesinde oluşan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasını engelleyen başkaca bir düzenleme de bulunmadığından, dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

İnceleme ve Gerekçe:

İlgili Mevzuat:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu kurala bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinde, kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançların; (e) işaretli bendinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan

GÜNCEL YARGI KARARLARI

taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların bir kısmının birtakım şartlarla kurumlar vergisinden müstesna olduğu, aynı maddesinin uyumsuzluk konusu dönemde yürürlükte olan hali ile (3) numaralı fıkrasında, iştirak hisselerinin 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 hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kanun'un 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancının üzerinden hesaplanacağı; (2) numaralı fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilmiş, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile

193 sayılı Kanun'un 40 ve 41. maddelerinde yer alan hükümlere uyulacağı düzenlenmiştir. 193 sayılı Kanun'un 40. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilebilecek giderler sayılmıştır. Ayrıca bu giderlere ilaveten Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin,

bu maddede sayılan giderleri de kurum kazancından indirilebileceği düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde ise kurum kazancından indirilemeyecek giderler tatat edilmiştir.

213 sayılı Kanun'un "Bilanço" başlıklı 192. maddesinin ikinci ve devamı fıkralarında, bilançonun aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva edeceği, aktif tablosunda mevcutlar ile alacakların (ve varsa zararın), pasif tablosunda borçların gösterileceği, aktif toplamı ile borçların arasındaki farkın, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil edeceği, öz sermayenin pasif tablosuna kaydolunacağı ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamalarının denkleşeceği, ihtiyatlar ve kârın ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzleri sayılacağı kurala bağlanmıştır.



Hukuki Değerlendirme:

Türü itibarıyla gelir üzerinden alınan bir kazanç vergisi olan kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Gelir vergisinin konusuna giren unsurları, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmesi durumunda anılan kazanç, kurum kazancı olarak ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Vergilendirilecek safi kurum kazancı ise mükelleflerin hasılatlarından Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre indirebilecekleri giderleri düşmeleri, indirimi kabul edilmeyen giderleri ise ilave etmeleriyle ortaya çıkmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin safi kazancının belirlenmesinde temel ölçüt, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye kıyaslamasıdır. Mükelleflerin bilançolarının aktif toplamı ile borçları arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını, yani mükellefin öz sermayesini teşkil edecektir.

Uyumsuzluğun çözümü, davacı şirketin aktifinde bulunan iştirak hisselerini, iştirak ettiği adi ortaklığın tasfiye edilmesi nedeniyle karşılıksız kalmasına bağlı olarak aktifinden çıkarması neticesinde oluşan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağının ortaya konulmasına bağlıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendindeki iştirak kazancı istisnası, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlardan elde edilen kazançlar için; (e) bendindeki iştirak kazancı istisnası ise iştirak hisselerinin satılmasından do-

GÜNCEL YARGI KARARLARI

ğan kazançlar için öngörülmüştür.

Olayda ise davacı şirket tarafından sermayesine katılan mükellef adi ortaklık olması nedeniyle tam mükellef kurum değildir. Diğer taraftan iştirak hisseleri satışı da söz konusu olmamıştır. Davacı şirket iştirak hisselerini, iştirak ettiği adi ortaklığın tasfiyesinin kapanmasından sonra değerinin düşmesi ve karşılığının kalmaması nedeniyle aktifinden çıkarmıştır.

Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında düzenlenen kanunen kabul edilmeyen gider uygulamasının olaya uygulanması mümkün değildir.

İştirak eden şirket konumunda bulunan davacı, iktisap ettiği iştirak hisselerini, envanterine kaydetmek suretiyle aktifinde izlemiş ancak iştirak ettiği adi ortaklığın tasfiye edilmesi nedeniyle aktifinden çıkarmasına bağlı olarak zarar ortaya çıkmıştır.

Davalı idare, ortaya çıkan zararı safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerektiğine dair davacının ihtirazi kaydını kabul etmemiştir. Davalı idarenin ihtirazi kaydı kabul etmeme sebebi bu zararın vergi kanunları karşısında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiğine dair görüşe dayanmaktadır.

Davacı iştirak hisselerini değerlendirme bedelinden daha az bir bedelle, aktifinden çıkarmıştır. Davacının aktifindeki bu azalma davacının dönem sonu öz sermayesini negatif bir unsur olarak etkilemiştir.

Dolayısıyla, öz sermaye kıyaslamasına bağlı olarak hesaplanan kâra

negatif bir etki yapan bu durumun, kurum kazancının tespitinde esas alınmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu durumda davacı şirketin aktifinde bulunan iştirak hisselerinin, iştirak edilen adi ortaklığın tasfiye edilmesi nedeniyle karşılıksız kalması sonucu oluşan zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, dava konusu işlemde hukuki isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle aksi yöndeki gerekçeyle verilen ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

Karar Sonucu:

Açıklanan nedenlerle;

Davacının temyiz isteminin **KABULÜNE;**

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA,**

Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

... tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X- KARŞI OY:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında ısrar kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.





VERGİ ALANINDA DÜNYANIN EN PRESTİJLİ ÖDÜLÜ TÜRKİYE'DE İKİNCİ KEZ CENTRUM'UN OLDU!

Vergi alanında dünyanın en prestijli ödülü olarak nitelenen ve dünyaca ünlü İngiliz araştırma/yayın kuruluşu International Tax Review (ITR) tarafından her yıl Londra'da gerçekleştirilen görkemli bir törenle sahiplerine takdim edilen Vergi Ödüllerinde (EMEA 2024 Tax Awards), "**Türkiye'nin En İyi Vergi Şirketi**" kategorisindeki ödülü Centrum Türkiye olarak bu yıl bizlerin aldığını sizinle paylaşmaktan büyük bir gurur ve mutluluk duyuyoruz. 2018 yılında aldığımız ilk ödülün ardından ikinci kez elde ettiğimiz bu ödül, çalışmalarımızdaki istikrar ve devamlılığı göstermesi bakımından bizler açısından son derece anlamlı olmuştur.

EMEA Vergi Ödülleri, International Tax Review tarafından 2005 yılından bu yana düzenlenmekte olup EMEA Bölgesinin en önde gelen vergi ve transfer fiyatlandırması şirketlerine verilmektedir. Her kıtadan 25000'den fazla müşteri ve 4800'den fazla uygulayıcının geri bildirimleri ile 33 yetki alanında yapılan değerlendirmeler ve araştırmalar neticesinde sahibini bulmaktadır. Ödüller ayrıca vergi teknolojisi, inovasyon, politika, uyumluluk ve raporlama ile çeşitlilik, eşitlik ve kapsayıcılık alanlarındaki başarıları da takdir etmektedir.

Adaylık ve ödül süreci kapsamında aşağıdaki hususlara dikkat edilmektedir:

Proje Büyüklüğü: Söz konusu hizmetleri veren bir şirketin kompleks ve büyük bir projeyi üstlenebilme kapasitesi

İnovasyon: Şirketin piyasadaki mevcut şirketlere nazaran daha yenilikçi hizmetler sunabilmesi

Etki Düzeyi: Şirketin vermiş olduğu danışmanlık hizmetleri neticesinde, müşterilerinin ticari faaliyetlerine katma değer sağlaması ve/veya bu tür danışmanlıklar sonucunda hizmet alan müşterilerin ticari hedeflerine ulaşabilmesi

Çalışmalarımızın ve hizmet kalitemizin bir karşılığı olan bu başarılarımız sayesinde uluslararası arenada da ses getirmekten memnuniyet duymaktayız. Bu başarıda en büyük payın bize güvenen müşterilerimizde olduğunun farkındayız. Bu uzun yolculukta bizlere güvenen ve başarımızda en büyük katkının sahibi olan tüm müşterilerimize teşekkür etmeyi borç biliriz.

Birlikte daha büyük başarılarla imza atmak için sabırsızlanıyoruz!

Saygılarımızla,

WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 vergiport.com

 centrumturkey.com

