

# CENTRUM TIME

2025 | NİSAN - MAYIS - HAZİRAN

SAYI 21

DANIŞTAY KARARI SONRASI

YURTIÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

UYGULAMASINDA GÜNCEL DURUM

İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ KEFALET/

GARANTÖRLÜK BENZERİ UYGULAMALARIN VERGİ

KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

BİR KOYUNDAN İKİ POST ÇIKAR MI?

GİRİŞİM SERMAYESİ İNDİRİMİ & AR-GE/TEKNOPARK'DAN

DOĞAN YATIRIM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

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'in 21. Sayısı ile karşınızdayız!

2025 yılının Nisan ayı ile birlikte kurumlar vergisi beyanını müteakip geçici vergi dönemine girecek olan meslek mensuplarımıza 2024 yılını layıkıyla kapatma gayretleri, enflasyon düzeltmesi çalışmaları ve 2025 itibarıyla yurtiçi asgari kurumlar vergisi çalışmalarında kolaylıklar diliyorum.

Centrum olarak sektörde öne çıkan bir denetim ve danışmalık şirketi olmanın, hizmet standartlarının yükseltilmesinin yanında mesleki bilginin ve tecrübelerin paylaşılmasını da kapsadığının farkındayız. Bu farkındalığın sonucu olarak akademik ve periyodik yayınlara çok önem veriyor ve diğer yayınlarımızın yanında dergimizin de düzenli şekilde yayına hazırlanması ve sizlere ulaştırılması konusunda ciddi boyutta çaba sarf ediyoruz.

Hizmet kalitemizin istikrarlı şekilde yükseltilmesi ve sorumlu vergicilik anlayışımızın bir parçası olarak şirketleri etkileyen güncel konularda, uygulama detaylarını beklenen sonuçları ile birlikte analiz ederek reel sektöre her gün değişen yasal zorunluluklarla baş etme çabasında katkı sunmaya devam ediyoruz.

Son dönemlerde yapılan değişikliklerle birlikte vergi mevzuatımız oldukça detaylı ve özenli çalışmaların yapılmasını zarureti doğurmaktadır. Bu sebeple Danıştayın yürütmeyi durdurma kararı ile birlikte yurtiçi asgari vergi uygulamasındaki değişiklikler başta olmak üzere gelişen/değişen mevzuat uygulamalarını sizler adına daha anlamlı hale getirebilmek adına bu sayımızda güncel ve önemli gördüğümüz konuları detaylarıyla irdelemeye gayret ettik.

Bu kapsamda ilk olarak, Danıştay'ın geçmiş yıl zararlarının yurtiçi asgari kurumlar vergisi uygulamasından indirilemeyeceğine ilişkin Tebliğ düzenlemesinin yürütmesi durdurmasının etkilerine dair açıklamalara yer verilmiştir. Akabinde, son dönemdeki vergi ince-

lemelerinde de sıklıkla karşılaşılmaya başlanan ilişkili firmalara verilen kefalet ve garantörlüklerin vergisel riskleri detayları ele alınmıştır. Yaşanan tüm zorluklara rağmen mesleği icra etmeye devam eden meslek mensupları açısından müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasında dair devam makalesi ele alınmıştır. Diğer taraftan, kıymetli maden alım-satımlarının vergilendirilmesi ve değerlemesinde yapılan önemli değişiklikler ele alınarak güncel uygulamalar açıklanmıştır. Kurumlar vergisi döneminin önemli konularından biri olarak, Ar-Ge İndirimi ve Teknopark istisnasından faydalanan mükellefler için getirilen %3 girişim sermayesi yatırım zorunluluğu kapsamında yapılacak girişim sermayesi yatırımları dolayısıyla Vergi usul Kanunu 325/A maddesi uyarınca girişim sermayesi yatırım fonu olarak ayrılan tutarın Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1-g maddesi uyarınca kurum kazancından indirim imkanı olup olmadığı detaylı olarak açıklanmıştır.

Ayrıca; İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnaları detaylı olarak ele alınmış, son değişikliklerle birlikte dövizli işlem yasağında son uygulamalara dair açıklamalarda bulunulmuştur. Diğer taraftan sorularla bazı transfer fiyatlandırması kavramları ve bu kavramların sonuçlarına dair açıklamalar yapılmış, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde stopaj uygulaması ve iade usulleri ele alınmıştır. Aynı zamanda 2024 yılındaki yıllara sâri inşaat işlerinde enflasyon düzeltmesine dair açıklamalar yapılmış, tahsilat ve ödemelerin tevsiki ile belge düzenleme/alma yükümlülüklerine ilişkin güncel ceza uygulamaları ele ele alınmıştır. Son olarak da çalışanlara yemek verilme suretiyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisi stopajı ve SGK primi karşısındaki güncel durumu irdelenmiştir.

Centrum Time'in bu sayısını da beğenerek okumanız dileğiyle...

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

SAYI: 21

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



Danıştay Kararı Sonrası Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulamasında Güncel Durum

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

İlişkili Kişiler Arasındaki Kefalet/ Garantörlük Benzeri Uygulamaların Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi

Fazıl BOYRAZ

6

Kıymetli Maden Alım-Satımlarının Vergilendirilmesi ve Değerlemesi

Nihat SÖNMEZ

10

Bir Koyundan İki Post Çıkar Mı? Girişim Sermayesi İndirimi & Ar-Ge/Teknopark'dan Doğan Yatırım Yükümlülüğü

Murat SOFTA

13

İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnasları

Mehmet YILMAZ

19

Dövizli İşlem Yasağında Neler Yaşandı ve Son Durum

Gökhan ŞİT

26

Sorularla Bazı Transfer Fiyatlandırması Kavramları ve Sonuçları

Canan ALADAĞ

30

Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Stopaj Uygulaması ve İadesi

Ekrem DİBİ

33

Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması ve Bir Örnek Yardımıyla Konunun Değerlendirilmesi

Diğer BAYDEMİR

36

Tahsilat ve Ödemelerin Tevsiki ile Belge Düzenleme/Alma Yükümlülüklerine İlişkin Güncel Ceza Uygulamaları

Barbaros GENİŞEL

42

Çalışanlara Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerin Gelir Vergisi Stopajı ve Sgk Primi Karşısındaki Güncel Durumu

Galip DUMAN

47

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

53



# DANIŞTAY KARARI SONRASI YURTIÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA GÜNCEL DURUM

## GİRİŞ

Vergide adaleti sağlamak amacıyla bazı istisna, muafiyet ve indirimlerin kademeli olarak kaldırılması suretiyle vergi tabanının genişletilmesine yönelik çalışmalar yapılan kanuni düzenlemelerle önemli vergi istisna ve indirimler ya kaldırılmış ya da kademeli olarak azaltma yoluna gidilmiştir.

Bu amaç doğrultusundaki çalışmalar kapsamında, içinde bulunduğumuz 2025 yılının 1. geçici vergi döneminden itibaren uygulanmak üzere; 02.08.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “7524 Sayılı Kanun” ile Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’na eklenen “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı 32/C maddesi ile, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan aşağı olamayacağını **öngören yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.**



Vergide adaleti sağlamak amacıyla getirilen bu uygulama, daha önce getirilmiş olan indirim ve istisnalar nedeniyle, belli bir oranın altında vergi alınmasının önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

Asgari kurumlar vergisi matrahı ile normal kurumlar vergisi matrahının birbirinden farklılık arz etmesi nedeniyle uygulamada tereddütler hasil olmuş, özellikle geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahında dikkate alınmamasına yönelik hüküm yargı mercilerine intikal ettirilmiştir.

Makalemizin konusu yurtiçi asgari kurumlar vergisinin kapsamı ve daniştay kararı çerçevesinde geçmiş yıl zararlarının durumunun değerlendirilmesi hakkında olacaktır.

## 1. UYGULAMANIN TARİHÇESİ

Asgari Kurumlar Vergisi ülkemizde ilk olarak 1992-1993 yıllarında uygulanmış olup ilgili dönemde yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 25. maddesinde yer almaktaydı.

Anılan düzenlemede, “kurumların, kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançları ile beyannameden indirim konusu yapılacak gelirlerinin bulunması halinde, ödeyecekleri vergi; kurumlar vergisi matrahına bu muaf veya müstesna tutulacak kazançlar ile indirimlerin eklenmesiyle bulunacak toplam tutara kurumlar vergisi oranının uygulanması suretiyle

hesaplanan verginin %50’sinden az olamaz” denilmektedir. Bu düzenleme 1992 ve 1993 yılı kazançları için uygulandı.

Ancak 3946 sayılı Kanunla söz konusu düzenleme yürürlükten kaldırılmış olup yerine 1.1.1994 tarihinden itibaren farklı bir asgari kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Söz konusu düzenlemede “Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre tabi olunan kurum kazancından %25 oranında alınır.

Yukarıdaki orana göre hesaplanan vergi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20’sinden az olamaz. Bu hesaplamada iştirak kazançları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları dikkate alınmaz...” hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenleme de 5 yıl boyunca uygulanmış olup 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

01.01.1999-31.12.2024 tarihleri arasında asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmamış olup 02.08.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile, 01.01.2025 ten itibaren uygulanmak üzere tekrar mevzuatımıza girmiş bulunmaktadır.



## 2. UYGULAMA ESASLARI

Kurumlar Vergisi, kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına KVK'nın 32. Maddesinin 1 ila 9. fıkra hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır.

Ancak 2025 yılı itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na eklenen **"Yurt içi asgari kurumlar vergisi"** başlıklı 32/C maddesi ile, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan aşağı olamayacağını öngören yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Asgari kurumlar vergisinin matrahı olarak, **ticari bilanço karına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve maddede öngörülen sınırlı sayıdaki istisna ve indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunan tutar** dikkate alınacaktır.



Uygulama kapsamında aşağıda yer alan istisna ve indirimler düşülmek suretiyle, asgari kurumlar vergisi matrahına ulaşılmaktadır;

- ▶ Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası (KVK Mad. 5/1-a)
- ▶ Emisyon Primi Kazancı İstisnası (KVK Mad. 5/1-ç)
- ▶ Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (KVK Mad. 5/1-d) (Sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)
- ▶ Kooperatiflerde Risturn İstisnası (KVK Md.5/1-i)
- ▶ Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (KVK Mad. 5/1-j)
- ▶ Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerden Doğan Kazançlarda İstisna (KVK Mad. 5/1-k)
- ▶ Serbest Bölgelerde Elde Edilen İstisna Kazançlar
- ▶ Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen İstisna Kazançlar
- ▶ Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlar
- ▶ Kurumlar Vergisi Matrahından İndirim Konusu Yapılabilen Ar-Ge ve Tasarım İndirimi
- ▶ Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar (KVK Mad. 10/1-g)
- ▶ Korunmalı İşyeri İndirimi (KVK Mad. 10/1-h)

Yukarıdaki indirimlerin kurum kazancında dikkate alınmasıyla ulaşılan matraha %10 oranının uygulanmasıyla hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden;

- ▶ Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan 2 puan indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- ▶ İhracat kazançlarına uygulanan

5 puan indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,

- ▶ Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştegal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan 1 puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- ▶ **Düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten önce alınmış olan** teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi

indirilecek ve ödenecek yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Bu kapsamdaki yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplama dahil edilmeyecektir. 2/8/2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

Kanununun 32 nci maddesinin 6.7. ve 8. fıkraları ile 32/A maddesinin aynı kazançta uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

**İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında** faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren **üç hesap dönemi boyunca** bu madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi kapsamında uyumlu mükellef indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

Asgari yurtiçi kurumlar vergisi oranını; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifira kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanına, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Asgari yurtiçi kurumlar vergisi uygulaması, **2025 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere** Resmi Gazete'de yayımlandığı 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sözü edilen vergi, geçici vergi dönemleri için de uygulanacaktır.



### 3. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ DURUMU

Bilindiği üzere, Kurumlar vergisi kanununda geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların, beş yılı aşmamak üzere kazançtan indirilebileceği hükmü yer almaktadır. Ancak yurtiçi asgari kurumlar vergisi ile ilgili hükümlerin yer aldığı Kanun'da geçmiş yıl zararlarının yurtiçi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesine yönelik herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Konu ile ilgili yayımlanan Tebliğde, yurtiçi asgari kurumlar vergisi hesabında geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından düşülmeyeceği ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla asgari kurumlar vergisi hesabında devreden zararların mahsubu imkanının ortadan kaldırıldığı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesi ile mükelleflere verilen hakkın kullanımının asgari kurumlar vergisi yönünden Tebliğ'de yer alan açıklamalar çerçevesinde engellendiği görülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesinin 1 inci fıkrasında, asgari kurumlar vergisi matrahının "...indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı" olduğu, aynı maddenin 6. fıkrasında ise söz konusu tutarın "hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutar" olarak dikkate alınması gerektiği ibaresi yer almaktadır.

Buna göre, kanun lafzına göre, yurtiçi asgari kurumlar vergisinin, ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve maddede sayılan istisna ve indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunan tutar üzerinden hesaplanacağı anlaşılmaktadır. Maddede sayılan istisna ve indirimler

arasında geçmiş yıllar mali zararları olmadığından, geçmiş yıllara ait mali zararların yurtiçi asgari kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaması gerektiği anlaşılmaktadır.

1994-1999 arasındaki dönemde yürürlükte olan asgari kurumlar vergisinin matrahının, "**indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı**" olarak belirleneceği hükmü yer almaktaydı. 50 seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde asgari kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında geçmiş yıllar zararlarının dikkate alınmaması gerektiği ifade edilmekteydi. Ancak 50 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin ilgili kısmının iptali için dava açılmış ve Danıştay 4. Dairesi 20.03.1996 tarihli ve E: 1995/2669 K:1996/1076 sayılı kararıyla, söz konusu tebliğin indirim ve istisnalardan kaynaklanan zararların asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceğine ilişkin açıklamalarını, **Kanunda geçmiş yıl zararlarının kaynaklarına göre bir ayrıma tabi tutulacağına yönelik bir hüküm bulunmadığı gerekçeyle** iptal etmiştir. Bu iptal sonrasında, 56 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğiyle, kaynağına bakılmaksızın bütün geçmiş yıl zararlarının % 20 oranlı kurumlar vergisi (asgari kurumlar vergisi) matrahından indirilebileceği açıklanmıştır.

Aynı şekilde 5520 sayılı kanunun 32/c maddesine eklenen hükümlerle, 01.01.2025 ten itibaren uygulanacak olan asgari kurumlar vergisinin matrahının, "**indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı**" olarak belirleneceği ifade edilmiştir. Madde metninde, matrahın belirlenmesinde hangi istisna ve indirimlerin dikkate alınabileceği sayılmış ve bunların dışındaki diğer unsurların (örneğin geçmiş yıl zararlarının) nasıl değerlendirileceğine ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

23 seri No.lu tebliğin 32.5.4. bölü-

münün 7. fıkrasında "Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları, asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı" ifade edilmiştir. Yani kanun hükmü, tebliğ ile genişletilmiştir. Bu düzenleme, hukuki dayanağının bulunmadığı ve mükellefler aleyhine sonuçlar doğuracağı gerekçesiyle yargıya taşınmış ve aynı zamanda yürütmesinin durdurulması talebinde bulunulmuştur.



Konuyu inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nin "32.5. Yurtiçi asgari kurumlar vergisi" bölümünün, "32.5.4." ve "32.5.6." alt bölümlerinin yedinci paragrafları ile "32.5.6." alt bölümünde yer alan üçüncü ve beşinci örneklerin geçmiş yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının **yürütmesinin durdurulmasına** karar vermiştir.

Danıştaya göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/C maddesinde, yalnızca 2. fıkrada sayılan istisna ve indirimlerin asgari kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiş olup, bunun dışında matrahın nasıl belirleneceğine ilişkin başka bir düzenleme yapılmamıştır.

Kanun'da, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na geçmiş yıl zararlarının

asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceğini belirlemeye yönelik açık bir yetki tanınmamıştır.

Geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına ilişkin dava konusu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğmasına yol açabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Danıştay kararının isabetli olduğu düşünülmektedir. Her ne kadar maddede ayrı bir indirim kalemi olarak sayılmasa da geçmiş yıllar mali zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşüleceği konusunda bir tereddüt olmamalıdır. Düzenlemenin amacı devletin mükelleflere teşvik olarak sağladığı indirim ve istisnaların neden olduğu düşük oranlı vergilemenin önlenmesidir. Geçmiş yıllar mali zararları, özünde bir gider fazlalığıdır. Bu tutarların mahsubu mükellefin mahsup süresi içerisinde elde ettiği gerçek kazancı vergilemeye yönelik bir düzenleme olup, devletçe sağlanan bu türden bir teşvik değildir. Bu nedenle, geçmiş yıllar mali zararlarının yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekmektedir. Aksi bir uygulama, gider fazlalığı mahiyetindeki geçmiş yıllar mali zararları üzerinden %10 oranında yurt içi asgari kurumlar vergisi alınmasına yol açar ki, bunun haksızlığı ve hukuksuzluğu ortadadır.

Aynı konuda 2 kez Kanun hükmü Tebliğ ile genişletilmiş, her 2 durumda da yargı mercileri tarafından konu eleştirilmiştir.

Şu anda tebliğin ilgili hükmünün yürütmesinin durdurulması sebebiyle, geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi hesabında dikkate alınabilmesi mümkün hale gelmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından

yeni bir Kanun düzenlemesi yapılmasının önerilmesi halinde yurt içi asgari kurumlar vergisine tabi kazançtan düşülecek geçmiş yıllar mali zararlarının öz sermaye karşılaştırmasından doğan zararlar (ticari zarar) ile indirim ve istisnalardan kaynaklanan zararlar şeklinde bir ayrıma tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir. Bu ayırım çerçevesinde, öz sermaye karşılaştırmasından doğan zararların yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilmemesi, maddede yurt içi asgari kurumlar vergisinden düşüleceği belirtilenler dışındaki indirim ve istisnalardan kaynaklanan zararların ise matraha dahil edilmesinin uygun olacağı, aksi takdirde, aynı dönemde kar veya zarar elde eden mükellefler arasında yurt içi asgari kurumlar vergisi yönünden eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar doğuracağı ve adaletsizlik yaratacağı düşünülmektedir.



## SONUÇ

Yurtiçi asgari kurumlar vergisi, 2025 yılı itibarıyla Türkiye’de yeniden yürürlüğe giren bir uygulama olarak, vergide adaletin sağlanması ve indirim-istisnalar nedeniyle düşük oranlı vergilendirmenin önlenmesi amacını taşımaktadır. Ancak, uygulamanın esasları ve özellikle geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülüp düşülmeyeceği konusu, hem kanun metninin yoruma açık yapısı hem de idari düzenlemelerin hukuki sınırları aşması nedeniyle önemli tartışmalara yol açmıştır.

Çalışmamızda ele alındığı üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/C maddesinde asgari kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde yalnızca belirli istisna ve indirimlerin dikkate alınacağı belirtilmiş, geçmiş yıl zararlarına ilişkin herhangi bir açık hüküm yer almamıştır. Buna karşın, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğde geçmiş yıl zararlarının matrahtan düşülmeyeceği yönündeki düzenleme, Kanun’da bu yönde bir yetki bulunmaması nedeniyle Danıştay tarafından hukuka aykırı bulunmuş ve yürütmesi durdurulmuştur. Danıştay’ın bu kararı, geçmiş

yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerektiği yönünde güçlü bir hukuki dayanak oluşturmaktadır.

Geçmiş yıl zararlarının, özünde bir teşvik değil, mükellefin gerçek kazancını ortaya koymaya yarayan bir mahsup mekanizması olduğu göz önüne alındığında, bu zararların asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmemesinin vergilendirme adaletine aykırı sonuçlar doğuracağı açıktır. Aksi bir uygulama, gider fazlalığı üzerinden vergi alınmasına yol açarak mükellefler arasında eşitsizlik yaratacak ve Kanun’un temel amacına ters düşecektir. Nitekim, 1994-1999 döneminde benzer bir tartışmada Danıştay’ın geçmiş yıl zararlarının matrahtan düşülmesi gerektiğine hükmetmesi, bu görüşü destekleyen önemli bir emsal teşkil etmektedir.

Gelinen noktada, Tebliğin ilgili hükmünün yürütmesinin durdurulmasıyla, mevcut durumda geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi hesabında dikkate alınması mümkün hale gelmiştir. Ancak, konunun nihai çözümü için Kanun koyucu tarafından yeni bir düzenleme yapılması söz konusu olabilir. Bu düzenlemede,

geçmiş yıl zararlarının “ticari zararlar” ve “indirim-istisnalardan kaynaklanan zararlar” şeklinde ayrıma tabi tutulması, yalnızca öz sermaye karşılaştırmasından doğan ticari zararların matrahtan düşülmesi ve diğer indirim-istisna kaynaklı zararların matraha dahil edilmesi, hem Kanun’un amacına uygunluk hem de vergilendirme adaleti açısından daha hakkaniyetli bir çözüm sunacaktır. Aksi halde, aynı dönemde kâr veya zarar elde eden mükellefler arasında önemli bir eşitsizlik ortaya çıkacak ve uygulamanın meşruiyeti sorgulanır hale gelecektir.

Sonuç olarak, yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasının etkin ve adil bir şekilde hayata geçirilebilmesi için, kanuni çerçevenin netleştirilmesi ve idari düzenlemelerin yargı kararlarıyla uyumlu hale getirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda, Danıştay’ın yürütmeyi durdurma kararı, mükellef haklarının korunması ve vergilendirme ilkelerinin gözetilmesi açısından yerinde bir müdahale olarak değerlendirilmelidir. Gelecekte yapılacak düzenlemeler, bu hassas dengeyi gözeterek uygulamadaki tereddütleri gidermeli ve vergide adalet ilkesini güçlendirmelidir.





## İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ KEFALET/ GARANTÖRLÜK BENZERİ UYGULAMALARIN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

### GİRİŞ

İşletmeler, ticari faaliyetlerini devam ettirebilmek, işletmeyi büyütmek, vade uyumsuzlukları kaynaklı dönemsel finans açıklarını kapatmak vb. sebeplerle zaman zaman çeşitli adlar altında kredi kullanabilmekte ya da belirli menfaatlerin elde edilmesini teminen banka teminat mektubu kullanabilmektedirler. Ancak, ilgili işletmenin mali verilerinin finans kurumu nezdinde yetersiz kalması durumunda kredibilitesi daha yüksek olan ilişkili tarafların garantörlüğü veya teminatları sağlanmak suretiyle söz konusu finansal enstrümanlara ulaşılabilir.

Krediyi kullanacak olan şirketin kredibilitesinin ihtiyacı karşılayacak durumda olmadığı hallerde şirket ortaklarının bankaya teminat sunması veya kişisel itibar ve ilişkilerinin garantisini sunması ile istenilen tutarlarda krediye veya banka teminat mektubuna ulaşılması mümkün olabilmektedir.

Bu kapsamda, ilişkili tarafların (şirket ortakları, iştirakler veya diğer grup firmaları gibi) kefaleti veya garantörlüğü ya da sunduğu teminatlar karşılığında kullanılan kredi veya alınan teminat mektupları gibi finansal imkanlarla ilgili olarak, garantörlük veya kefalet hizmeti sunulduğundan bahisle bu hizmetle ilgili olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri kapsamında bir bedel alınması gerektiği yönünde vergi incelemeleri yürütülmektedir.

Bu çalışmamızda, vergi uygulaması bakımından ilişkili taraflar arasında gerçekleşen garantörlük, kefalet, teminat gibi uygulamaların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri çerçevesinde ilgili vergiler bakımından değerlendirilmesine ilişkin görüşlerimize yer vereceğiz.



### 1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI AÇISINDAN KEFALET VE GARANTÖRLÜK

Özellikle grup şirketleri arasında, bir şirketin diğer şirketinin finansman teminine veya yükümlülüklerini yerine getirmesine yönelik olarak teminat, rehin veya ipotek verdiği, kefil veya garantör olabildiğine rastlanılmaktadır. Kendi mecrasında ticari faaliyetlerini yürüten bir şirketin herhangi bir ilişkisi olmayan başka bir şirket lehine bu şekilde kefil veya garantör olması, teminat, rehin veya ipotek vermesi söz konusu değildir. Hatta belirli bir bedel karşılığı olsa dahi ilişkisiz bir üçüncü tarafa hiçbir şirket kefil veya garantör olmayacağı gibi teminat, ipotek veya rehin dahi vermeyecektir kuvvetle muhtemel. Zira bu şekilde bir yükümlülük altına girilmesi, kefil/garantör/teminat veren şirketi önemli ölçüde zarara sokabilme potansiyeli barındırmaktadır.

Bu nedenle uygulamada ticaret şirketlerinin birbirlerine kefil veya garantör olması, teminat, rehin veya ipotek vermeleri, genellikle ilişkili şirketler arasında söz konusu olmaktadır.

Peki bu şekilde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemler bir vergi güvenlik müessesesi olan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım" hükümleri bakımından risk teşkil eder mi?

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde yer alan düzenlemelere göre, kurumların, ilişkili kişilerle **emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak** tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden **mal veya hizmet alım ya da satımında** bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Transfer fiyatlandırması kapsamında bir işlemde söz edilebilmesi için evvela işlemin ilişkili taraflar arasında gerçekleşmesi gerekmektedir. İlişkili taraflar arasında gerçekleşen bu işlemde bedelin "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak tespit edilmiş olması şarttır. Emsallere uygunluk ilkesi ise, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, **aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.** Dolayısıyla, aralarında bir ilişki bulunmayan taraflarca gerçekleştirilen kefil/garantör olma, teminat/rehin/ipotek verme işlemlerinde oluşacak bir bedelin/fiyatın bulunması ve ilişkili taraflar arasında yapılan bu işlemlerde uygulanan bedelin/fiyatın söz konusu emsallere uygun bedele/fiyata uygun olmaması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, işlemin aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında bedel/menfaat karşılığı yapılması gereklidir.

Kefalet ve garantörlük, lehtar grup şirketin birtakım menfaatler sağlama-sına sebep olabilmektedir. Kredi kapasitesinin artması, düşük oranlı kredi, vadeli mal hizmet temini ya da yeni iş alma bu menfaatlere örnek gösterilebilir. Yine bu işlem kefil/garantörü

yükümlülük altına sokmaktadır. Öte yandan, bazen tamamen finansmanı sağlayacak tarafın talebine binaen de ilişkili taraflar kefil/garantör olarak gösterilebilmektedir.

Cari piyasa koşullarında finansman imkanlarına erişemeyen/teminat mektubu vs alamayan bir şirketin bu imkanlara kavuşabilmesini teminen garantör/kefil olan, teminat/ipotek/rehin veren tarafın yaptığı bu işlem esas itibarıyla teminat mektubu veren bir bankadan, kredi garantisi sağlayan bir fondan ya da olası zararları sigorta eden bir sigorta şirketinden farklı değildir. Söz konusu hizmeti sunan banka, fon veya sigorta şirketleri üstlendikleri riskler karşılığında bir bedel tahsil etmektedirler. İlişkisiz taraflar arasında gerçekleşen bu gibi işlemlerde uygulanan bedelin, ilişkili taraflar arasındaki kefalet ve garantörlük işlemine ilişkin emsale uygun bedelin tespitinde "transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtım" düzenlemeleri kapsamında gerekli analizler ve düzeltmeler yapılmak suretiyle dikkate alınması, bir yöntem olarak değerlendirilebilir. Yapılacak emsale uygun bedeli tespitinde, üstlenilen fonksiyonlar, katlanılan riskler vb. de dikkate alınarak gerekli analizler ve düzeltmeler yapılarak emsale uygun bedelin tespiti önem arz etmektedir. Zira, genellikle şirketler ilişkisiz üçüncü kişilere kefil/garantör olmadıkları, ipotek/rehin/teminat vermedikleri için bu gibi işlemlerde sıklıkla iç emsal bulunması söz konusu değildir.



Garantörlük/kefalet ve ipotek/rehin/teminat verme genellikle ortaklık sıfatının bir gereği olarak yatırımların korunması/organizasyonun büyümesi/yeni yatırımların gerçekleştirilmesi gibi ticari faaliyetin/sermayedarlığın bir gerekleri kapsamında yapılmakta olup bu durumda ortak şirket tarafından yapılan bu işlemlerde bir bedel alınmasının söz konusu olmaması gerektiğini savunanlar bulunmaktadır. Kişisel görüşümüz de bu doğrultudadır. Burada sunulan bir hizmetten/bir alım-satım işleminden ziyade kefil/garantör olan, ipotek/rehin/teminat veren taraf esas itibarıyla faaliyetinin ve karlılığının gelişmesi amacıyla ilişkili tarafa kefil/garantör olmakta ya da ipotek/rehin/teminat vermektedir.

Öte yandan iş hacmini, kredi hacmini artırıcı ya da faizi düşürücü etkisi olmayan, sadece finansör tarafların prosedürlerinin yerine getirilmesi amaçlı olarak işleme taraf olunmasının transfer fiyatlandırması hükümleri kapsamına girmeyeceği, burada bir alım-satım veya hizmet sunumu olmadığı kanaatindeyiz.

Bir diğer husus ise emsale uygun bedelin tespitindeki zorluklardır. İlişkili taraflara kefil/garantör olan, ipotek/rehin/teminat veren ilgili şirketler ne bir bankadır, ne sigorta şirketi ne de kefalet kuruluşudur. Bu gibi kurumların finansal yapıları ile reel sektörde faaliyette bulunan kuruluşların finansal yapıları birbirinden çok farklı olduğu gibi operasyonel yapıları da birbirinden oldukça uzaktır. Dış emsal alınan olarak dikkate alınan bu kurumlarla örneğin bir holdingin yapısal, fonksiyonel ve finansal yapıları arasındaki farklılıkların analiz edilerek tüm yönleriyle düzeltmelere tabi tutulması ve karşılaştırılabilirliklerinin kıyaslanması oldukça zor bir süreç/uğraş olup hatalı sonuçlara varılması ve bu sonuçlara göre belirlenen tutarların denetim elemanlarınınca emsale uygun bedel olarak dikkate alınması kuvvetle muhtemeldir.

Doğrudan bankaların uyguladığı ortalama teminat mektubu oranının ya da sigorta şirketleri ya da kefalet kuruluşlarının (Örneğin Kredi Garanti Fonu, Kefalet Sandığı vb.) uyguladıkları komisyonların dikkate alınması, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri açısından son derece hatalı ve mevzuata aykırı bir yaklaşım olup tamamen farklı sektörlerde ve farklı koşullarda faaliyette bulunan şirketlerin aralarında hiçbir farklılık yokmuş gibi kabul edildiğini ortaya koymaktadır.

## 2. OECD REHBERİNDE GRUP İÇİ GARANTİLERİN ELE ALINIŞI

OECD tarafından yayımlanan "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi" üye ülkelerin yurtiçi işlemlerine müdahale etmemekle birlikte OECD üyesi ülkeler, transfer fiyatlandırmasına ilişkin dâhili uygulamalarında Rehberde yer alan ilkelere uygun davranmaları hususunda; vergi mükellefleri de ilişkili kişilerle olan işlemlerinde uyguladıkları bedelin emsallere uygunluk ilkesi bakımından değerlendirilmesinde, Rehberi referans almaları bakımından, teşvik edilmektedir. Vergi idareleri, vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması konusundaki ticari yargılarını dikkate almaları ve transfer fiyatlandırması konusundaki analizlerini bu bakış açısına göre gerçekleştirmeleri konusunda teşvik edilmektedirler.

Rehberin 7.13. paragrafına göre ilişkili işletmenin salt çokuluslu işletmenin bir bağımlı işletmesi olduğundan dolayı, bağımlı işletme olmasaydı almış olacağı kredi puanından daha yüksek kredi puanına sahip olduğu durumda herhangi bir hizmetin sağlandığı söylenemez; buna karşın, yüksek kredi puanının diğer

bir grup üyesi tarafından sağlanan garanti nedeniyle ortaya çıkması durumunda ya da işletmenin, grubun uluslararası ölçekteki pazarlama ve halkla ilişkiler kampanyalarındaki prestijinden yararlanması durumunda, bir grup içi hizmetin varlığından söz edilebilir.

OECD TP rehberine göre grup şirketin diğer grup şirkete sağladığı kefalet/garantörlük vb. hizmetinin TP açısından değerlendirilmesinde,

- ▶ Grup şirkete bir menfaat sağlanıp sağlanmadığı,
- ▶ Kefalet/Garantörlük vb. olmasaydı dahi aynı kredibilitenin sağlanıp sağlanamayacağı
- ▶ Bağımsız bir işletme tarafından bu tür bir hizmet sağlanırsa bunun için grup şirketin bir bedel ödemeye razı olup olmayacağı,
- ▶ İşlemin hissedarlık (örneğin holdingler vb.) kapsamında mı yoksa hizmet kapsamında mı olduğu,

hususları öncelikle değerlendirilmelidir. Bir menfaatin sağlandığı hususu netse ve ayrıca bu menfaat üçüncü kişilerce bedeli mukabili sağlanmakla birlikte **işlem hissedarın olağan faaliyeti kapsamına girmiyorsa**, kefalet/garantörlük vb. bu işlemler için bir emsal bedel belirlenmesi gerekir.

Rehberde, grup içi hizmetler açısından emsallere uygun transfer fiyatının oluşturulması için kullanılacak yöntemler "geleneksel işlem yöntemleri" ve "işleme dayalı kâr yöntemleri" olarak öngörülmekte. Geleneksel işlem yöntemleri; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (KFY), yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemidir. İşleme dayalı kâr yöntemleri ise işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında sıklıkla KFY (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi) veya maliyet bazlı yöntemler (maliyet artı yöntemi veya maliyet bazlı işleme dayalı net

kâr marjı yöntemi) kullanılmaktadır.

OECD'nin BEPS Eylem Planı'na ilişkin tartışma taslağında, finansal garantilere ilişkin yapılan açıklamalarda, kefalet/garanti vb. verilmese dahi garanti verecek ilişkili tarafın garanti vermiş gibi zarara uğrama ihtimalinin bulunduğu hallerde garanti ücretinin uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

## 3. YÜRÜTÜLEN VERGİ İNCELEMELERİ VE VERGİ YARGISININ KONUYA YAKLAŞIMI

Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu, grup şirketleri arasındaki kefalet/ garantörlük veya ipotek/rehin/teminat verme işlemlerinin TP hükümleri kapsamında değerlendirilerek bunlar karşılığı ilişkili şirketlere kullanılan kredi veya teminat mektupları üzerinden komisyon alınması ve bu komisyonun vergilendirilmesi (kurumlar vergisi ve KDV) gerektiği görüşünde. Bu doğrultuda da vergi incelemeleri yürütülmekte ve henüz tam olarak yeknesak bir uygulama yapılmamakla birlikte, Kredi Garanti Fonu'nun uyguladığı oranları ve bankalarca uygulanan teminat mektubu oranlarını dış emsal olarak esas alarak kurumlar vergisi ve KDV tarhiyatları yapılması yönünde raporlar yazılmakta.

Önceki yıllarda bu konuda yürütülen vergi incelemeleri sonucu tarh edilen vergiler ve kesilen cezaların yargıya taşınması sonucunda, ilk derece mahkemelerinde mükellef lehine de aleyhine de kararlar verildi. Vergi mahkemelerinin kararlarının istinaf edilmesi üzerine Bölge İdare Mahkemeleri'nin kararları genelde vergi idaresi lehine oldu. Söz konusu kararların temyize taşınması üzerine Danıştay 3. Dairesi, yürütmenin durdurulması taleplerini reddetmişti ancak bugüne kadar Danıştay'da bu davalarla ilgili esasa ilişkin verilmiş bir karara henüz rastlamadık.

## SONUÇ

Grup şirketleri arasında kefalet/garantörlük veya ipotek/rehin/teminat verilmesi işlemlerinin gerçekleşme nedenlerine ve sonuçlarına bağlı olarak, ortada bir hizmetin bulunup bulunmadığının ve TP düzenlemeleri kapsamında emsale uygun bir bedelin uygulanması gerekip gerekmediğinin tespit edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

İlişkili tarafça ifa edilen söz konusu işlemlerle eğer finansmanı kullanacak tarafın kredibilitesinde bir artış oluyorsa, finansman maliyetlerinde bir azalış oluyorsa, vade yapısında lehine bir farklılık oluşuyorsa, diğer bir ifadeyle ilişkili taraf sayesinde kendisi finansal anlamda bir menfaat temin ediyorsa ve üçüncü kişilerce bu menfaatin temin edilmesine ilişkin sunulan aynı hizmetler karşılığında

bir bedel alınıyorsa, ilişkili taraflar arasındaki bu işlemler için TP hükümleri çerçevesinde emsale uygun bir bedelin uygulanması gerektiği yönündeki yaklaşımın vergi mevzuatına uygun olduğu kanaatindeyiz. Ancak, burada en problemlili konu "emsale uygun bedel" in tespiti olacaktır. Zira iç emsalin bulunmadığı durumda, dış emsallerin araştırılması ve gerekli analizler ve bu analizlere dayalı olarak yapılacak düzeltmeler sonrasında emsale uygun bedelin tespit edilmesi gerekir. Doğrudan banka teminat mektubu ya da KGF oranlarının dikkate alınması hatalı bir yaklaşım olacaktır kanaatinizce. Bu nedenle, olası vergi incelemelerinde dış emsalin dikkate alınmasını zorunlu olmaktan çıkaracak şekilde söz konusu "hizmet"lere ilişkin bir bedel tayin ederek "iç emsal" in oluşmasının sağlanması, olası eleştirilere karşı bir önlem olarak değerlendirilebilir.

Öte yandan, tamamen finansmanı sağlayacak kurumun teamülleri gereği kefiller/garantörler listesine ilişkili tarafların dahil edildiği uygulamalarda, ilişkili tarafça herhangi bir hizmet sunulmadığından TP düzenlemeleri çerçevesinde emsale uygun bir bedelin de **uygulanmaması** gerektiğini değerlendirmekteyiz. Ayrıca, tamamen ortak olunması nedeniyle kefil/garantör olunan durumların da aynı kapsamda değerlendirilmesi uygun olacaktır kanaatinizce. Kefalet ve garantörlük, lehtar ilişkili tarafa bir menfaat sağlamıyorsa, iş ve kredi hacmini artırmıyorsa, faiz oranını düşürmüyorsa, kefil/garantörün riski bu garanti olmasa dahi grubun yapısından ya da diğer sözleşmelerden vb. kaynaklı olarak değişmiyorsa, bu durumda kefaletin/garantinin vb'nin de bir bedelinin olmaması gerekir. OECD rehberinde de bu yaklaşım söz konusudur.





# KIYMETLİ MADEN ALIM-SATIMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ VE DEĞERLEMESİ

## GİRİŞ

Altın, gümüş, platin gibi kıymetli madenler ülkemizde hem bireysel yatırımcılar hem de şirketler tarafından önemli bir yatırım aracı olarak görülmektedir. Bu nedenle, söz konusu işlemlerin vergilendirilmesi de mali idarenin gündeminde sıklıkla yer almaya başlamıştır. Bu madenlere fiziki olarak yatırım yapılabilirdiği gibi, bankalarda açılan kıymetli maden depo hesapları aracılığıyla da fiziki teslimat olmadan yatırım yapılması mümkündür. Son yıllarda, kıymetli madenlerin fiziki olarak alınmasından ziyade yatırımcılar tarafından, hesaplar üzerinden kayden alınması yaygın bir uygulama halinde gelmiştir. Yatırımcıların hesaplarında bulunan kıymetli madenlerin bazı durumlarda fiziki teslimi de talep edilebilmektedir. Ancak işlem tarihindeki nakit karşılığı üzerinden alım veya satım yapılması fiziki işlemlerden daha çok tercih edilmektedir.

Kıymetli madenlere ilişkin depo hesapları vasıtasıyla altın, gümüş, platin, paladyum, rodyum, iridyum benzeri çok farklı madenler satın alınabilmekte veya satışa konu edilebilmektedir.



## 1. KIYMETLİ MADEN DEPO HESAPLARINDAKİ VERGİLENDİRME YAKLAŞIMI

Kıymetli maden depo hesaplarındaki işlemlerin vergilendirilmesi artan işlem hacimleriyle birlikte daha tartışmalı bir hale gelmiştir. Zira geçmişte bu alanda idari işlemlerle düzenleme yapılmaya çalışılmıştır.

Genel olarak, kıymetli madenlerin fiziki olarak elde tutulması halinde bilançoda emtia olarak takip edilmesi gerekmektedir. Fakat vergi kanunlarında depo hesaplarının ne olduğu tanımlanmamıştır.

Diğer yandan, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar (32 Sayılı Karar) ve bu Karara dayanılarak çıkarılan 2008-32/35 sayılı Tebliğ'de hem kıymetli madenlerin hem de kıymetli maden depo hesaplarının kıymetli maden olduğu açıkça düzenlenmiştir.

Bu nedenle, depo hesapları kıymetli madene dayalı bir hesap olarak değerlendirilmiş ve vergilemesi de buna göre yapılmıştır. Kıymetli maden alım satımında, bankaların satıştan elde ettikleri kâr üzerinden %5 oranında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) uygulanmaktaydı.

Ancak bu yaklaşım, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) Türkiye Bankalar Birliği'ne gönderilen 21 Mayıs 2020 tarih ve 70903105-180-53703 sayılı yazısı ile değiştirildi. Söz konusu yazıda,

vadesiz ve yatırım hesapları üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın alım satım işlemlerinin kambiyo işlemi olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtildi. Uygulama değişikliğinin dayanağı olarak da Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nün bu konudaki yazısı gösterildi. Bu yazıda "....kıymetli maden ve dövizin kambiyo mevzuatında düzenlenen değerler olması, kambiyo mevzuatında kıymetli maden depo hesaplarında işlem gören kaydi tutarların açık bir tanımının yer almaması ve özü itibarıyla fiziki teslimat yapılmadığı sürece kaydi ve değeri dövizle belirlenen bir tutarın söz konusu olması hususları dikkate alındığında; vadesiz ve yatırım hesapları üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın alım satım işlemlerinin kambiyo işlemi olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir" açıklamaları bulunmaktaydı.

Sonuç olarak fiziki teslimatı konu olmayan kıymetli maden depo hesaplarında yapılan işlemler, işlem bedeli üzerinden, BSMV'ye (kambiyo muamele vergisi ile de ifade edilmektedir) tabi hale gelmiştir.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun,

- ▶ 28. maddesinin birinci fıkrasında, "Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar

banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir."

- ▶ 30. maddesinde, "Banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketleri öder...",
- ▶ 31. maddesinde, "...Kambiyo alım ve satım muamelelerinde kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur..",
- ▶ 33. maddesinde "...Kambiyo muamelelerinde nispet matrahın binde ikisidir. Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1'e, kambiyo muamelelerinde ise sifıra kadar indirmeye ve kambiyo muamelelerinde on katına, vergiye tabi diğer muamelelerde ise kanuni seviyesine kadar artırmaya yetkilidir."

hükümleri yer almaktadır.

GİB'nin Bankalar Birliği'ne gönderdiği yazının ardından, 24 Mayıs 2020 tarihli ve 31136 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2568 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile döviz ve altın satımında uygulanan BSMV oranı binde 2'den %1 seviyesine çıkarıldı.

GİB'in yeni yorumuna göre, kaydı altın alım satım işlemleri kambiyo işlemi olarak değerlendirilmeye başlandığından bankalar nezdindeki yatırım hesapları ve diğer (örneğin vadesiz) hesaplar üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satış işlemlerinde, satış bedeli üzerinden ilk önce binde 2 daha sonra da %1 oranında BSMV uygulanmaya başlanmış ancak 29.09.2020'de tekrar binde 2'ye düşürülmüştür.

Bu değişikliklerle birlikte, fiziki teslimat yapılmaksızın gerçekleştirilen

altın işlemlerinde yatırımcılar açısından maliyetler artmış olup, BSMV yükü daha belirgin hale gelmiştir.

Bu süreçte dikkat çekici olan husus, herhangi bir yasal değişiklik olmaksızın yalnızca bir görüş yazısıyla vergilendirme rejiminin değiştirilmiş olmasıdır. Uygulama değişikliği, olumsuz etkilenen mükellefler tarafından dava konusu edilmiş ve ayrıca Danıştay'da iptal davası açılmıştır.

Söz konusu davalarda, mevzuatta, altın ve altın hesaplarının kambiyo işlemi olarak değerlendirileceğine ilişkin herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığı, aksine bu varlıkların 2008-32/35 sayılı Tebliğ ile açıkça "kıymetli maden" olarak tanımlandığı, İdarenin önceki görüşlerinin de bu yönde olmadığı vurgulanmıştır. Yapılan değişiklik, hem verginin kanuniliği ilkesine açıkça aykırıydı hem de herhangi bir kanun değişikliği yapılmaksızın, yalnızca idari görüşe dayanarak uygulamanın değiştirilmesi, hukuki belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerinin de ihlali niteliğindedir.

Açılan davalar, GİB'in yalnızca bir görüş yazısıyla vergilendirme rejimini değiştiremeyeceği açıkça ortaya konduğundan genellikle mükellefler lehine sonuçlanmıştır. Nitekim Danıştay 7. Dairesi de 28.03.2023 tarihli kararıyla (E: 2020/1362, K: 2023/1758) söz konusu yazının yasal bir temele dayanmadığı, önceki idari uygulamalarla çeliştiği ve Anayasa'nın "kanunilik", "hukuki güvenlik" ve "belirlilik" ilkelerine aykırı olduğu belirtilerek iptal edilmiştir.

Bu karar sonrası eski uygulamaya geri dönmüş ve bankaların altın satış kârları üzerinden %5 oranında BSMV alınmaya yeniden başlanmıştır. Her ne kadar vergi banka tarafından ödense de bu maliyetin genellikle yatırımcılara yansıtıldığını unutmamak gerekir.

## 2. 2025 YILINDAKİ YENİ DÜZENLEME

15 Mart 2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 9595 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'da önemli değişiklikler yapıldı. Buna göre, 17 Mart 2025 itibarıyla **fiziki teslimat olmaksızın** kıymetli maden hesapları üzerinden yapılan alım-satım işlemleri **kambiyo işlemi** olarak tanımlandı.

Bu değişiklikte birlikte, yeniden binde 2 oranında kambiyo gider vergisi - BSMV uygulanması mümkün hale geldi. Böylece daha önce Danıştay tarafından iptal edilen bir uygulama, bu kez mevzuat değişikliğiyle yasal zemine oturtulmaya çalışıldı.



### 3. ANAYASAYA AYKIRILIK İDDİASI

Bu düzenlemenin bir kanun ile değil, Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılmış olması dikkat çekicidir. Bunun temel nedeni, kıymetli maden işlemlerine dair düzenlemelerin büyük ölçüde Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkında Kanununa dayandırılmasıdır. Uygulama ise 32 Sayılı Karar ve ona bağlı tebliğler ile yürütülmektedir.

Ancak bu yapı, birçok anayasal sorunu da beraberinde getirmektedir. Anayasa'nın 13. ve 73. maddelerine göre vergilendirme konuları ancak **kanunla** düzenlenebilir. Bir işlemin vergiye tabi olup olmayacağı, hangi vergiye tabi olduğu, oranı ve istisnalar gibi temel unsurlar, yasayla belirlenmelidir. İdarenin açıklayıcı düzenlemeler yapması mümkün olsa da, verginin esas unsurlarını belirlemesi Anayasa'ya aykırıdır.

Bu bağlamda, kıymetli maden hesaplarının kambiyo işlemi sayılmasına ve bu sayede vergilendirme rejiminin değiştirilmesine yönelik idari düzenleme, **anayasal sorunlar barındırmaktadır**. Dolayısıyla, bu işleme karşı Anayasa'ya aykırılık gerekçesiyle dava açılması mümkündür.



### 4. İŞLETMELERİN AKTİFLERİNDE BULUNAN KIYMETLİ MADENLERİN DEĞERLEMESİ

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce fiziki olarak tutulan kıymetli madenler emtia olarak maliyet bedeliyle değerlendirilmekteydi. Kıymetli maden depo hesapları ise bankada açılan mevduat hesabı ve mevduat sözleşmesine dayanan bir alacak niteliği taşıdığından Vergi Usul Kanununun 281. maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirilmekteydi. Bu hesaplara bir faiz işletilmesi halindeyse geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonundaki dönem için kıymetli maden olarak hesaplanan faiz de mukayyet değere eklenmekteydi.

7524 sayılı Kanunun 7 ve 8. Maddeleri ile, Vergi Usul Kanununun 263. maddesinde yer alan "Borsa Rayıcı" tanımına "kıymetli madenler" ibaresi, 274. maddesinden sonra gelmek üzere de 274/A maddesi aşağıdaki şekilde eklenmiştir.

*"Kıymetli madenler:*

*MADDE 274/A- Altın, gümüş, platin ve paladyum gibi kıymetli madenler borsa rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel olarak, bu rayıcı yerine maliyet bedeli esas alınır.*

*Bu madde hükmü kıymetli maden ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Kıymetli maden ile olan mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Alacak ve borçların değerlendirme günü kıymetine ircasına ilişkin olarak 280 inci, 281 inci ve 285 inci maddelerde yer alan hükümler bu fıkra kapsamındaki alacak ve borçlar bakımından da geçerlidir."*

Böylelikle 274'üncü maddeye göre emtia maliyet bedeliyle değerlendirirken 274/A maddesinde bu emtianın fiziki kıymetli maden veya depo hesaplarında yer alan kıymetli maden olması halinde borsa rayıcı ile değerlendirileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle, kıymetli madenlerin geçici vergi dönemlerinde ve yıl sonunda **borsa rayıcı ile değerlendirilmesi** gerekmektedir.

### SONUÇ

Kıymetli madenlerin, özellikle altının ve gümüşün, hem bireysel yatırımcılar hem de şirketler için güvenli liman niteliği taşıdığı günümüzde, bu varlıkların alım satım işlemlerine uygulanan vergi yükü yatırım kararlarını doğrudan etkilemektedir. Mevcut uygulamada, fiziki teslimat olmaksızın yapılan kıymetli maden işlemleri kambiyo sayılarak binde 2 oranında BSMV'ye tabi tutulmakta, bu da yatırımcı maliyetlerini artırmaktadır.

Vergi mevzuatında belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlanması, yatırımcı güveninin korunması açısından kritik önemdedir. Bu kapsamda, vergi yükünün azaltılması ve fiziki teslimatla dijital işlemler arasında vergisel eşitliğin gözetilmesi hem piyasaların derinleşmesine katkı sağlayacak hem de kayıtlı ekonomiyi teşvik edecektir.

Bu doğrultuda, mevcut vergi uygulamalarının gözden geçirilerek yatırım ortamını daha cazip hale getirecek düzenlemelerin hayata geçirilmesi, ekonomik istikrar ve sermaye hareketliliği açısından önemli bir adım olacaktır.





## BİR KOYUNDAN İKİ POST ÇIKAR MI? GİRİŞİM SERMAYESİ İNDİRİMİ & AR-GE/TEKNOPARK'DAN DOĞAN YATIRIM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

### GİRİŞ

Girişim sermayesi, finansal açıdan girişimcilerin yatırım fikirlerini gerçekleştirme olanağı sağlayan bir yatırım finansmanı türü olarak tanımlanabilir. Daha açık bir ifadeyle girişim sermayesi bir işi olan; büyütme ve geliştirmek isteyen fakat yeterli yatırım gücü olmayan veya iyi bir iş kurma fikrine, gerekli girişimcilik yeteneğine ve bilgisine sahip ancak iş kurmak için sermayesi olmayan girişimcilere, fikirlerini gerçeğe dönüştürmek için gerekli finansmanı sağlayan bir alternatif finansman yöntemidir. Girişim sermayesi kavramı özellikle dinamik, yaratıcı ve yenilikçi fikirlere sahip ancak bu fikirleri hayata geçirmek için finansal gücü yeterli olmayan girişimcilere fırsat tanınması için çok önemli dışsallıkları olan bir uygulamadır.

Ülkemizde son dönemlerde girişim sermayesi yatırımlarına yönelik olarak sağlanan teşviklerle girişim sermayesi havuzunun büyütülmesi ve istifade eden girişimcilerin sayısının artırılması hedeflenmektedir. Bu doğrultuda vergi mevzuatında yer alan girişim sermayesi yatırım fonu indirimi ile Ar-Ge İndirimi ve Teknopark istisnasından faydalanan mükellefler için getirilen %3 girişim sermayesi yatırım zorunluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan Vergi usul Kanunu 325/A maddesi uyarınca; girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden

girişim sermayesi fonu ayrılabilen ve bu fon tutarının Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1-g maddesi uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir.

Çalışmamızda Ar-Ge İndirimi ve Teknopark istisnasından faydalanan mükellefler için getirilen %3 girişim sermayesi yatırım zorunluluğu kapsamında yapılacak girişim sermayesi yatırımları dolayısıyla Vergi usul Kanunu 325/A maddesi uyarınca girişim sermayesi yatırım fonu olarak ayrılan tutarın Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1-g maddesi uyarınca kurum kazancından indirim imkanı olup olmadığı, bir diğer ifadeyle yapılacak tek girişim sermayesi yatırımı ile Ar-Ge İndirimi ve Teknopark istisnasından doğan %3'lük girişim sermayesi yatırım zorunluluğu ile VUK 325/A kapsamındaki girişim sermayesi yatırımı taahhütünün birlikte karşılanmış sayılmasının mümkün olup olmadığı irdelenecektir.



### 1. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU- VUK 325/A

Vergi usul Kanunu 325/A maddesi uyarınca; Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilen tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulması gerekmektedir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine eklenen (g) bendi ile; Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, **zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte** tahsil edilecektir.

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle

- ▶ başka bir hesaba nakledilmesi,
- ▶ İşletmeden çekilmesi,
- ▶ Ortaklara dağıtılması,
- ▶ Dar mükelleflerle ana merkeze aktarılması,
- ▶ Mükelleflerle için terki,
- ▶ İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- ▶ Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde

bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyanname indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Özetle uygulamanın özü, önce girişim sermayesi fonunun ayrılarak özel bir fon hesabına alınması ve ilgili yıl beyanında indirim uygulanması ardından da ilgili yıl sonuna kadar Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması şeklinde tasarlandığı görülmektedir.

### 1.1. Girişim Sermayesi İndiriminin Şartları

- ▶ İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10’unu ve şirketin dönem sonu sermayenin %20’sini aşmaması. (Her iki

şartın da bir arada sağlanması gerekmektedir)

- ▶ Girişim Sermayesi Fonu’na yapılacak yatırım olarak ayrılan tutarın mükellefin mali kayıtlarında pasifte geçici bir hesapta (özel fon hesabı) tutulması
- ▶ Ayrılan tutarın ayrıldığı yıl sonuna kadar Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılması (yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir)

Girişim Sermayesi Fonu’na yapılacak yatırım olarak ayrılan tutarın Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. (Beyanname “Kazancın bulunması halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” kısmında Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K Mad. 10/1-g) sekmesine ilgili tutarın girilmesi gerekmektedir.

### 1.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, **fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar**

yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir. Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20’sini aşamayacaktır.

## 2. AR-GE İNDİRİMİ VEYA TEKNO PARK İSTİSNASINDAN FAYDALANAN MÜKELLEFLERİN GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIMI YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Bilindiği üzere, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda yer alan düzenlemeler uyarınca; bu Kanunlar kapsamında Ar-Ge ve tasarım indiriminden faydalanan kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir veya kurumlar vergisi istisnasından faydalanan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine, yararlandıkları indirim ve istisna tutarının %3’ü oranında bir fon ayırma ve bu fon ile girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şartı bulunmaktadır.

03.02.2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7263 sayılı Kanunun 6. maddesiyle, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri

Kanunu kapsamında kazanç istisnasına konu edilen tutarlar ile 5746 sayılı Kanunun 3. maddesi kapsamında Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilen tutarın 1.000.000 TL veya üzerinde olması halinde, söz konusu tutarların %2'lik kısmı pasifte geçici hesaba alınacağına ilişkin belirleme yapılmış olup 16 Aralık 2023 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan yeni bir kararla; 01.01.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yatırım yükümlülüklerindeki oran ve tutarlar yeniden belirlenmiştir.

1/1/2023 tarihinden itibaren 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı kapsamında, yıllık beyannameye yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirimi veya teknoloji geliştirme bölgesinde kazanç istisnası tutarları 2.000.000,00 Türk lirası ve üzerinde olan mükelleflerce girişim sermayesi yatırımları için %3 oranında bir fon hesabı oluşturulacaktır. Dolayısıyla, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerin 2024 hesap dönemine ilişkin olarak 2025/Nisan döneminde verecekleri kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde yararlandıkları teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası tutarları ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı döneme ilişkin beyannameye yararlandıkları Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarları dikkate alınarak girişim sermayesi yatırımları için fon oluşturmaları gerekmektedir. Fona alma işlemi beyannamenin verildiği tarihten sonra yapılabileceği aşikardır.

Aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 100.000.000 Türk Lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır.

Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden **indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi**, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir**. Cumhurbaşkanı bu fıkrada yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir.

Her iki Kanunda yer alan "ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması" hükmünden, söz konusu %3'lük tutarın içinde bulunulan yılın sonuna kadar, Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınmasında veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 5746 sayılı Kanun/4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulmasında kullanılmaması durumunun kastedildiğini anlamaktayız. Halihazırda Gelir İdaresi Başkanlığına bu konuya ilişkin bir Tebliğ düzenlenmesi yapılmadığından, mevzuat değişikliklerinin takip edilmesinde fayda olduğunu değerlendirmekteyiz.

Konuyu bir örnekle açıklamaya çalışalım; Xml A.Ş. 2024 hesap döneminde teknoparkta yürüttüğü faaliyetlerden elde ettiği 2.500.000 TL'lik kazancı için 25.04.2025 tarihinde verdiği 2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanamesinde 4691 sayılı Kanun kapsamında istisnadan yararlanmış. Bu tutarın %3'lük kısmı olan 75.000 TL'nin pasifte geçici hesaba alınması gerekiyor. Kanun metninden anladığımız kadarıyla örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Xml A.Ş.'nin 31.12.2025 tarihine kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması hususunda 75.000 TL tutarında yatırım yapması halinde beyannameye yararlandığı istisna tutarıyla ilgili herhangi bir düzeltme söz konusu olmayacaktır. 2025 yılı sonuna kadar bu tutarda bir yatırım yapılmaması halinde, beyannameye yararlanılan 2.500.000 TL tutarındaki istisnanın %20'si olan 500.000 TL için yararlanılan istisna tutarı iptal edilecek ve üzerinden ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi oranında (2024 yılı için %25) 125.000 TL tutarında kurumlar vergisi tarh edilecektir. Bu tutar üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanacak, ancak vergi ziyai cezası kesilmeyecektir.

Fon alımı yapılmadan önce listede seçilen fonlara istinaden iletişime geçilmesi önemli bir husus, çünkü bazı fon alımına açık olan şirketlerin taban alım tutarları mevcuttur. Örnek vermek gerekirse sizin %3'lük fon alım tutarınız 300.000,00 TL iken şirket, kurum ya da kuruluşun taban fon satış tutarı 350.000,00 TL olabilmektedir. Bu sebeple fon alınması gereken yılın sonuna gelinmeden önce (31.12.2025) bu araştırmaların yapıp hazırlanmış olması önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.



.....30/04/2025.....	
570 Geçmiş Yıllar Karları	75.000 TL
5... Geçici Hesap	75.000 TL
.....30/04/2025.....	

### 3. AR-GE İNDİRİMİ VEYA TEKNO PARK İSTİSNASI SEBEBİYLE YAPILMAK ZORUNDA OLAN GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIMI SEBEBİYLE KVK 10/1-G MADDESİ UYARINCA GİRİŞİM SERMAYESİ İNDİRİMİNDEN FAYDALANILABİLİR Mİ?

Yenilikçi fikirlere sahip olan ancak bunların hayata geçirilebilmesi için gerekli sermaye birikimine, donanımına, teçhizata sahip olmayan kişilerin bu fikirlerinin hayat bulması ve ortaya bir kar çıkarsa onun paylaşılması esasına dayanan finansman türüne "Girişim sermayesi" denilmektedir. Daha açık bir ifadeyle girişim sermayesi bir işi olan; büyütme ve geliştirmek isteyen fakat yeterli yatırım gücü olmayan veya iyi bir iş kurma fikrine, gerekli girişimcilik yeteneğine ve bilgisine sahip ancak iş kurmak için sermayesi olmayan girişimcilere, fikirlerini gerçeğe dönüştürmek için gerekli finansmanı sağlayan bir alternatif finansman yöntemidir.



Girişim sermayesi, yenilikçi, yaratıcı ve katma değerli fikirlere sahip olan fakat bu fikirlerin hayata geçirilebilmesi için finansal imkanı yeterli olmayan girişimcileri yakından ilgilendirmektedir.

Ülkemizde son dönemlerde girişim sermayesi yatırımlarına yönelik olarak sağlanan teşviklerle girişim sermayesi havuzunun büyütülmesi ve istifade eden girişimcilerin sayısının artırılması hedeflenmektedir. Bu anlamda gerek vergi kanunlarında, gerekse 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda da düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelerden biri de 28.01.2021 tarihli ve 7263 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerdir. Söz konusu kanun ile, beyannamede yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarları ile teknoloji geliştirme bölgelerinde kazanç istisnası tutarlarının %3'ünün girişim sermayesi yatırımlarında kullanılma zorunluluğuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Diğer taraftan girişim sermayesini teşvik etmek adına Vergi Usul Kanunu 325/A Maddesi'nde 6322 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca; Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilmesine; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine eklenen (g) bendi ile; Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabil-

mesine imkan sağlanmıştır.

7953 sayılı Cumhurbaşkanı kararı kapsamında, yıllık beyannamede yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirimi veya teknoloji geliştirme bölgesinde kazanç istisnası tutarları 2.000.000,00 Türk lirası ve üzerinde olan mükelleflerce girişim sermayesi yatırımları için %3 oranında bir fon hesabı oluşturulacaktır. Dolayısıyla, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerin 2024 hesap dönemine ilişkin olarak 2025/Nisan döneminde verecekleri kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yararlandıkları teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası tutarları ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı döneme ilişkin beyannamede yararlandıkları Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarları dikkate alınarak girişim sermayesi yatırımları için fon oluşturmaları gerekmektedir. Fona alma işlemi beyannamenin verildiği tarihten sonra yapılabileceği aşık olup söz konusu fon, girişim sermayesi yatırımı yükümlülüğünü bilançoda gösteren bir kayıt olarak dikkate alınabilir.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, **fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar** yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Bu açıklamalar kapsamında **girişim sermayesi yatırımı yapma taahhüdünde bulunarak** KVK 10/1-g maddesi uyarınca girişim sermayesi indiriminden faydalanacak mükelleflerin

**01.01.2025 tarihinden beyannamenin verildiği tarihe kadar** belirlenen sınırları aşmamak üzere yararlanılacak indirim tutarı için dönem karından fona alma işlemini gerçekleştirmesi gerektiği; beyannamede yararlanılan Ar-Ge indirimi veya teknopark kazanç istisnası kapsamında **girişim sermayesi yatırımı yapma zorunluluğu ortaya çıkan tutar için beyannamenin verilmesinden sonra** fon ayırma kaydının/işleminin yapılabileceği ortaya çıkmaktadır.

Dolayısıyla VUK 325/A kapsamında girişim sermayesi yatırımı yapma taahhüdünde bulunarak girişim sermayesi yatırımı yapacak mükelleflerin aynı zamanda beyannamede Ar-Ge indirimi veya teknopark kazanç istisnasından faydalanması durumunda bilançolarında girişim sermayesi yatırıma ilişkin iki ayrı fon hesabı bulunacaktır. Bu durumda olan mükelleflerin 2025 yılında yapacakları **tek girişim sermayesi yatırımı ile** VUK 325/A kapsamında girişim sermayesi yatırımı yapma taahhüdü ile Ar-Ge İndirimi/teknopark kazanç istisnası kapsamındaki girişim sermayesi yatırımı yükümlülüğünün birlikte karşılanmış sayılıp sayılmayacağı konusunda İdarece yapılmış bir Tebliğ açıklaması veya verilmiş resmi bir görüş bulunmamaktadır.

Şahsi görüşümüz, farklı kanunlarda düzenlenen iki uygulamanın girişim sermayesini desteklemek amacıyla getirilmiş farklı uygulamalar olduğu, birisi taahhütten doğan diğeri ise yükümlülükten doğan iki ayrı girişim sermayesi yatırımı gerektirdiği yönündedir. Yani bir koyundan iki post çıkarmaya çalışmak, buna dair resmi bir açıklama/izin olmadığı sürece riskli bir işlem olarak karşımıza çıkacaktır. Bu konu karşımıza çıktığında hep Kayserilinin hikayesi aklıma gelir.

Kayserili bir köylünün ineği hastalanmış. Allah'a adak adanmış:

"Allah'ım, ne olur ineğime bişey ol-

masın, ineğim iyileşirse on beş gün oruç tutacağım."

İnek iyileşince de adağını yerine getirip, on beş gün oruç tutmuş ama oruçlar biter bitmez inek tekrar hastalanmış ve ölmüş.

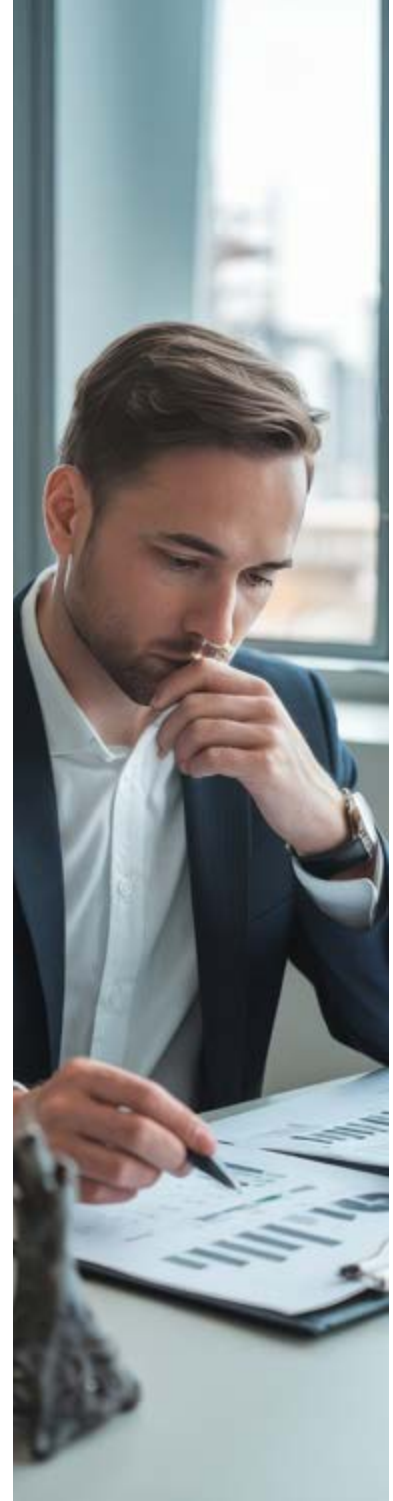
Köylü, ellerini havaya kaldırmış:

"Allah'ım, sen bu Kayserili köylü kulunu kandırdım sanma. İneği kurbanaya sayarım, orucu da Ramazan'dan düşerim!" demiş. Kayserili her ne kadar kendi hesabını işine geldiği gibi yapsa da mahsup işlemleri beklendiği gibi sonuçlanmayabilir.

Bugünden baktığımızda her iki uygulamadan kaynaklı taahhüt ve yükümlülüğün tek yatırımla yerine getirilmiş sayılmayacağına dair bir kısıtlama veya belirleme olmadığından bahisle; Ar-Ge İndirimi/Teknopark istisnaları sebebiyle yapılmak zorunda kalınacak girişim sermayesi yatırımı için aynı zamanda beyanname üstünde KVK 10/1-g maddesi uyarınca VUK 235/A kapsamında girişim sermayesi indiriminden de faydalanılması, İdare'nin aksi bir yorumunda uyumlu mükellef indirimi hakkının kaybolması ile sonuçlanabilir. Zira fazla yararlanıldığı iddia edilecek indirim tutarı sebebiyle vergi ziyai cezası uygulanmayacak olsa da fazla yararlanılan tutarın iadesi için vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek işlem yapılacaktır. Bu durum Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 121. maddesinde uyumlu mükellef indirimi için sayılan ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartının ihlalini gündeme getirecektir.

Bu sebeple mükellefler arasında haksızlıkların oluşmaması için idarenin konuya ilişkin görüşlerini Tebliğ veya en azından özgelge boyutuyla açıklaması elzem görünmektedir. Zira görüşü uygulanabileceği yönünde olursa risk almayan mükellefler nezdinde hak kaybına neden olacağı gibi görüşün olumsuz olması durumunda girişim

sermayesi indiriminden de faydalanan mükellefler nezdinde yapılacak tarhiyatlara sebebiyle uyumlu mükellef indirimi hakkının kaybedilmesine neden olunacaktır.



## SONUÇ

Ar-Ge İndirimi ve Teknopark istisnasından faydalanan mükellefler için getirilen %3 girişim sermayesi yatırım zorunluluğu kapsamında yapılacak girişim sermayesi yatırımları dolayısıyla Vergi usul Kanunu 325/A maddesi uyarınca girişim sermayesi yatırım fonu olarak ayrılan tutarın Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1-g maddesi uyarınca kurum kazancından indirim imkanı olup olmadığı, bir diğer ifadeyle yapılacak tek girişim sermayesi yatırımı ile Ar-Ge İndirimi ve Teknopark istisnasından doğan %3'lük girişim sermayesi yatırım zorunluluğu ile VUK 325/A kapsamındaki girişim sermayesi yatırımı taahhütünün birlikte karşılanmış sayılmasının mümkün olup olmadığı tartışmalı bir konudur.

Şahsi görüşümüz, farklı kanunlarda düzenlenen iki uygulamanın girişim sermayesini desteklemek amacıyla getirilmiş farklı uygulamalar olduğu, birisi taahhütten doğan diğeri ise yükümlülükten doğan iki ayrı girişim sermayesi yatırımı gerektirdiği yönündedir. Yani bir koyundan iki post çıkarmaya çalışmak, buna dair resmi bir açıklama/izin olmadığı sü-

rece riskli bir işlem olarak karşımıza çıkacaktır. Zira fazla yararlanıldığı iddia edilecek indirim tutarı sebebiyle vergi ziyayı cezası uygulanmayacak olsa da fazla yararlanan tutarın iadesi için vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek işlem yapılacaktır. Bu durum Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 121. maddesinde uyumlu mükellef indirimini için sayılan ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartının ihlalini gündeme getirecektir.

Bu sebeple mükellefler arasında haksızlıkların oluşmaması için idarenin konuya ilişkin görüşlerini Tebliğ veya en azından özelge boyutuyla açıklaması elzem görünmektedir. Zira İdare'nin görüşü uygulanabileceği yönünde olursa risk almayan mükellefler nezdinde hak kaybına (beynamede KVK 10/1-g girişim sermayesi indiriminden faydalanmadıkları için fazla vergi ödemiş olacaklardır) neden olacağı gibi görüşün olumsuz olması durumunda tek yatırımı varken girişim sermayesi indiriminden de faydalanan mükellefler nezdinde yapılacak tarhiyatlar sebebiyle uyumlu mükellef indirimini hakkının kaybedilmesine neden olacaktır.

Konuya ilişkin risk almak istemeyen ve olası bir fırsatı da kaçırmak istemeyen mükellefler nezdinde kurumlar vergisi beyannamesinin, Ar-Ge indirimini ve teknopark kazanç istisnası sebebiyle yapılacak girişim sermayesi yatırımları için beynamede KVK 10/1-g kapsamında girişim sermayesi indiriminden faydalandırılmaması sebebiyle fazladan ödenen vergiler yönünden, ihtirazi kayıtla verilebileceğini değerlendiriyoruz. İhtirazi kayıtla beyanname verecek mükelleflerin şekli fon kaydı zorunluluğu sebebiyle dava sürecinde olumsuz sonuç almamak adına özkaynak kelimeleri arasındaki virman işlemi olan fon kaydının yapılmasını öneririz. Bununla birlikte beyanname üstünde girişim sermayesi fonu ayıran ve KVK 10/1-g kapsamında girişim sermayesi indiriminden faydalanan, aynı zamanda Ar-Ge indirimini/teknopark kazanç istisnası bulunan mükelleflerden bu taahhüt ve yükümlülük için tek girişim sermayesi yatırımı yapanların İdare'nin açıklamalarını dikkatle takip etmesini, görüşlerin olumsuz olması durumunda inceleme veya izaha davet beklemeksizin pişmanlıkla beyannamelerini düzeltmesini tavsiye ediyoruz.





# İHRACAT, TRANSİT TİCARET, İHRACAT SAYILAN SATIŞ VE TESLİMLER İLE DÖVİZ KAZANDIRICI HİZMET VE FAALİYETLERDE VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNASLARI

## GİRİŞ

Döviz kazandırıcı faaliyet, ülkeler arası sermaye akımlarına bağlı olarak milli ekonomiye döviz girdisi sağlayan işlemleri kapsamaktadır. Bu döviz kazandırıcı faaliyetler sonucu ülkeye döviz girişi sağlandığında dış ticaret dengesi pozitif yönde etkilenecektir. İhracatın gösterdiği artış ve dış ticaret dengesinin ihracat yönündeki pozitif gelişmesinin ülke için katkısı çok olmakla birlikte uluslararası anlamda olumlu etkiler yaratacağı da aşıkardır. Bu olumlu etkilerle döviz girişinin sürekliliğini arttırması sonucu ülkede yabancı yatırımlar için güvenli ortam oluşacak ve dış yatırımlar ülkede hız kazanacaktır.

Ülkeler uluslararası rekabet gereği bu pozitif yöndeki gelişmeden faydalanmak amacıyla bir takım yasal düzenlemeler yapmışlardır. Bu yasal düzenlemelerden biri de döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnasıdır.



## 1. VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNASININ KAPSAMI

Vergi, resim ve harç istisnası kapsamında;

- ▶ İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla bankalarca kullanılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler (Türk Eximbankın fon temini işlemleri, bu banka tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının Türk Eximbanka açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullanılan altın kredileri dahil) ve firmaların sağladıkları prefinansmanlar ile bunların geri ödenmesi,
- ▶ İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası dahil), faktoring şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, noterlerin ve diğer kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili olarak yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler (Türk Eximbankın ihracat kredi sigortası/garantisi ile ilgili işlemleri dahil) dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaba aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri,
- ▶ Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemler ve bunların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,
- ▶ İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler, ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz

kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar,

BSMV, damga vergisi, harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar müstesnadır.

Damga vergisi istisnaları Damga Vergisi Kanununun ek 2. maddesi, harç istisnaları Harçlar Kanununun ek 1. maddesine istinaden uygulanmaktadır. Damga vergisi ve harç istisnalarının usul ve esasları İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

BSMV istisnaları ise 23/12/1999 tarihli ve 99/13812 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar ile bu Karara istinaden yayımlanan İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2017/4) hükümlerine istinaden uygulanmaktadır.

Esas itibarıyla tüm istisnalar 2017/4 sayılı Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmekle birlikte, 2017/4 sayılı Tebliğ hükümlerinde yer almakla birlikte Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda sayılmayan işlemler bakımından damga vergisi ve harç istisnası uygulanmamakta, sadece BSMV istisnaları uygulanmaktadır.

### 1.1. Belgesiz İşlemler

Aşağıda yazılı işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlara (gümrük idarelerine verilen beyannameleler dahil) ihracat ve ihracata ilişkin olduğunun tevsiki halinde işlem yapan kuruluşlarca resen vergi, resim ve harç istisnası uygulanır.

- ▶ İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (ihracatın finansmanında kullanıldığına tevsiki kaydıyla prefinansman, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil),
- ▶ İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki,
- ▶ İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar,
- ▶ Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması,
- ▶ Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı,
- ▶ Gümrük Kanunu hükmü gereğince ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj malzemesi ithali ile kati ihraç edilen mallara ait ambalaj malzemesinin geçici ihracı ve ithali,
- ▶ Dahilde işleme izni kapsamında iznin geçerli olduğu süre içerisinde yapılan ithalat,
- ▶ Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya Tarım ve Orman Bakanlığınca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı.

### 1.2. Belgeli İşlemler

Aşağıda belirtilen ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler çerçevesinde vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmak isteyen firmalar, elektronik ortamda Bakanlığa müracaat ederek dahilde işleme izin belgesi ve/veya vergi resim harç istisnası belgesi almak zorundadırlar.

Vergi, resim harç istisnası, belgenin geçerlilik süresi içerisinde ve belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla uygulanacak olup, belge müracaat tarihi ile belge tarihi arasında yapılan işlemlere istisna uygulanmaz. Ancak, bu süre içerisinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetler taahhüde sayılır.

İhracat işlemleri; dahilde işleme izin belgesi kapsamında ve bu belgenin geçerlilik süresi içerisinde, ihracat amaçlı olmak kaydıyla; yapılan ithalat ile yurt içinde hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemesi alımları ve bunlarla ilgili verilecek her türlü teminat mektupları ile diğer işlemlerdir.

Vergi, resim ve harç istisnası belgesi alınması gereken, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler;

- ▶ Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe konulan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç);

- 1) Tam mükellef firma olması halinde, yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları teslim, hizmet ve faaliyetler ile tam mükellef imalatçı firmaların, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üretmek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimler,
- 2) Dar mükellef firma olması halinde, söz konusu firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten tam mükellef imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimler,
- 3) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı halinde, tam mükellef

firmaya kendi faaliyeti oranında, diğer firmaya ise (2) numaralı alt bendi çerçevesinde tam mükellef firmaların üretmek yapacakları satış ve teslimler,

- 4) Yukarıda belirtilen (1), (2) ve (3) numaralı alt bentler çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara proje süresince yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları,

- ▶ Savunma sanayii, güvenlik veya istihbarat alanında,

- 1) Savunma Sanayii Müsteşarlığınca onaylanan savunma, güvenlik veya istihbarat alanları ile ilişkili projeleri üstlenmiş tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri,
- 2) Savunma Sanayii Müsteşarlığınca savunma, güvenlik veya istihbarat alanları açısından önem arz ettiği belirtilen savunma, güvenlik ve istihbarata yönelik her türlü platform, sistem, yazılım, araç ve gereçlerini üreten tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların ülkenin savunma, güvenlik veya istihbaratı ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri,
- 3) Bu bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen firmalara, tam mükellef imalatçı firmaların üretmek yapacakları satış ve teslimler,
- 4) Bu bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen işleri yüklenen firmanın dar mükellef firma olması halinde, tam

mükellef imalatçı firmaların bu firmaya üreterek yapacakları satış ve teslimler,

- ▶ Tam mükellef imalatçı firmaların, Bakanlıkça yayımlanan İhracat Sayılan Satış ve Teslimler Hakkında Tebliğ ekinde yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimler,
- ▶ Tam mükellef imalatçı firmaların, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaları ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimler,
- ▶ Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,
- ▶ Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi veya yurt dışı taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri,
- ▶ Uluslararası yük ve yolcu taşımacılığından döviz olarak kazanılan bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,
- ▶ Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetler,
- ▶ Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,
- ▶ Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,
- ▶ Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, dış sefere çıkan Türk ve yabancı bayraklı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı, yenileme ve dönüşüm ile bakım, onarım, yenileme ve dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,
- ▶ Tam mükellef firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması

veya işletilmesi faaliyetleri,

- ▶ Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rödovans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri,
- ▶ Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları,
- ▶ Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan ve Bakanlıkça belirlenen yatırım malları, sinai mamuller ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimler,
- ▶ İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sinai mamulleri teslim eden tam mükellef imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen tam mükellef müteahhit firmaların faaliyet ve teslimler,
- ▶ İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar kapsamında Türkiye'de gerçekleştirilen projeleri üstlenen kurum, kuruluş veya şirketler (bunlar tarafından yurt içinde projenin yürütülmesi amacıyla kurulan veya ortaklık gerçekleştirilen şirketler dahil) tarafından proje kapsamında verilen yapım ve teslim işlerini yüklenen firmaların (alt yükleniciler hariç);
  - » Tam mükellef olması halinde, bunların yapacakları teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimler,
  - » Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, tam mükellef firmanın ortaklığı oranında gerçekleştireceği teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimler
- ▶ Kamu özel işbirliği kapsamında tesis yapımı ve yenilenmesi işlerini üstlenen tam mükellef firmaların

yapacakları hizmet ve faaliyetler,

Yukarıda belirtilen ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerden, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununa istinaden yayımlanan İhracat ve Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulama Genel Tebliğinde yer almayanları, damga vergisi ve harç istisnasından yararlandırılmaz.

Belge sahibi firmaların belge konusu işe ilişkin mal, malzeme veya hizmet temin ettiği kişi ve kurumlarla yapacağı işlemler ile bu işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlara damga vergisi ve harç istisnası uygulanması için, her iki işlem tarafının da o işle ilgili olarak düzenlenmiş belgeye sahip olması şarttır.



## 2. VERGİ RESİM HARÇ İSTİSNASI BELGESİ BAŞVURU SÜREÇLERİ

### 2.1. Müracaatların Değerlendirilmesi ve Belge Düzenlenmesi

Elektronik ortamda tanımlanan firmaların vergi resim harç istisnası belgesi almak üzere, tebliğ ekinde belirtilen bilgi ve belgelerle birlikte elektronik ortamda Ticaret Bakanlığına müracaat etmeleri gerekir. Firmalar tarafından ibraz edilen bilgi ve belgeler, aksi sabit olunca ya kadar doğru olarak kabul edilir. Bakanlıkça, tebliğ ekinde belirtilen bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda vergi resim harç istisnası belgesi düzenlenebilir.

Belge düzenlenmesi durumunda, düzenlenen belgeye ilişkin bilgilere, belge hakkında işlem yapacak kurum ve kuruluşlarca elektronik ortamda erişilebilir.

### 2.2. Belge Süresi ve Ek Süreler

Vergi resim harç istisnası belgelerinin süreleri azami 24 (yirmidört) aydır. Ancak, proje doğrultusunda gerçekleştirilen bazı işlerden belgelerin süresi proje süresi kadar tespit edilebilir.

Süre başlangıcı, vergi resim harç istisnası belgesinin tarihidir. Ayrıca, belge kapsamında ilk istisnanın uygulandığı tarihe kadar azami 3 (üç) ay olmak üzere vergi resim harç istisnası belgesi süresi uzatılabilir.

Firmaların, bu madde kapsamında ek sürelerden yararlanabilmesi için belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ay içerisinde Bakanlığa elektronik ortamda müracaat etmeleri gerekmekte olup, belirtilen süre dışında yapılan müracaatlar değerlendirilmez.

### 2.3. Belgenin Revizesi

Vergi resim harç istisnası belgeleri, ilgili firmanın elektronik ortamda müracaatına istinaden belge ihracat taahhüdü kapatılıncaya kadar Bakanlıkça revize edilebilir. Bakanlıkça yapılacak değerlendirme neticesinde, uygun görülen revize talepleri belgenin elektronik ortamdaki kayıtlarına işlenir.

### 2.4. İhracat Taahhüdünün Kapatılması

Vergi resim harç istisnası belgelerine ilişkin ihracat taahhütleri; belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ay içerisinde gerekli bilgi ve belgelerle elektronik ortamda müracaat edilmesi kaydıyla, Bakanlığın uygun görüşüne istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen usuller çerçevesinde, anılan Bankanın ilgili şubesi tarafından elektronik ortamda kapatılır. Kapatma işlemi firmaya ve ilgili vergi dairesine bildirilir. Ayrıca belgenin kapatıldığı bilgisi Bakanlığa, elektronik ortamda gönderilir. Vergi resim harç istisnası belgelerinin ihracat taahhütlerinin kapatılmasına ilişkin müracaatın süresi içerisinde yerine getirilmesi firma sorumluluğunda olup, bu süreler zarfında firmalara ayrıca yazılı olarak bildirimde bulunulmaz.

İhracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında düzenlenen belgelerin ihracat taahhütlerinin kapatılmasında Katma Değer Vergisi hariç satış fiyatı esas alınır.

Belge ihracat taahhütleri kapatılırken, döviz karşılığı yapılan ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde satış ve/veya teslimat belgesi ile döviz alım belgesinin veya satış ve/veya teslimat bedeli yabancı paranın ilgilinin hesabına alacak kaydedildiğine dair üzerinde vergi resim harç

istisnası belgesinin tarih ve sayısının da yer aldığı banka dekontunun veya iş bitirme belgesinin Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat sayılan satış ve teslimlerde ise satış ve/veya teslimat belgesinin elektronik ortamda ibrazı aranır. Ayrıca, Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat sayılan satış ve teslimlere ilişkin düzenlenen vergi resim harç istisnası belgelerinde satış ve/veya teslimat belgesinin düzenlendiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınır.

Vergi resim harç istisnası belgesi sahibi firmaların, belge ihracat taahhüdünün kapatılabilmesi için gereken bilgi ve belgeleri bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili şubesine elektronik ortamda sunmaları gerekir. Talep edilmesi halinde, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ilgili şubesine elektronik ortamda sunulan bilgi ve belgelerin asılları ayrıca ibraz edilir. Bu bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi veya ibraz edilen bilgi ve belgelerde eksiklik bulunması halinde, eksikliklerin 1 (bir) ay içerisinde tamamlanması için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili şubesi tarafından firmaya bildirimde bulunulur. Bu süre içerisinde eksik bilgi ve belgelerin tamamlanmaması durumunda, ihracat taahhüdü mevcut bilgi ve belgelerle resen kapatılır.

Vergi resim harç istisnası belgesi sahibi firmalar, kendilerine tebliğ edilen taahhüt hesabının müeyyideli kapatılması işlemine karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 (otuz) gün içerisinde Bakanlığa (İhracat Genel Müdürlüğü) yazılı olarak itiraz edebilirler. İtiraz başvurusunda itiraza mesnet teşkil eden tüm bilgi ve belgeler ibraz edilir. İtirazın haklı bulunması durumunda, müeyyidenin kısmen veya tamamen tahsil edilmediğinin tespiti kaydıyla, taahhüt kapatma işlemi Bakanlıkça (İhracat

Genel Müdürlüğü) geri alınarak ibraz edilen bilgi ve belgeler de göz önünde bulundurulmak suretiyle yeniden tekemmül ettirilir.

İhracat taahhüdü müeyyideli kapatılan vergi resim harç istisnası belgesi kapsamında; taahhüt kapatma işlemine karşı itiraz başvurusunda bulunulması durumunda, müeyyide uygulanmasına yönelik işlemlerin ikinci bir bildirim kadar durdurulduğu hususu ilgili mercilere ve ilgili vergi dairesine bildirilir.

Elektronik ortamda düzenlenen vergi resim harç istisnası belgesi sahibi firmalar; belge ihracat taahhüdünün kapatılması için gerekli bilgi ve belgeler ile istisnaların istisna kayıt formuna işlenmesi durumunda istisna kayıt formunun elektronik ortama aktarılmasından sorumludurlar.

### 3. GENEL HÜKÜMLER

#### 3.1. Mücbir Sebep ve Fevkalade Haller

Aşağıda belirtilen mücbir sebep ve fevkalade hallerin vergi resim harç istisnası belgesi ve belgesiz ihracat kredilerinin süresi içinde vukuu halinde, ihracat süresi (ek süre dahil) bitim tarihinden ilave olarak ek süre verilebilir;

- ▶ Deprem, sel, don, fırtına, kasırga vb. tabii afetler ve yangın (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı veya Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı İl Müdürlükleri, İtfaiye Müdürlükleri veya ilgili diğer kurumlardan alınacak yazı ile),
- ▶ Yükümlü firmanın faaliyetinin kamu otoritelerince kısıtlanması veya durdurulması (firma faaliyetini durduran kamu kurumundan alınacak yazı ile),
- ▶ Grev ve lokavt (Çalışma ve Sosyal Güvenlik İl Müdürlüklerinden alınacak yazı ile),
- ▶ Ülkemiz veya ithalatçı ülkede Devletçe konulan yasaklar ile harp ve abluka hali,

- ▶ Yükümlü firmanın iflası ya da konkordato ilan etmiş olması (Mahkeme Kararı ile),
- ▶ Şahıs firmalarında firma sahibinin ölümü,
- ▶ Karşılığı ihracat süresi içerisinde yerine getirilmediği için prefinansman hükümlerine tabi hale gelen peşin döviz ile ilgili ihracatın yapılamaması (ithalatçı firmadan ihracatın belirlenen süreden daha geç yapılmasının istenildiğine dair alınan yazı veya diğer haklı sebeplere ilişkin bilgi ve belge ile).

Firmaların mücbir sebep ve fevkalade hallerden yararlanabilmesi için; vergi resim harç istisnası belgesi kapsamında en geç belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ay içerisinde elektronik ortamda Bakanlığa, belgesiz ihracat kredisi kapsamında ise en geç kredinin istisnadan yararlanma süresinin sonunu takip eden 1 (bir) ay içerisinde ilgili bankaya müracaat etmeleri gerekir. Belirtilen süreler dışında yapılan müracaatlar değerlendirilmez.

İlgili bankaca krediye ilişkin ihracat taahhüdü süresi, mücbir sebep ve fevkalade hale ilişkin ilgili kamu kurumundan alınacak belgede belirtilen süreler dikkate alınarak ve 1 (bir) yılı geçmemek üzere uzatılabilir. 1 (bir) yılı aşan süre talepleri ise, ilgili bankanın onayı olması halinde Bakanlığın uygun görüşü alınmak suretiyle sonuçlandırılır.

Mücbir sebep ve fevkalade haller yalnız süre uzatımlarında dikkate alınır, ihracat taahhüdünü ortadan kaldırmaz.



Vergi resim harç istisnası belgesi ve belgesiz ihracat kredisi kapsamında mücbir sebep ve fevkalade hallerde istinaden ek süre verilmesi halinde, bu ek süreler içinde yapılan işlemler taahhüde sayılır ve vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılır.

#### 3.2. Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin İptali

Kullanılmayan vergi resim harç istisnası belgesi, ilgili firmanın elektronik ortamda müracaat etmesi halinde, Bakanlıkça iptal edilir.

Kanuni düzenlemelerle ilgili hükümlere uyulmadığının, vergi resim harç istisnası belgesinin düzenlenmesi ve revizesi için ibraz edilen bilgi ve belgeler ile belge kapsamında yapılan işlemlerin gerçek dışı olduğunun ve ilgili belge üzerinde tahrifat yapıldığının tespiti halinde; ilgili belge Bakanlıkça iptal edilir ve ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır.

İptal edilen belge kapsamında uygulanan istisnaların iptal işlemi, ilgili Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası şubesine ve istisnaların tahsil edilmesi için ilgili vergi dairesine bildirilir. Ayrıca, iptal edilen belgeye ilişkin bilgilere belge hakkında işlem yapan kurum ve kuruluşlarca elektronik ortamda erişilebilir.

#### 3.3. Ceza ve Sorumluluk

Uygulanan istisnaların gerçekleştirilmeyen ihracat taahhüdüne teka-bül eden kısımları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Vergi resim harç istisnası belgesinin iptal edilmesi halinde; belge kapsamında uygulanan istisnalar, 213 sayılı Kanun ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Kapatma esnasında ibraz edilen bilgi ve belgelerin gerçek dışı olduğunun anlaşılması durumunda, bu belge kapsamı ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslim veya döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyete tekabül eden istisnalar geri alınır ve ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır. İnceleme veya soruşturma sonucunda sahtecilik veya tahrifat fiili sabit olan belge sahibi firma adına 1 (bir) yıl süreyle vergi resim harç istisnası belgesi düzenlenmez.

Kanuni düzenlemelere uymayan, yanlış işlem yapan, belgelerin ilgiliye ait orijinal nüshasına veya elektronik ortama gerekli meşruhatı kaydetmeden işlem yapan ve bu meşruhata ilişkin gerekli bildirimleri yapmayan, talep edilmesi halinde gerekli meşruhatın bulunduğu belge orijinal nüshasını ibraz etmeyen, gerekli meşruhatın düşüldüğü belge orijinal nüshasını elektronik ortamda kaydetmeyen, yanlış bilgi veren ve bu nedenlerden dolayı vergi kaybına veya verginin tahsilinde gecikmelere sebep olan kişiler, asıl borçludan alınamayan alacağın ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu çerçevede amme alacağı, gecikme süresi de dikkate alınarak 213 sayılı Kanun ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

### 3.4. Belgeli İşlemlerde Hizmet ve Faaliyetin Devri veya Gerçekleştirilememesi

Belge sahibi firma tarafından belge konusu döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetin tüm hak ve yükümlülükleri ile diğer bir firmaya veya ortak girişime devredilmesi ve bu durumun ihale makamı tarafından uygun görülmesi halinde, devralan firma, belge konusu faaliyetin kalan kısmı için, yeni bir vergi resim harç istisnası belgesi almak üzere ihale makamından alınacak işin kalan bedelini ve süresini belirtir yazı ile

birlikte Bakanlığa elektronik ortamda müracaat edebilir. Bu durumda devreden firmanın vergi resim harç istisnası belgesine ilişkin ihracat taahhüdü bu kapatılır.

Döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetin ortak girişim tarafından üstlenildiği durumlarda, ortaklıktan ayrılan firma olması ve bu durumun ilgili ihale makamı tarafından uygun görülmesi halinde, ortaklığa dahil olan yeni firma olup olmadığına bakılmaksızın, yeni ortaklık, işin kalan kısmı için bu Tebliğin (2017/4) 7 nci maddesi çerçevesinde yeni bir vergi resim harç istisnası belgesi almak üzere ihale makamından alınacak işin kalan bedelini ve süresini belirtir yazı ile birlikte Bakanlığa elektronik ortamda müracaat edebilir. Bu durumda eski ortaklığa ait vergi resim harç istisnası belgesine ilişkin ihracat taahhüdü, ortaklıktan ayrılan firma için, ortaklıktaki payı oranında gerçekleştirilmeyen kısma müeyyide uygulanarak kapatılır.

Belge kapsamındaki işin, belge sahibi firma tarafından, bu firmanın da dahil olduğu bir ortak girişime devredilmesi veya söz konusu işi yüklenen belge sahibi ortak girişime yeni bir veya birkaç ortak eklenmesi ve bu durumların ilgili ihale makamı tarafından uygun görülmesi halinde ilgili belge geçerliliğini korur ve yalnızca belge üzerinde elektronik ortamda unvan değişikliği yapılır.

Sözleşme imzalandıktan sonra, belge sahibi firmanın herhangi bir kusurunun bulunmaması halinde, idare tarafından söz konusu işin yapımından veya tamamlanmasından vazgeçilmesi veya ihalenin iptal edilmesi veya ihaleye ilişkin düzeltici işlem tesis edilmesi gibi sebeplerle, belge konusu faaliyetin gerçekleştirilmesinin tamamen veya kısmen imkansız hale geldiği durumlarda, belge sahibi firma, ilgili idareden alınacak durumu tevsik eden yazı ile birlikte Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili

şubesine elektronik ortamda taahhüt kapatma müracaatında bulunur. Bu durumda müracaat konusu vergi, resim ve harç istisnası belgesi, nakdi kredi veya teminat mektubu kullanılmadığının ve belge kapsamında daha önce uygulanan müeyyidelerin tahsil edilmediğinin tespiti kaydıyla, gerçekleşme değerine bakılmaksızın müeyyidesiz olarak kapatılır.

## SONUÇ

Tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin teşviki; ekonomideki sorunları aşabilmesi, halkın refah seviyesinin artırılabilmesi, dünya ticaretinde önemli bir yere gelinebilmesi için vazgeçilmez bir olgudur. Bu nedenle bu faaliyetlere yönelik önemli vergisel teşvikler ihdas edilmiştir. Rekabet edilebilirliğin artması ve işlem maliyetlerinin azaltılması bakımından vergi resim ve harç istisnalarından faydalanılması mükellefler bakımından büyük önem arz etmektedir. Başta ihracat olmak üzere mevzuatın belirlediği döviz kazandırıcı faaliyetlerde, önemli tutarlara ulaşan işlem vergilerinin bertaraf edilmesi adına, vergi resim ve harç istisnalarından faydalanılması ihmal edilmemelidir.





Vergi manevralarınızda  
bir adım önde olun,  
stratejik hamlelerle  
kazanın.





# DÖVİZLİ İŞLEM YASAĞINDA NELER YAŞANDI VE SON DURUM

## GİRİŞ

Bilindiği üzere 12.09.2018 tarihli ve 85 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'da yapılan değişikliklerle, Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri bazı sözleşme türlerinde sözleşme bedelinin ve diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endekli olarak belirlenemeyeceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararın 4. maddesine aşağıdaki bent eklenmiştir.

*"g) Türkiye'de yerleşik kişilerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dâhil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endekli olarak kararlaştırılmaz."*

Dövizli işlem yasağı maddede sayılan bazı sözleşme türleri (**menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dâhil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmeleri**) ile sınırlı olarak getirilmiştir.

Makalemizde dövizli işlem yasağı ile ilgili süreç içerisindeki gelişmeleri ve son durumdaki güncel mevzuat bilgilerini paylaşıyor olacağız.

## 1. KRONOLOJİK OLARAK DÖVİZLİ İŞLEM YASAĞINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

06/10/2028 tarihi ve 30557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin (Tebliğ No: 2018-32/51) 8. maddesinin 6 numaralı fıkrasında, Türkiye'de yerleşik kişilerin; kendi aralarında akdedecekleri, iş makineleri dâhil taşıt satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endekli olarak kararlaştırmalarının mümkün olduğu düzenlenmiştir. Yani bazı menkul satış sözleşmelerine istisna tanınmıştır.



Daha sonra söz konusu geçici maddede 16/11/2018 tarihli ve 30597 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/52) ile tamamen değiştirilmiş, ancak menkul kıymet satışlarına ilişkin istisna korunmuştur. Bu Tebliğin 8. maddesinin 9. fıkrasında da, Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; taşıt satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endekli olarak kararlaştırmalarının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Bu düzenlemeden yaklaşık 3,5 sene sonra 19/11/2022 tarihli ve 31814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren Tebliğ (Tebliğ No: 2022-32/66) ile 8. maddenin 9. fıkrasının sonuna, **"Ancak sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur."** cümlesi eklenmiş, on beşinci fıkrasında yer alan "kararlaştırması" ibaresi "kararlaştırılması, ödenmesi ve kabul edilmesi" şeklinde değiştirilmiştir.

Söz edilen değişiklikle 19/04/2022 tarihinden itibaren menkul satış sözleşmelerine ilişkin bedelin döviz cinsinden veya dövize endekli olarak belirlenebilmesi imkânı korunmuş, ancak ödemenin TL yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

Bu kısıtlama, Türk lirasının kullanımını önceliklendirme ve dolarizasyonla

mücadeleye yönelik çalışmalar kapsamında getirilmiştir.

Nitekim konuya ilişkin olarak piyasa bir müddet sıkışmış ve bir çok kurum ve kuruluş ne yapacağını bilemez hale gelmişti. Tam da bu sırada Hazine ve Maliye Bakanlığı aşağıdaki şekilde bir duyuru yayımlamıştı;

### Basın Açıklaması – 21 Nisan 2022

Bilindiği üzere, 13.09.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 12.09.2018 tarihli ve 85 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar’da Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri belirli sözleşme türlerinde sözleşme bedelinin ve diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenemeyeceğine ilişkin bazı düzenlemeler yapılmış olup, söz konusu düzenlemeler sonrasında Bakanlığımızca belirlenen istisnalara ise Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin 2008-32/34 sayılı Tebliğ’in 8’inci maddesinde yer verilmiştir.

19.04.2022 tarihli 31814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 2008-32/34 sayılı Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair 2022-32/66 sayılı Tebliğ ile bahse konu 8’inci maddenin dokuzuncu fıkrasının sonuna “Ancak sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunludur.” cümlesi eklenmiş, on beşinci fıkrasında yer alan “kararlaştırılması” ibaresi “kararlaştırılması, ödenmesi ve kabul edilmesi” şeklinde değiştirilmiştir.

Bakanlığımızca, Türk parasının kıymetini koruma amacıyla oluşturulan kambiyo mevzuatının temel amacına uygun olacak şekilde, serbest piyasa koşulları çerçevesinde Türk Lirasının kullanımını önceliklendirmeye ve dolarizasyonla mücadeleye yönelik çalışmalara kararlılıkla devam edilmektedir.

Bu kapsamda, söz konusu değişikliklerle; menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedellerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmasına imkân tanıyan istisnanın piyasanın işleyişini ve ticaretin devamlılığını sektöre uğratmamak amacıyla korunması ancak bu sözleşmeler konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesinin ve kabul edilmesinin zorunlu hale getirilmesi, kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin ise bu zorunluluktan muaf tutulması hedeflenmiştir.



Diğer taraftan, Türkiye’de yerleşik kişilerin;

- 1) 19.04.2022 tarihinden önce kendi aralarında akdetmiş oldukları menkul satış sözleşmelerinin ifası kapsamında 2022-32/66 sayılı Tebliğ’in yürürlük tarihi öncesinde dolaşıma girmiş bulunan döviz cinsinden kıymetli evraklar kapsamındaki ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi şartının aranmaması,
- 2) 19.04.2022 tarihinden önce düzenlenmiş faturalar kapsamındaki ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi şartının aranmaması,
- 3) Borsa İstanbul A.Ş. Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası’nda döviz cinsinden gerçekleştirilen kıymetli maden ve kıymetli taş alım satım işlemleri ile bu işlemlerin takası kapsamındaki ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi şartının aranmaması hususları Bakanlığımızca uygun bulunmuştur.

Ayrıca,

- ▶ Tebliğ’de geçen “menkul” ibaresinin gayrimenkul tanımına girmeyen her türlü mal ve eşyayı kapsadığının,
- ▶ Yapılan değişikliğin Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdettikleri/akdedecekleri menkul satış sözleşmeleri konusu ödeme yükümlülüklerine ilişkin olması sebebiyle, Türkiye’de yerleşik kişiler ile dışarıda yerleşik kişiler arasında akdedilmiş/akdedilecek menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunluluğunun bulunmadığının,

- ▶ Yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 19.04.2022 tarihi ve bu tarih sonrasında döviz cinsinden düzenlenmiş olan çek vb. ödeme araçlarının Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdettikleri/akdedecekleri menkul satış sözleşmeleri konusu ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kullanılmasının mümkün olmadığıdır,
- ▶ Yapılan değişikliğin taşıt satış sözleşmelerinin mevcut durumunu değiştiren bir hüküm içermediğinin, 19.04.2022 tarihinde gerçekleştirilen değişiklik öncesinde olduğu gibi değişiklik sonrasında da Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri taşıt satış sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endekli olarak kararlaştırılmasının mümkün olmadığıdır,
- ▶ 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin olarak yapılan sözleşmelerin, Tebliğ’in 8’inci maddesinin on yedinci fıkrasına tabi olduğunun ve bu sözleşmelere ilişkin yükümlülüklerin 19.04.2022 tarihinde yapılan değişiklik kapsamında olmadığıdır,
- ▶ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayalı olarak yapılan düzenlemeler çerçevesinde sermaye piyasası araçlarının (yabancı sermaye piyasası araçları ve depo sertifikaları ile yabancı yatırım fonu payları da dahil olmak üzere) döviz cinsinden oluşturulması, ihracı, alım satımı ve yapılan işlemlere ilişkin yükümlülüklerin döviz cinsinden kararlaştırılmasının Tebliğ’in 8’inci maddesinin on sekizinci fıkrası uyarınca mümkün olduğunun ve bu işlemlere ilişkin yükümlülüklerin 19.04.2022 tarihinde yapılan değişiklik kapsamında olmadığıdır,
- ▶ Tebliğ’in 8’inci maddesinin diğer fıkralarında yer alan menkul satış sözleşmeleri dışındaki sözleşmelere ilişkin ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden kabul edilmesi ve yerine

getirilmesine yönelik herhangi bir değişiklik yapılmadığının ve mevcut istisnaların geçerli olduğunun,

belirtilmesinde fayda görülmektedir.

Kamuoyuna duyurulur.”

Bakanlığın yukarıdaki basın açıklamasında, bu değişiklikte; menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedellerinin döviz cinsinden veya dövize endekli olarak kararlaştırılmasına imkân tanıyan istisnanın piyasanın işleyişini ve ticaretin devamlılığını sektöre uğratmamak amacıyla korunmasının ancak bu sözleşmeler konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesinin ve kabul edilmesinin zorunlu hale getirilmesinin hedeflendiği açıklanmıştır.

Hali hazırda bahsi geçen bu düzenleme ile birlikte sıkışan ve nasıl hareket edeceğini bilemeyen iş dünyası çok karmaşık ve sıkıntılı bir döneme girmiştir.

Nihayet yaklaşık 3 yıl sonra 06.03.2025 tarihli ve 32833 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren Tebliğ (Tebliğ No: 2025-32/7) ile **Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; taşıt satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endekli olarak kararlaştırmaları mümkün kılındı.**

Bu son düzenleme ile birlikte 06.03.2025 tarihinden itibaren menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endekli olarak yerine getirilebilecektir. Tabii ki istenirse TL ödeme yapılması da mümkündür.

Söz konusu menkul ifadesini de açıklamakta fayda bulunmakta. Tebliğ’de geçen “menkul” ibaresi gayrimenkul tanımına girmeyen her türlü mal ve eşyayı kapsamaktadır.

Bu çerçevede hammadde, yarı mamul, mamul, ticari mal, makine, teçhizat vb. satış sözleşmelerinde sözleşme bedelleri ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endekli olarak belirlenebilecektir. Bu kapsamda depozito ve avanslar da döviz cinsinden verilebilecek, ödemelerde dövizli senet ve çek kullanılacaktır.



## 2. YASAĞIN DEVAM ETTİĞİ İŞLEMLER

Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri aşağıdaki işlemler için dövizli ödeme yasağı devam etmektedir;

- ▶ Taahhüt kira sözleşmeleri
- ▶ Konusu yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul satış sözleşmeleri
- ▶ Konusu yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul kiralama sözleşmeleri (Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin veya bu maddenin on dokuzuncu fıkrasında belirtilen kişilerin alıcı veya kiracı olarak taraf oldukları gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralama sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.)
- ▶ Yurt dışında ifa edilecekler ile

gemi adamlarının taraf oldukları dışında kalan iş sözleşmeleri

- ▶ Aşağıda belirtilenler dışında kalan danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dâhil hizmet sözleşmeleri
  - » Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet sözleşmeleri,
  - » İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri,
  - » Türkiye’de yerleşik kişilerin yurtdışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri,
  - » Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; Türkiye’de başlayıp yurtdışında sonlanan, yurtdışında başlayıp Türkiye’de sonlanan veya yurt dışında başlayıp yurtdışında sonlanan hizmet sözleşmeleri.
  - » Türkiye’de yerleşik kişilerin Kültür ve Turizm Bakanlığında belgeli konaklama tesislerinde akdedeceği konaklama hizmet sözleşmeleri.

## SONUÇ

06.03.2025 tarihi itibarıyla menkul alım-satım işlemlerine ilişkin dövizli işlem yasağının kaldırılması diğer bir deyişle döviz cinsinden ödeme yapılabilmesine imkan tanınması çok olumlu bir gelişmedir. Zira serbest piyasa ekonomisinin uygulanması iş dünyasına daha etkin bir rekabet ortamı alanı sunmaktadır. Diğer yandan bu tarz yasak ve kısıtlamalar ticari anlamda tarafların iş ve süreçlerini zorlaştırmaktadır.

Dövizli işlem yasağı gayrimenkul satış ve kiralama ile iş ve hizmet sözleşmeleri için esas itibarıyla (bazı istisnalar dışında) devam etmektedir. Ülke döviz rezervleri ile dövize olan talepteki gelişmelere bağlı olarak ilerleyen süreçte özellikle hizmet sözleşmelerine yönelik yeni serbestiler getirilmesi beklenebilecektir.





# SORULARLA BAZI TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMLARI VE SONUÇLARI

## GİRİŞ

2024 Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme tarihinin yaklaştığı bugünlerde sizlere kurumlar vergisinde önemli derecede etkisi olan ve aynı zamanda bir vergi güvenlik müessesesi olan transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı kapsamında hatırlatılmasında fayda gördüğümüz bazı pratik düzenleme, husus ve kavramları bu makalede derledik.

Transfer fiyatlandırması düzenlemeleri, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bir parçasıdır ve 2007 yılından bu yana uygulanmaktadır. 1, 2, 3 ve 4 No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, transfer fiyatlandırması yöntemlerini, belgelendirme gerekliliklerini, Türk Peşin Fiyatlandırma Anlaşması programını ve Kanun'un 13. maddesinde belirtilen diğer kavramların nasıl uygulanacağına ilişkin yol gösterici olan Türk transfer fiyatlandırması mevzuatını oluşturmaktadır.

## 1. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA İLİŞKİLİ KİŞİ KİMDİR?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde ilişkili taraflar şu şekilde tanımlanmıştır:

- ▶ İşletmenin hissedarları,
- ▶ Bu hissedarlarla ilişkili şirketler ve kişiler,
- ▶ Yönetim, denetim veya sermaye payı yoluyla bir şirketi veya hissedarlarını doğrudan veya dolaylı olarak kontrol eden veya onlar tarafından kontrol edilen tüzel

kişiler ve bireyler,

- ▶ Hissedarların eşleri, kardeşleri, ebeveynleri ve hissedarların üçüncü dereceye kadar (dahil) akrabaları.

İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak pay sahipliği yoluyla gerçekleşmesi durumunda %10 eşiği uygulanır. Herhangi bir pay sahipliği olmaksızın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oy veya temettü hakkının bulunduğu durumlarda, taraflar yine ilişkili taraf olarak muamele görecektir.

## 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINA GİRECEK OLAN İLİŞKİLİ İŞLEMLERDE HERHANGİ BİR İŞLEM EŞİĞİ YA DA ÖLÇEĞİ BULUNMAKTA MIDIR?

Transfer fiyatlandırması yükümlülükleri, mükellefin faaliyetlerinin ölçeğine bağlı değildir. Düzenlemelere göre yurt içi işlemler de örtülü kazanç dağıtımı kapsamında olup yurtdışı işlemlerden ayrılmamaktadır.



Transfer fiyatlandırması düzenlemeleri, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından belirlenen Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi (OECD TP Rehberi) tarafından belirlenen "emsallere uygunluk ilkesi"ni takip eder ve ilişkili taraflar arasındaki tüm mali, ekonomik ve ticari işlemlere uygulanır.

## 3. UYULMASI GEREKEN TRANSFER FİYATLANDIRMASI DOKÜMANTASYON YÜKÜMLÜLÜKLERİ NELERDİR?

Kurumlar vergisi mükellefleri, yurtdışı veya yurtdışı ilişkili taraflarla herhangi bir grup içi işlem gerçekleştirmeleri halinde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Yerel Dosya) hazırlamak zorundadırlar. Bu raporda da herhangi bir eşik uygulanmaz.

İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'ne kayıtlı kurumlar vergisi mükellefleri, yurtdışı ve yurtdışı işlemleri için bir Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Yerel Dosya) hazırlarlar. Diğer tüm Vergi Mükellefleri ise sadece yurtdışı ile gerçekleştirdikleri işlemleri için bu raporu hazırlamakla yükümlüdür. Serbest Ticaret Bölgeleri'ndeki mükellefler de yurtdışı işlemleri için yıllık transfer fiyatlandırması raporu kapsamındadır.

Yerel Dosya Türkçe dilinde hazırlanmalı ve saklanmalıdır. Talep üzerine Türk Vergi Dairelerine ya da incelemeye yetkili kişilere sunulmalıdır.

Vergi denetimi söz konusu olduğunda, transfer fiyatlandırması raporu talep edildikten sonra 15 günlük süre içinde sunulmalıdır.

Yerel Dosya ve Ana Dosya, mali yılın kapanışını takip eden dördüncü ayın sonu olan Kurumlar Vergisi Beyannamesi son teslim tarihine kadar hazırlanmalıdır. Bu son tarih, mali yılı takvim yılı olan mükellefler için Nisan ayı sonudur.

Diğer bir dokümantasyon yükümlülüğü olan Master File yani Ana dosyanın, bir önceki mali yıla ait bilançosunda en az 500 milyon TL gelir ve/veya net aktif büyüklüğü bulunan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanması gerekmektedir. Ana dosya da yine yerel dosya gibi talep üzerine Türk Vergi Dairelerine sunulmalıdır.

Ek olarak, Örtülü Kazanç, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermaye Formu (Ek 2 Formu), elektronik olarak verilen kurumlar vergisi beyannamesinin eki olarak ilgili vergi dairesine sunulmalıdır. İlgili form için toplam işlem hacmi olarak eşik değer 30.000 TL'dir.

Son olarak yine dokümantasyon yükümlülükleri arasında Ülke Bazında Raporlama (ÜBR) ve Bildirim (ÜBB) yükümlülükleri de bulunmaktadır. Türkiye'de yerleşik olan ve toplam konsolide grup geliri 750 milyon Euro'yu aşan tüm çok uluslu şirketlerin Ülke Bazlı Rapor vermeleri gerekmektedir.

Ülke Bazlı Rapor, ilgili mali yılı takip eden on ikinci ayın sonuna kadar hazırlanır ve beyan edilir. ÜBR, xml şema formatında raporlanır ve elektronik olarak verilir. Çok uluslu işletme grubunun üyeleri, nihai ana şirket mi yoksa vekil ana şirket mi olduklarını veya Grup ve mali yılı adına Grup'un hangi kuruluşunun ÜBR'yi bildireceğini de Türk vergi dairelerine bildir-

melidir. ÜBB, raporlama mali yılını takip eden yılın Haziran ayı sonuna kadar İnternet Vergi Dairesi üzerinden yıllık olarak elektronik ortamda yapılmalıdır.

#### 4. DIŞ EMSAL ÇALIŞMALARI VE EMSAL ARALIKLAR

Türk transfer fiyatlandırması mevzuatında dış emsal çalışmaları ile ilgili özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte, dış emsal çalışmaları yıllık transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun yani Yerel Dosya'nın ayrılmaz bir parçasıdır.

Yabancı dış emsallerin kullanılması yasak değildir. Uygulamada genel olarak, Pan-Avrupa seviyesinde yapılan dış emsal çalışmaları, test edilen taraf Avrupa bölgesi dışında bulunmadığı sürece, yerel emsal verilerin yokluğunda kullanılmaktadır. Yerel emsal veriler belirli veritabanlarında sınırlı sayıda da olsa mevcuttur.

Dış emsal çalışması sonuçlarını değerlendirirken ve test edilen tarafın finansalları ile karşılaştırılırken genel olarak, çeyrekler arası aralık kabul edilmektedir (İstatistiki olarak alt çeyrek ve üst çeyrek aralığı). Özellikle test edilen taraf Türkiye'de ise Medyan değeri kullanılması tercih edilmektedir.



Dış emsal analizinin veya veri güncellemelerinin sıklığı hakkında herhangi bir rehber bulunmamaktadır. Uygulamada dış emsal analizlerinin iki-üç yılda bir yenilenmesi ve de finansal verinin incelenen hesap döneminden önceki üç yıla ait olması ölçüt olarak kabul edilmiştir.

#### 5. TÜRK TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİNDE HERHANGİ BİR GÜVENLİ LİMAN PROSEDÜRÜ VAR MI?

Türk Transfer Fiyatlandırması mevzuatı kapsamında Güvenli Liman prosedürleri bulunmamaktadır.

Tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları (PFA)'na başvuruya izin veren resmi bir Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (APA) programı uygulanmaktadır. PFA'ların kapsamı, sınır ötesi ilişkili taraf işlemleriyle sınırlıdır ve imzalanan anlaşmalar en fazla beş yıllık bir süre için geçerlidir. Uygun durumlarda ikili PFA talepleri için zaman aşımı süresinde bir geriye doğru geçerlilik de mümkündür.

#### 6. VERGİ CENNETLERİNDEKİ KURULUŞLARLA YAPILAN İŞLEMLER TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÜKÜMLÜLÜKLERİNE TABİ MİDİR?

Genel olarak konuşursak, vergi cennetlerindeki kuruluşlarla yapılan işlemler transfer fiyatlandırması yükümlülüklerine tabidir. Türk vergi mevzuatında belirli bir vergi cenneti listesi bulunmamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/7. maddesine göre, Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefinin vergi cenneti bir kuruluşa ödeme yapması halinde, işlemin vergiye tabi olup olmadığına veya vergi mükellefi olup olmadığına ba-

kılmaksızın %30 oranında stopaj uygulanır. Ancak henüz böyle bir ülke listesi belirlenmiş değildir.

## 7. YIL SONU TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZELTMELERİ

Mükelleflerin yıl sonunda düzeltmeyi gerektirecek bir transfer fiyatlandırması yöntemi uygulaması halinde transfer fiyatlandırması düzeltmeleri yapması öngörülmektedir.

Transfer fiyatlandırması politikasının bir parçası olarak, mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde oluşan fazla ya da eksik kârını emsallere uygun seviyelere getirmek için yıl sonu transfer fiyatlandırması düzeltmesi yapılabilmesi mümkündür. Yıl sonunda yapılan ve oluşan fazla karın düzeltmeleri "borç dekontu" şeklinde, eksik kar düzeltmeleri ise "alacak dekontu" şeklinde yapılmaktadır.

Borç dekontları ilgili mükellefin dönemsel olarak oluşan karını düşürücü nitelikte olduğundan, özellikle de tutarlar yüksek ise, hem Türkiye Vergi İdaresi hem de aynı zamanda diğer birçok ülkenin Vergi İdareleri tarafından kabul edilmemektedir. Bununla birlikte, yıl sonunda düzeltmeyi gerektirecek bir transfer fiyatlandırması yöntemi uygulanması halinde, normal şartlar altında, yeterli ekonomik argüman varsa her iki yönde düzeltme kabul edilebilir olmalıdır.

Yıl sonu transfer fiyatlandırması düzeltmesi yapmadan önce finans ekiplerinin oluşabilecek tüm riskleri incelemesi, çok detaylı hesaplamalar ile bu riskleri bertaraf edebildiğini belgelemesi, transfer fiyatlandırması raporlarında ve grup içi anlaşmalarda yer alan anlaşma maddeleri ve fonksiyon, risk, varlık analizleri gibi detaylı dokümantasyonları da muhakkak yapmış olmaları beklenmektedir. Bu çalışmaların sonucu olarak eğer risk hala mevcut ise kesinlikle borç

dekontu uygulamasına gidilmemelidir.

Özellikle borç dekontu yani oluşan fazla karlılığın düşürülmesi yönlü düzeltmeler açısından oluşabilecek risklerin yaşanmaması için Türk Mali İdare'sinin bu alandaki inceleme ve eleştirilerine de kulak vermek son derece önemlidir. Hatta oluşabilecek riskleri sadece kurumlar vergisi ve örtülü kazanç müessesesi açısından görmemek ve özellikle ithalatçı firmalar açısından gümrük kıymeti ve KDV hesaplanması gibi diğer konular ile de multidisipliner açılardan detaylı irdelemek gereklidir.



## 8. VERGİ DENETİMLERİ SIRASINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU İNCELEME ALANLARI NELERDİR?

Transfer fiyatlandırması, Türkiye'deki tüm vergi incelemelerinin ortak bir konusudur ve yabancı ilişkili kişi ve kuruluşlara yapılan her türlü ödemenin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak yapıldığı iddia edilebilmektedir. Genel konular olarak, yabancı merkez şirketten yüksek miktarda alınan grup içi hizmetler, yüksek tutarlı yönetim ücreti veya lisans ücreti ödemeleri, birkaç yıl boyunca sürekli zarar eden şirketler vb. konularda inceleme ve

eleştirilme riski yüksektir.

Türkiye, ÜBB'nin de otomatik paylaşımını mümkün kılmak için Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nı imzalamıştır, ancak henüz ÜBB'ler kanalı ile başlatılmış bir inceleme bulunmamaktadır.

## 9. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ SONUÇLARI NELERDİR?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre, transfer fiyatlandırması eleştirisinin sonuçları aşağıdaki gibi olacaktır:

- ▶ Eleştiriye konu matrah, kurumlar vergisi mükellefi için gider olarak kabul edilmez ve ilgili yılda ödenmeyen kurumlar vergisi ve vergi ziyai cezası (verginin bir katı) gecikme faizi ile birlikte hesaplanarak tarh edilir.
- ▶ Emsallere uygunluk ilkesine uyulmadığı kabul edildiği için, ilgili dönemde gider olarak yazılan tutarlar, yıl sonunda ilgili işletmeye dağıtılan kâr payı olarak kabul edilir ve vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte ilgili kişinin hukuki durumuna göre yine kâr payı dağıtımına bağlı tevkifat da alınır.
- ▶ Ayrıca, örtülü olarak dağıtılan bu tutarlar üzerinden hesaplanan KDV tutarı da düzeltmeye tabi olabilir.

Transfer fiyatlandırması belgelendirme zorunluluklarının zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi halinde, emsallere uygun olmayan fiyatların uygulanması nedeniyle vergi tarhiyatı yapılması halinde vergi cezaları %50 oranında indirilecektir. Transfer fiyatlandırması eleştirisi söz konusu ise, vergi tarhiyatı ve ceza kesilmesi işlemleri kurumlar vergisi mükellefi adına tesis edilir.



# ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE STOPAJ UYGULAMASI VE İADESİ

## GİRİŞ

Elektronik ticaret, yaklaşık 30 yıl önce başladığı günden bugüne, internetin yaygınlaşması, mobil cihaz kullanımının artması, gelişen ödeme sistemleri ve lojistik altyapılardaki iyileşmelerle önemli bir işlem hacmine ulaşmıştır. Bu hızlı gelişim, dünya genelinde olduğu gibi ülkemizde de ticaretin şekil değiştirmesine neden olmuş, bu süreçte hem tüketicinin korunması hem de rekabetin sağlanması amacıyla pek çok yasal düzenleme yapılmıştır. Özellikle 1995 yılında çıkarılan "Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun" ile başlayan süreç, zaman içinde e-ticaretin vergilendirilmesi gibi alanlarda da önemli adımlar atılmasını sağlamıştır. Kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi için yapılan vergisel düzenlemeler, ticaretin daha düzenli ve şeffaf bir şekilde yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

Bu çalışmada, elektronik ticaretin vergilendirilmesinde stopaj uygulamasının detayları ve vergi iadelerinin nasıl gerçekleştirileceği hakkında kapsamlı bir inceleme yapılacaktır.



## 1. 7524 SAYILI KANUN DÜZENLEMELERİ

Vergilendirmede adalet ve etkinliğin artırılması, kayıt dışılığın azaltılması ve bu suretle vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkıda bulunulması amacıyla 2 Ağustos 2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe 7524 Sayılı Kanun'la elektronik ticarete önemli bir düzenleme yapılmıştır.

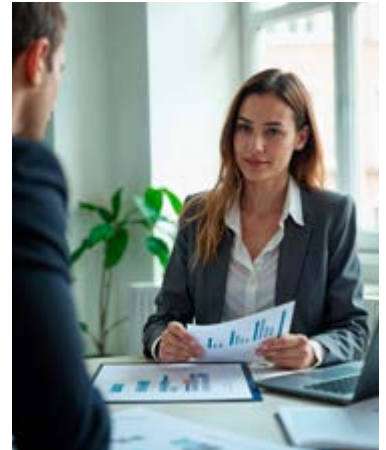
Kanunun 33'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinde yapılan değişikliklerle, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkan sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre faaliyette bulunan hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

Ayrıca, maddede yapılan diğer bir düzenleme ile mal ve hizmet alımlarına ilişkin tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılmasına dair yetki düzenlemesi yapılmıştır.

Aynı şekilde, yine bu Kanunun

34'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30'uncu maddesinde değişiklik yapılmış ve 6563 sayılı Kanun kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkan sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, 6563 sayılı Kanun hükümlerine göre faaliyet gösteren ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

Ayrıca, maddede yapılan diğer önemli bir düzenlemeyle de mal ve hizmet alımlarına ilişkin dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılmasına dair yetki düzenlemesi yapılmıştır.



## 2. TASLAK TEBLİĞ DÜZENLEMELERİ VE TEVKİFAT ORANINA İLİŞKİN CUMHURBAŞKANI KARARI

Tevkifat düzenlemesinin 1.1.2025 tarihinde yürürlüğe gireceği Kanun'da yer almaktadır. Dolayısıyla 7524 Sayılı Kanun henüz taslak aşamasındayken bile 2025 yılında yürürlüğe girecek olan elektronik ticaretteki tevkifat düzenlemesindeki oranların ne olacağı ile ilgili tartışmalar ve beklentiler kamuoyunda yer almaya başlamıştır. Sektör temsilcileri, oranların hem satıcı hem de alıcı tarafında yaratacağı mali etkileri değerlendirmiş ve bu oranların belirlenmesinde uygulanabilir kriterlerin esas alınması gerektiğini vurgulamıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 4 Kasım 2024 tarihinde konuyla ilgili bir taslak tebliğ yayımlamış ve bu tebliğe ilişkin görüş ile önerilerin iletilmesini talep etmiştir.

Taslak Tebliğde 193 sayılı Kanunun 94'üncü, 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30 uncu maddelerinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca yapılan ve bu maddelerde belirtilen ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin gelir veya kurumlar vergisine mahsuben, gelir vergisinde %25, kurumlar vergisinde %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı ifade edilmiş olup, bu oranın Cumhurbaşkanı Kararı sonrasında nihai hale geleceği belirtilmiştir. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı'na verilen yetki kapsamında şahıs işletmeleri için %25, kurumlar vergisi mükellefleri için ise %15 oranında stopaj yapılması mümkün hale gelmiştir.

Sektör temsilcileri Cumhurbaşkanının yetkisini en yüksek oranda kullanması durumunda, %15'lik ve %25'lik yüksek bir kesinti oranlarının büyük bir vergi yükü oluşturacağını, yüksek bir kazanç olmadığından dolayı fazla

kesilen vergilerin iade edilmesi gerekliliğini doğuracağını ifade etmiştir. İade süreci aynı zamanda e-ticaret satıcıları için ilave iş yükü ve ek finansman maliyeti olarak yaratacak ayrıca iade sürecini gerçekleştirecek ve kontrol edecek olan vergi dairelerinin iş yükünü de artırmaktadır.

22 Aralık 2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 9284 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, aracı hizmet sağlayıcıları ile elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamına giren faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcıları ile elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına aracılık yaptıkları ödemeler üzerinden yapacakları **tevkifat oranı %1 olarak belirlenmiştir**. Söz konusu oranın minimum oranda tutulması sektördeki tüm şirketler açısından olumlu olarak karşılanmıştır.

Ancak konuyla ilgili Cumhurbaşkanının yetkisi devam etmekte olup, elektronik ticarete %1 olarak belirlenen tevkifat oranının yeniden değiştirilmesi de mümkündür.

## 3. 330 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ TEBLİĞİ

Cumhurbaşkanı Kararının ardından konuyla ilgili usul ve esaslara ilişkin açıklamaların yer aldığı 330 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliği 30 Aralık 2024 tarih ve 32768 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yapılan açıklamalardaki önemli hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.



### 3.1. Tevkifat Matrahı

Tevkifat matrahını oluşturan işlemler aşağıdaki gibidir.

- Hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcıları tarafından gerçekleştirilen mal satışı ve hizmet ifalarına ilişkin katma değer vergisi hariç ürün satışı ve hizmet bedeli,
- Aracı hizmet sağlayıcılarının ya da elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, ödül ve prim gibi adlar altında hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına sağladıkları menfaatler.

Ayrıca tevkifat matrahını, taraflar arasında yapılan sözleşmeler kapsamında, komisyon ücreti, kargo bedeli, hizmet bedeli, banka komisyon ücretleri gibi adlarla hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yansıtılan bedellerin, mal veya hizmet bedeli olarak tahsil edilen tutardan düşülerek hizmet sağlayıcı veya elektronik ticaret hizmet sağlayıcıya ödenmesi etkilemeyecektir.

### **Katma değer vergisi ve konaklama vergisi tevkifat matrahına dahil edilmeyecektir.**

Aracı hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları tarafından elektronik ticaret ortamında faaliyette bulunan ve ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle vergi mükellefiyeti bulunmayanlara, vergiden muaf esnafa, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler ile 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerine yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyeti ne-

deniyle vergi mükellefiyeti bulunmakla birlikte mükelleflerin bu faaliyetleri ile ilgili olmayan zati giyim ve ev eşyası gibi satışlarına ilişkin ödemeler üzerinden de söz konusu tevkifat yapılmayacaktır.

### 3.2. Tevkifat Beyanı ve Bildirim Zorunluluğu

Aracı hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları, hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak ve 193 sayılı Kanunun 98 ve 119'uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlü kılınmıştır.

Bu kapsamda bir ay içinde yapılan ödemeler ve bu ödemeler üzerinden yapılan tevkifat tutarları, **muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde yer alan "tevkifata tabi ödemelere ait bildirim (ücret ve ücret sayılan ödemeler hariç)" tablosu** ile tevkifat yapılan toplam mükellef sayısı, toplam tevkifat matrahı ve yapılan toplam tevkifat tutarı bilgisini içerecek şekilde beyan edilecektir.

Tevkifat yapılan her bir mükellefe ilişkin bilgiler, Gelir İdaresi Başkanlığının Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) üzerinden yayımlanan veri format ve standardı ile bu Sistem üzerinden aylık olarak ilgili muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirilecektir.

### 4. TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN MAHSUBU VE İADESİ

Tevkif edilen vergiler, elektronik ticaret hizmet sağlayıcı ve hizmet sağlayıcı mükellef tarafından geçici vergi ve yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Ayrıca varsa

yıllık beyannamelerde mahsup edilemeyen tutarlar, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeler kapsamında iadeye konu edilebilecektir.

Ticari kazanç yönünden gelirin elde edilmesi tahakkuk ve dönemselik esasına bağlı olduğundan elde edilen mal ve hizmet gelirlerinin kazanca dahil edilmesi gereken dönemler ile tevkifat dönemleri arasında farklılıklar oluşması halinde söz konusu tevkifatların kazanca dahil edildiği geçici ve yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde mahsup edilmesi gerekmektedir.

İlgili geçici vergi döneminde mahsuba konu edilemeyen tevkifat tutarlarının, aynı yıl içerisinde izleyen geçici vergi dönemlerinde mahsup edilmesi mümkündür.

Aracı hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları tarafından, **aynı vergilendirme dönemi içinde**, tevkif edilen verginin vergi dairesine beyan edilmesinden önce ürünün ve bedelinin iade edilmiş olması durumunda aracı hizmet sağlayıcıları ile elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının kayıtlarında gerekli düzeltme işlemi yapılması mümkündür. Böyle bir durumda beyan yapılmayacaktır.

Aracı hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları tarafından, tevkif edilen vergi, **vergi dairesine beyan edildikten sonra ürünün ve bedelin iade edilmesi durumunda ise** aracı hizmet sağlayıcıları ile elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının kayıtlarında ve muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde düzeltme yapılmayacaktır. Bu durumda tevkif edilen verginin iadesi hizmet sağlayıcı ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcı mükellef tarafından verilen yıllık gelir/kurumlar vergisi ya da geçici vergi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

## SONUÇ

7524 sayılı Kanun ve devamındaki düzenlemelerle elektronik ticarete tevkifat uygulamasına açıklık getirilmiş, %1 gibi makul oranlar ile sektörel yük azaltılmıştır. Bununla birlikte, iadelerin kolaylaştırılması ve idari yükün azaltılması, sistemin başarısını belirleyecek başlıca unsurlar arasında yer almaktadır. Ayrıca, stopaj oranının yüksek olması halinde, stopaja konu satışlardaki ürünlerin fiyatlarının bu oran doğrultusunda artabileceği unutulmamalıdır. Oranın makul seviyelerde tutulması; enflasyon artışını sınırlandırmış, aynı zamanda tüketicilerin yüksek fiyatlarla karşılaşmasını da engellemiştir.

Elektronik ticarete tevkifat oranının gelecek dönemlerde her zaman değişebileceğini ve Cumhurbaşkanı'nın bu konuda yetkisinin olduğu da hatırlatmak isterim.





# YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI VE BİR ÖRNEK YARDIMIYLA KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

## GİRİŞ

Fiyatlar genel seviyesindeki yükselme olarak tanımlanan enflasyonun, ülke ekonomilerinde yaşam üzerine doğrudan etkisi bulunmaktadır. Ülke ekonomilerinin önemli bir kesimini oluşturan şirketleri de etkileyen enflasyonun, söz konusu etkisi şirketlerin finansal tablolarına da yansımaktadır. Söz konusu yansımaların doğal sonucu olarak, vergi matrahlarındaki değişim ülke ekonomisindeki vergi gelirleri üzerinde de tesir etmektedir. Finansal tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin bedellerinin enflasyon oranında artırılması suretiyle bu kıymetlerdeki göreceli değer artışlarının raporlanması ise Vergi Usul Kanununda yer alan enflasyon düzeltmesi ile gerçekleştirilmektedir.

Bu çalışmamızda, yıllara sari inşaat işlerine ilişkin hesapların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasının vergisel olarak nasıl bir etki yaratacağı değerlendirilmiştir.



## 1. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNE AIT MALİYET VE HAKEDİŞ HESAPLARINDA ENFLASYON DÜZELTMESİ

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinin üçüncü paragrafında yer almaktadır. Ayrıca 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, 176 Sıra No.lu VUK Sirküleri, ayrıca 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de söz konusu işlere ilişkin hesapların düzeltilmesinde kullanılacak hesaplara ait açıklamalar bulunmaktadır.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ilişkin olarak bilançolarda yer alan 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri ile 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesaplarında takip edilen tutarlar, yasal deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Şu kadar ki; bu hesaplara ilişkin mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.

Kanun hükmüne göre, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakediş hesaplarındaki tutarlara ait enflasyon düzeltmesi fark tutarları, "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "697 Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na

kaydedilecek. Bu hesabın bakiyesi ise duruma göre 178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılacaktır. İşin bitiminde ise ilgili işe ait maliyet ve hakediş tutarları ile birlikte 178 veya 358 hesapta yer alan tutarlar da dönem kâr/zarar hesabına intikal ettirilecektir. Dolayısıyla, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ait enflasyon düzeltmesi farkları oluştukları vergilendirme dönemine ait kar veya zararın tespiti dikkate alınmayacaktır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, Tekdüzen Hesap Planında "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sari inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltmesinden ortaya çıkan farklar, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda izlenir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılır.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakediş tutarları ile ilgili olarak 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltme sonucu oluşan düzeltme farkları işin bitiminde (2023 hesap dönemi sonundan önce başlayan işlerde) mali kâr/zarar tutarının

tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bir başka ifade ile 2023 hesap dönemi sonuna kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazanç ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edilecek ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarı beyan edilecektir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre söz konusu işlerle ilgili maliyetler, yansıtma hesapları yoluyla 170-177 numaralı hesaplara intikal ettirilecek, düzeltmeye esas tarih olarak da ilgili maliyet hesaplarına kayıt tarihi esas alınacaktır.

Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları gibi yıllara sâri inşaat işi ile ilgili değerler de 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında belirtilen düzeltmeye esas tarihler baz alınmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulacak; söz konusu hesapların, yıllara sâri inşaat ve onarma işi ile ilgili olan kısımlarının 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla hesaplanan enflasyon düzeltme farkları da "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilecektir.

Yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile ilgili olmayan ilk maddede malzeme/yarı mamul/mamul/diğer stokların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilmemesi; ancak söz konusu kıymetlerin inşaat maliyetlerine aktarılması halinde, bu tarih itibarıyla düzeltme sonucu oluşan farkların, "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetlerinin düzeltilmesi sırasında söz konusu kıymetler, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen ikti-

sadi kıymetler arasında yer almadıkları için, bünyelerinde reel olmayan finansman maliyeti ihtiva etseler bile ayrıştırma yapılmaksızın düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.

Yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen kıymetler parasal kıymet olarak kabul edildiğinden; yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

Yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının kalan bakiyelerinin takip edildiği "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda yer alan bakiyeler, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.



## 2. DÜZELTMELERDE KULLANILACAK HESAPLAR VE İŞLEYİŞLERİ

12 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planında enflasyon düzeltmesi muhasebesine ilişkin hesap kodları, adları ve açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltme farkları için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

- ▶ 178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
- ▶ 358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
- ▶ 697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Düzenlemede sözü edilen hesapların işleyişine ilişkin aşağıdaki bilgilere yer verilmiştir,

### 178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

*Bu hesap, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanının aktararak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.*

#### İşleyişi:

*"697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılır.*

### 358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

*Bu hesap, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacak kalanının aktararak proje bazın-*

da açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

#### İşleyişi:

"697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın alacak kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan **"648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına aktarılır.**

#### 697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

#### İşleyişi:

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan artışlar 17 nci gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesabın alacağına kaydedilir.

Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35 inci gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesabın borcuna kaydedilir.

Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" na devredilerek kapatılır.

İnşaat ve onarım işlerinde birden fazla proje olması durumunda bu

hesapta her bir proje için bir tali hesap açılarak farklar projeler itibarıyla izlenir.

### 3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNE AİT HESAPLARIN VERGİSEL ETKİSİ

Vergi kanunlarımızın amir hükümlerine göre yıllara yaygın inşaat işine ilişkin kar/zarar için bitirildiği yılın kazancı sayılmakta olup, maliyet ve hakedişler için bittiği yıla kadar bilançoda aktif ve pasif hesaplarda izlenmektedir.

Diğer bir deyişle işin bitimine kadar kar veya zarar oluşmamakta ve vergiye tabi kazanç için bittiği yılın beyannamesinde vergi matrahına tabi kazancın tespitinde dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, **"Enflasyon Düzeltme Hesabı"** yerine **"Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"**na kaydedilecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, Tekdüzen Hesap Planında "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltmesinden ortaya çıkan farklar, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda düzeltilecektir. **Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılacaktır.**

2023 yıl sonu oluşan düzeltme farkları gelir ve gider hesaplarına yansıtılıp kapatılması durumunda beyanname üzerinde gider ve maliyetler

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) olarak gösterilirken, gelirler ise indirim olarak gösterilmek suretiyle kapatılması gerekecektir. Her iki durumda da yıllara yaygın inşaat projesine ilişkin kâr veya zarar değişmeyecektir.

2024 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında da aynı şekilde hareket edilmesi gerekecektir.



#### 4. KONUNUN BİR ÖRNEK YARDIMIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Mükellef ABC A.Ş. yıllara sari inşaat işi kapsamında bir kamu kurumunun ek hizmet binasının yapılması işini üstlenmiştir. 2023 hesap döneminde bahsi geçen iş kapsamında 500.000 TL harcamada bulunmuş, ayrıca söz konusu yıllara sari inşaat işi kapsamında 900.000 TL tutarında da hakediş faturası düzenlenmiştir. Söz konusu işe ilişkin geçici kabul tutanağı 15 Aralık 2024 tarihinde düzenlenmiştir.

Mükellef ABC A.Ş.'nin 2023 yılı sonunda yapmış olduğu enflasyon düzeltmesi işlemleri neticesinde 170 Hak Ediş Maliyetleri hesabının bakiyesi 750.000 TL, 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakedişleri hesabının bakiyesi ise 1.200.000 TL olmuştur. Bu çerçevede 2023 yılında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki çerçevede olacaktır.

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Maliyeti	250.000 TL
697 Yıl Yay. İnş. Enf. Muhasebesi Hesabı	250.000 TL
697 Yıl Yay. İnş. Enf. Muhasebesi Hesabı	300.000 TL
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakedişleri	300.000 TL

Bu kayıtlar sonucunda 697 Yıl Yay. İnş. Enf. Muhasebesi Hesabı 50.000 TL borç bakiyesi verecek olup, söz konusu bakiyenin 2023 yılı sonunda 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabına devredilmesi gerekecektir. Bu çerçevede 2023 yılı sonunda aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekecektir.

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı	50.000 TL
697 Yıl Yay. İnş. Enf. Muhasebesi Hesabı	50.000 TL

Mükellef ABC A.Ş. bahsi geçen iş kapsamında 2024 yılında 1.000.000 TL harcamada bulunmuş, ayrıca ilgili yılda söz konusu yıllara sari inşaat işi kapsamında 1.500.000 TL tutarında da hakediş faturası düzenlenmiştir. 2024 yılı içerisinde yapılan enflasyon düzeltme işlemleri neticesinde 170 Hak Ediş Maliyetleri hesabının bakiyesi 300.000 TL, 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakedişleri hesabının bakiyesi ise 500.000 TL artmıştır. Bu çerçevede 2024 yılında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Maliyeti	300.000 TL
697 Yıl Yay. İnş. Enf. Muhasebesi Hesabı	300.000 TL
697 Yıl Yay. İnş. Enf. Muhasebesi Hesabı	500.000 TL
350 Yıllara Sari Hak Ediş Hesabı	500.000 TL

Bu çerçevede 2024 yıl içerisinde yapılan enflasyon düzeltme işlemleri neticesinde 697 Yıl Yay. İnş. Enf. Muhasebesi Hesabının borcunda yer alan 200.000 TL'nin 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabına kaydedilmesi gerekecektir. Bu çerçevede aşağıdaki kaydın yapılması gerekecektir.

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı	200.000 TL
697 Yıl Yay. İnş. Enf. Muhasebesi Hesabı	200.000 TL

Bu işlemler neticesinde 2024 yılı sonu itibarıyla 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Maliyeti he-



sabının bakiyesi 2.050.000 TL, 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakedişleri hesabının bakiyesi ise 3.200.000 TL olacaktır. Bu çerçevede geçici kabul tutanağı 2024 yılı sonu itibarıyla düzenlenmiş olduğundan, 170 nolu hesabın, 178 nolu hesabın ve 350 nolu hesabın bakiyesinin gelir tablosu hesaplarına intikal ettirilmesi gerekcek olup, bu çerçevede aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması gerekir.

suretiyle vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaması gerekecektir. 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Hesabının 2023 yılı düzeltmesinden kaynaklı enflasyon farkı tutarı olan 300.000 TL'nin de beyanname üzerinde Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler satırında indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede yıllara sari inşaat işleri dolayısıyla yapılacak enflasyon düzeltmesi işleminin vergi

622 Satılan Hizmet Maliyeti	2.050.000 TL
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Maliyeti	2.050.000 TL
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	3.200.000 TL
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	3.200.000 TL
658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları	250.000 TL
178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı	250.000 TL

2023 yılına ait enflasyon düzeltmesine ait tutarların Kurumlar Vergisi beyanamesi üzerinde Kanunen kabul edilmeyen gider ve Zarar Olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler satırında beyan edilmek suretiyle vergi matrahının hesabında dikkate alınmaması gerekeceği tabidir. Bu çerçevede 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti Hesabına ilişkin enflasyon düzeltmesi farkı tutarı olan 250.000 TL ve 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabının 2023 yıl sonu bakiyesi olan 50.000 TL'nin Kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak

matrahını etkisi olmayacaktır. Aynı şekilde verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları gibi yıllara sari inşaat işi ile ilgili değerlerin de bulunması durumunda söz konusu hesapların da enflasyon düzeltmesi işlemine tabi tutulması neticesinde oluşan enflasyon düzeltme farkları için de aynı çerçevede hareket edilmesi gerekecektir. Yukarıda yer alan örnek hesaplamadan da görüleceği üzere yıllara sari inşaat işleri dolayısıyla yapılacak enflasyon düzeltmesi işleminin vergi matrahına olumlu veya olumsuz bir etkisi bulunmamaktadır.

## SONUÇ

Enflasyon düzeltmesi uygulaması işletmelerin finansal ve mali yapıları, özellikle bilançoları üzerinde önemli etki yaratmaktadır. Çalışmamızda yıllara sari inşaat işlerine ilişkin hesapların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması neticesinde söz konusu hesaplamaların işletme bilançoları üzerinde etkileri ve bunun sonucunda ortaya çıkacak kâr/zarar ve ödenmesi gereken vergi miktarları üzerine bir inceleme yapılmıştır.

Netice olarak yıllara sari inşaat işlerine ilişkin muhasebe hesaplarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması neticesinde düzeltme farklarının müsbet veya menfi olarak vergi matrahını etkilemediği sonucuna varılmıştır.





# TAHSİLAT VE ÖDEMELERİN TEVSİKİ İLE BELGE DÜZENLEME/ALMA YÜKÜMLÜLÜKLERİNE İLİŞKİN GÜNCEL CEZA UYGULAMALARI

## GİRİŞ

459 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Tebliğine göre, tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar (Banka, Ödeme ve Elektronik Para Kuruluşları, PTT A.Ş) kanalıyla yapılması ve bu tahsilat ile ödemelerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunlu bulunmaktadır.

02.08.2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun mükerrer 257/1-2. maddesinde yer alan "Mükelleflere" ibaresinden sonra gelmek üzere "**ve mükellef olmayanlara,**" ibaresi eklenmek suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığına, tevsik zorunluluğunun kapsamına mükellef olmayanları da dahil etme yetkisi verilmiştir.

Akabinde, sözü edilen yetki, 18.10.2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "572 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği" ile kullanılmış ve **mükellef olmayanlar da tevsik zorunluluğu kapsamına alınmıştır.**

30.11.2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "**575 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**" ile, **tahsilat ve ödemelerin banka ve finans kurumları aracılığıyla yapılması zorunlu olunan tevsik sınırı, 7.000 TL'den 30.000 TL'ye yükseltilmiştir.**

## 1. TEVSİK ZORUNLULUĞU KAPSAMINDA OLANLAR

Vergi Usul Kanununa göre;

- ▶ Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlar,
- ▶ Serbest Meslek Erbabı,
- ▶ Kazançları Basit Usulde Tespit Edilenler,
- ▶ Defter Tutan Çiftçiler,
- ▶ Vergiden Muaf Esnaf,lar,
- ▶ Mükellef Olmayanlar (Nihai Tüketiciler Dahil)

tevsik zorunluluğu kapsamındadır.

## 2. ARACI FİNANSAL KURUMLAR

Tahsilat ve ödemelere aracılık eden;

- ▶ Bankalar,
- ▶ 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları,
- ▶ Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi

aracı finansal kurumlardır.



## 3. TEVSİK ZORUNLULUĞUNUN KAPSAMI VE TUTARI

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların yapacakları, 30.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.

Bu kapsamda;

- ▶ Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin,

30.000 TL'yi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

### 3.1. Mükellef Olmayanların Tevsik Zorunluluğu

Mükellef olmayanlar da tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan yapacakları alımlarına ilişkin 30.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapacaklardır. Örneğin, kamu kurumunda memur olarak çalışan (A) evinde kullanmak

üzere, beyaz eşya perakende ticareti ile uğraşan (B) Ltd. Şti.'den 35.000 TL tutarında bir televizyon satın almıştır. Söz konusu televizyonun tutarı 30.000 TL'lik haddi aştığından bu işleme ait tahsilat ve ödemenin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir. Söz konusu tahsilat ve ödemede tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda memur (A) ve (B) Ltd. Şti.'ye ayrı ayrı ceza kesecektir.

### 3.2. Banka Hesabı veya Kredi Kartı Bulunmayanların Tevsik Zorunluluğu

Tevsik zorunluluğu kapsamındaki ödemelerin tahsilatı yapanın hesabına, bizzat aracı finansal kurumların şubelerine gidilmek ve işleme ait açıklamalara da yer verilmek suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda, tevsik zorunluluğuna uyulmuş sayılacaktır.

**Örnek 1:** Herhangi bir banka hesabı veya kredi kartı bulunmayan (C), mobilya perakende ticareti ile uğraşan (D) Ltd. Şti.'den 44.000 TL tutarında bir masa satın almıştır. (C) söz konusu ödemeyi gerçekleştirmek için (D) Ltd. Şti.'nin hesabının bulunduğu bankanın bir şubesine gitmiş, işleme ait açıklamalara yer vermek ve karşılığında banka dekontu almak suretiyle ödemeyi yerine getirmiştir. Bu durumda tevsik zorunluluğuna uyulmuş sayılacak ve (C) ile (D) Ltd. Şti.'ye ceza uygulanmayacaktır.

**Örnek 2:** Herhangi bir banka hesabı veya kredi kartı bulunmayan (E), cep telefonu perakende ticareti ile uğraşan (F)'den 50.000 TL tutarında bir cep telefonu satın almıştır. (E) söz konusu cep telefonunun bedelini işlem anında nakit olarak (F)'ye ödemiştir. (F) ise söz konusu tutarı banka şubesine giderek kendi hesabına yatırmıştır. Bu durumda tevsik zorunluluğuna uyulmamış olacak ve (E) ile (F)'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

## 4. TEVSİK ZORUNLULUĞU KAPSAMINDA BELGE DÜZENİ

Aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunlu bulunan tahsilat ve ödemelerde aracı kurumlarca düzenlenen;

- ▶ Dekont,
- ▶ Hesap bildirim cetveli,
- ▶ Alındı belgesi vb.

belgeler tahsilat veya ödemenin tevsiki sayılacaktır. Tevsik zorunluluğu kapsamında yapılan işlemler için aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler, yapılan işlemi değil o işleme ilişkin tahsilat veya ödemeyi tevsik etmektedir.

## 5. İŞLETME ORTAK VE PERSONELİNE YAPILAN ÖDEMELERDE TEVSİK ZORUNLULUĞU

Personel sayısı ile sınırlı olmaksızın personele ilgili ayda yapılan ücret, tazminat, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her türlü ödemenin kanuni kesintiler düşüldükten sonra kalan net tutarının 30.000 TL'yi aşması halinde söz konusu ödemelerin aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması ve ödemelerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. 9 işletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin 30.000 TL'yi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

## 6. AYNI GÜNDE AYNI KİŞİ VEYA KURUMLARLA YAPILAN İŞLEMLER

Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının 30.000 TL'yi aşması durumunda, iş-

lemlerin her biri işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemten itibaren işleme konu tahsilat ve ödemelerin de aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunludur.

Örneğin, tevsik zorunluluğu kapsamında olan (G) A.Ş., aynı gün içerisinde (H) Ltd. Şti.'den sırasıyla 10.000 TL, 18.000 TL, 4.000 TL ve 5.000 TL tutarında ayrı ayrı mal alımları gerçekleştirmiştir. Tevsik zorunluluğu kapsamında olan (G) A.Ş.'nin (H) Ltd. Şti.'den aynı günde yaptığı mal alımları toplamı 4.000 TL'lik alımla 30.000 TL'lik haddi aştığından, son iki işleme (4.000 TL ve 5.000 TL) ait tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması gerekmektedir.

Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda (G) A.Ş. ile (H) Ltd. Şti.'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

## 7. KISIM KISIM YAPILAN TAHSİLAT VE ÖDEMELER

Tahsilat ve ödemeye konu işlem tutarının tevsik zorunluluğu kapsamında 30.000 TL'yi aşması halinde, bedelin farklı tarihlerde kısım kısım ödenmesinde işlemin toplam tutarı dikkate alınacak ve her bir tahsilat ve ödeme, tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar aracılığıyla gerçekleştirilecektir.

Örneğin, serbest meslek erbabı (I), (i) A.Ş.'ye bir yıl süreyle vereceği hizmet karşılığında 300.000 TL alacaktır. Aralarındaki anlaşma gereği (i) A.Ş., hizmet bedelini 25.000 TL'lik taksitler halinde ödeyecektir. Bu durumda serbest meslek makbuzunun, taksitlerin ödendiği tarihlerde 25.000 TL üzerinden düzenlenmesi tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmayacak sözleşmenin toplam tutarı belirlenen haddi aştığından kısım kısım yapılan her bir tahsilat ve ödeme de aracı

finansal kurumlar aracılığıyla tevsik edilecektir.

Söz konusu tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna uyulmaması durumunda serbest meslek erbabı (I) ile (I) A.Ş.'ye ayrı ayrı ceza uygulanacaktır.

## 8. KAPSAMDA OLMAYAN TAHSİLAT VE ÖDEMELER

- ▶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlara ait döner sermaye işletmelerinin işlemlerine konu tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanan sermaye piyasası aracı kurumlarında yapılan işlemlere konu tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararda tanımlanan yetkili döviz müesseselerinin yapacakları döviz alım satım işlemlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ Tapu sicil müdürlüklerinde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ Noterlerde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ 5018 sayılı Kanunda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ 6362 sayılı Kanun uyarınca ku-

ruhan Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan Kıymetli Madenler Piyasasında işlem yapma yetkisi verilenlerin, faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin,

- ▶ Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından; 11/3/2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulmuş olan toptancı hallerinde faaliyet gösteren tüccar, üretici, üretici örgütleri ve komisyonculara yapılan sebze ve meyve, et ve et ürünleri, süt ve süt ürünleri, su ve su ürünleri, bal ve yumurta gibi diğer gıda maddeleri, kesme çiçek ve süs bitkileri satışları ile söz konusu yerler dışında yapılmakla birlikte anılan Kanunun 4 üncü maddesi kapsamında bildirim tabi tutulmuş satışlara ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere ait ürünlerin, 18/5/2004 tarihli ve 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu kapsamında kurulan ticaret borsalarına mezkur Kanunun 46 ncı maddesinde belirtilen süreler dahilinde tescil ettirilerek gerçekleştirilen satışlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- ▶ Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların (mükellef olmayanlar hariç olmak üzere) yabancılar ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerle yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin (Şu kadar ki, düzenlenecek faturalarda yabancıların ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerin pasaport numaralarının yazılması şart olup, bunun dışında pasaportların bir suretinin faturanın ekine konulmamasına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca tahsil edilen tutarların tahsilatı takip eden ilk iş

günü sonuna kadar aracı finansal kurumlara yatırılması zorunluluğu aranmayacaktır).

## 9. FATURA/BELGE DÜZENLENMEMESİ VEYA ALINMAMASI DURUMUNDA CEZA UYGULAMASI

Vergi Usul Kanununun 353/1'inci maddesine elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227, 231 ve 234'üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için bir takvim yılı içinde ilk tespit 14.000 TL Türk lirasından, sonraki tespitlerde Kanuna bağlı aşağıda yer alan 2 sayılı cetvelde yer alan tutarlardan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmektedir.

2 Sayılı Cetvel	
1. Tespit	14.000
2. Tespit	28.000
3. Tespit	43.000
4. Tespit	57.000
5. Tespit	70.000
6. ve Sonraki Tespitler	140.000

Özel usulsüzlük cezasına tabi fillerin, belgeleri almak zorunda olanlar tarafından, idarenin bilgisine girmeden önce belgenin düzenlenmesi gereken süreyi takip eden beş iş günü içerisinde idareye bildirilmesi durumunda, alıcı adına özel usulsüzlük cezası kesilmemekte, belgeleri düzenlemek zorunda olanlar adına özel usulsüzlük cezası üç kat olarak uygulanmaktadır.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yurkarda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 14.000.000 Türk lirasını geçememektedir.

Aynı takvim yılı içerisinde mükellef adına ikinci kez fatura düzenleme nedeniyle tespit yapıldığında, Kanuna bağlı (2) sayılı cetvelde yer alan 26.000 TL'nin 3 katı olan 84.000 TL'den az olmamak üzere faturaya yazılması gereken meblağın %10'u olarak hesaplanan tutarın 3 katı tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Fatura almak zorunda olan alıcı durumu 5 iş günü içerisinde vergi dairesine bildirirse alıcı adına özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Fatura yerine, Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan belgelerin düzenlenmesi durumunda cezalar 2 kat artırımlı uygulanacaktır. Ayrıca fatura düzenleme ve alma yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi durumunda hem satıcıya hem de alıcıya ayrı ayrı cezalar uygulanacaktır.

ÖKC fişi düzenlememe yönünden ilk tespit olması durumunda, mükellef adına düzenlenmeyen fatura adedi kadar 14.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. ÖKC fişi düzenlememe yönünden sonraki tespitlerde ise Kanun'a eklene 2 sayılı cetvelde yer alan tutarlarda (2.tespitte 28.000 TL, 3. tespitte 43.000 TL, ...) özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 1.400.000 TL'yi, bir

takvim yılı içinde ise 14.000.000 TL'yi geçemeyecektir.

232'nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara her bir belge için 7.000 TL Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı için 70.000 TL Türk lirasını geçememektedir.

Bu kapsamdaki kişiler tarafından, idarenin bilgisine girmeden önce belgenin düzenlenmesi gereken tarihi takip eden beş iş günü içerisinde belgenin düzenlenmediğinin idareye bildirilmesi durumunda, bunlar adına özel usulsüzlük cezası kesilmemektedir.



## 10. CEZA UYGULANMASI DURUMUNDA MÜKELLEFİN HAKLARI

Tevsik yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeni ile adına özel usulsüzlük cezası kesilen mükellefler veya vergi sorumluları, Vergi Usul Kanununda yer alan cezalarda indirim ve uzlaşma hükümlerinden yararlanabilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu, özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir. 2024 yılı için 23.000 Türk lirasını aşmayan özel usulsüzlük cezaları için söz konusu indirim oranı yüzde yetmiş beş (%75) olarak uygulanacaktır.

Uzlaşma, mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan vergi idaresi ile anlaşmak amacıyla başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Bu kapsamda, 1/1/2024 tarihinden itibaren 23.000 Türk lirasını aşan özel usulsüzlük cezaları için uzlaşma hükümlerinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinin, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir.

## 11. KONUYA İLİŞKİN AÇIKLAYICI ÖRNEKLER

**Örnek 1:** Özel bir şirkette ücretli olarak çalışan (J) evinde kullanmak üzere, beyaz eşya perakende ticareti ile uğraşan, 2024 yılında ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan (K) LTD. ŞTİ.'den 1/12/2024 tarihinde 40.000 TL tutarında bir buzdolabı satın almıştır. Söz konusu buzdolabının tutarı 30.000 TL'lik haddi aşmasına rağmen 40.000 TL'lik tutardan ödenmiştir.

Elden ödeme yapılması nedeniyle tevsik zorunluluğuna uyulmadığı için ticari kazanç yönünden mükellefiyeti olan (K)'ye ve mükellefiyeti bulunmayan (J)'ye ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bu durumda (J)'ye, elden ödediği 40.000 TL'nin %10'u oranında hesaplanan (40.000 TL X 0,10) 4.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin belirlenen asgari ceza tutarı olan 5.000 TL'nin altında kaldığı için 5.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

(K) LTD. ŞTİ.'ye ise, elden tahsil edilen tutarın %10'u oranında hesaplanan (40.000 TL X 0,10) 4.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin bilanço defteri tutarları için belirlenen asgari ceza tutarı olan 20.000 TL'nin altında kaldığından 20.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

**Örnek 2:** İşletme hesabı esasına göre defter tutan ve perakende kuruyemiş satışı yapan (L), tedarikçi olan ve bilanço esasına göre defter tutan (M) A.Ş.'den 3/12/2024 tarihinde 120.000 TL tutarında kuruyemiş satın almıştır.

Söz konusu kuruyemiş alım tutarı, 30.000 TL'lik haddi aşmasına rağmen 120.000 TL elden ödenmiştir.

Bu durumda (L)'ye, elden ödediği 120.000 TL'nin %10'u oranında hesaplanan (120.000 TL X 0,10) 12.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin işletme defteri tutarları için belirlenen asgari ceza tutarı olan 10.000 TL'nin üzerinde olduğundan 12.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

(M) A.Ş.'ye ise, elden tahsil edilen tutarın %10'u oranında hesaplanan (120.000 TL X 0,10) 12.000 TL ceza tutarı, 2024 yılına ilişkin bilanço esasına göre defter tutarları için belirlenen asgari ceza tutarı olan 20.000 TL'nin altında kaldığından 20.000 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

## SONUÇ

Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayı, belli kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi ve böylece kayıt dışılığı önlemek amacıyla, tahsilat ve ödemelerin finansal kurumlar aracılığıyla yapılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

7524 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun "Yetki" başlıklı mükerrer 257'nci maddesinde yapılan değişikliklerle, mükellef olmayanlara da tahsilat ve ödemelerini banka ve benzeri finans kurumları üzerinden yapma zorunluluğu getirilmesine yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bu kapsamda, 18/10/2024 tarihinde yürürlüğe giren 459 Sıra No.lu Vergi Usul

Kanunu Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 572 Sıra No.lu Tebliğ ile nihai tüketiciler dahil mükellef olmayanlar da tevsik zorunluluğu kapsamına alınmış olup daha sonra da 30/11/2024 tarihinde yürürlüğe giren 459 Sıra No.lu Vergi

Usul Kanunu Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 575 Sıra No.lu Tebliğ ile 7.000 TL olan tevsik zorunluluğu sınırı 30.000 TL'ye çıkarılmıştır. Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların yapacakları, 30.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.





# ÇALIŞANLARA YEMEK VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERİN GELİR VERGİSİ STOPAJI VE SGK PRİMİ KARŞISINDAKİ GÜNCEL DURUMU

## GİRİŞ

Çalışanlara yemek yardımı yasal bir zorunluluk olmayıp, iş verimliliği ve iş memnuniyeti üzerinde doğrudan etkili olduğu için işverenlerin çalışanlarına sağladığı ekonomik ve sosyal bir haktır. Bu nedenle işverenler iş gücünün verimliliğini artırmak, çalışanların motivasyonunu yükseltmek ve daha sağlıklı bir çalışma ortamı için çalışanlarının mesai saatleri dahilindeki yemek ihtiyaçlarını gidermektedirler.

Bu yardım nakden verilmesi, yemek kartı/çeki verilmesi ya da iş yerinde yemek hizmeti sunulması gibi farklı şekillerde sunulabilmektedir. Yemek yardımı, vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı çerçevesinde düzenlemelerle, sınırlı olarak teşvik edilen bir uygulamadır. Dolayısıyla işverenler açısından bir maliyet unsuru olan yemek yardımının belli ölçülerde istisna tutuluyor olması nedeniyle önemli bir planlama konusudur.

Bu çalışmamızda, işverenlerce sağlanan yemek desteklerinin gelir vergisi ve sosyal güvenlik mevzuatı karşısındaki durumlarına ilişkin değerlendirmelerimize yer vereceğiz.



## 1. GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUM

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 61. Maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Maddenin ikinci fıkrasında ise ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunda (md. 94) tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış olup, hizmet erbabına işverenler tarafından ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), gelir vergisi tarifesine göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Ücretlerde istisnaların düzenlendiği GVK'nın 23/1-8 maddesinde; hizmet erbabına işverenlerce yemek verilme suretiyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, 7420 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle değişen hüküm ile de işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılı için) 240

Türk Lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamına alınmıştır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir.

### 1.1. İşyerinde veya Müştemilatında Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

En yaygın yöntemlerden biri olan, işverenlerce çalışanlara işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi uygulamasında işveren, işyerinin mutfağında hazırlayarak ya da bir yemek şirketinden temin ederek çalışanlarının mesai saatleri dahilindeki yemek ihtiyacının karşılanmasını sağlamaktadır.

İşyerinde veya müştemilatında yemek verilme suretiyle sağlanan menfaatler Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesi kapsamında herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın istisna olup, gelir vergisine tabi değildir. Yemeğin, hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden temin edilerek işyerinde veya müştemilatında çalışanlara sunulması ile sağlanan menfaatler de herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden müstesnadır. İşverenler de işyerinde veya müştemilatında çalışanlarına yemek vermek suretiyle sağladığı menfaatlerin tamamını kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alabilmektedirler.



## 1.2. Çalışanlara Yemek Kartı/Çeki Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

Yemek kartları veya çekleri, çalışanların yemek hizmeti sunan restoran ve diğer yerlerde yemek ihtiyaçlarını karşılamalarına imkan sağlayarak çalışanlara yemek çeşidi yönünden birçok alternatif sunmaktadır.

322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde konu hakkında açıklamalar yapılmış olup, işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmediği ve yemek hizmetinin, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapılmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılı için) 240 Türk Lirasını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile bu amaçla sağlanan menfaatler Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesi gereği ücret olarak vergilendirilecektir. Dolayısıyla yemek kartı ve/veya yemek çeki şeklinde yemek yardımının çalışana sağlanması durumunda vergiden istisna edilecek tutar 2025 yılı için 240 TL olup, bu tutarın üzerinde yapılan ödemelerin net ücret olarak değerlendirilerek brüte iblağ edilip, vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Aynı şekilde işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyip yemek hizmeti veren işletmelerde bu hizmetin sağlandığı durumlarda da, bu işletmelere yapılan ödemelerin her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılı için 240 Türk Lirasını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu tutar KDV hariç olup bu tutara ilişkin KDV'nin işverence indirim KDV olarak dikkate alınması mümkündür. Dolayısıyla, bu suretle sunulan yemek bedeli ödemelerinde çalışan bir güne ilişkin yemek tutarı 240 TL + KDV olarak dikkate alınabilir.

## 1.3. İşverenler Tarafından Çalışanlara Yemek Bedelinin Nakit Olarak Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

İşverenler, yemek yardımını doğrudan çalışanlarına nakit olarak ta verebilmektedirler. 7420 sayılı Kanunla 1/12/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/1-8 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, işverenler tarafından hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.

322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- ▶ İşverenler tarafından işyerinde veya müstemilatında yemek verilmemesi,
- ▶ Günlük yemek bedelinin 329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılı için 240 Türk Lirasını aşmaması,
- ▶ Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması

Gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238'inci maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinin, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın, tamamı-

nın ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir. İstisna kapsamındaki yemek bedeli ödemelerinin ise vergi matrahına dahil edilmeyeceği tabiidir.

Söz konusu tutar KDV dahil tutardır.

## 2. SGK PRİMİ KARŞISINDAKİ DURUM

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 97/7-(a) maddesinde yer alan "İşyerinde veya müstemilatında yemek verilmemesi şartıyla yemek bedeli adı altında sigortalılara veya sigortalılar için üçüncü kişilere yapılan her türlü ödemelerin, günlük asgari ücretin Kurum Yönetim Kurulunca belirlenen oranının fiilen çalışılan gün sayısı ile çarpılması sonucunda bulunacak tutarı" hükmü Danıştay 10. Dairesi'nin 08.05.2024 tarihli ve E.2023/170; K.2024/1853 sayılı Kararı ile, yemek yardımının aynı bir yardım olduğu, aynı yardım şeklindeki yemek yardımının işyerinde veya dışında verilmesinin aynı yardım niteliğini değiştirmeyeceği ve sadece yemek bedeli ödemelerinde kullanılabilecek olan yemek kartları ile sağlanan yemek yardımının tutarlarının aynı yardım kapsamında olması gerektiği belirtilerek, iptal edilmişti.

Söz konusu iptal kararı sonrasında 02.12.2024 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 97/7-(a) maddesinde değişiklik yapılarak, iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmediği durumlarda, sigortalıya yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatlerin nakit olarak ya da yemek hizmeti dışında farklı amaçlarla da kullanılabilecek yemek kartı, çeki veya kupon gibi araçlarla sağlandığı hallerde, günlük istisna tutarının Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Yönetim Kurulu tarafından belirleneceği açıklanmıştır.

Daha sonra Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü tarafından 31.12.2024 tarihli ve "Yemek Bedeli" konulu 2024/17 sayılı SGK Genelgesi yayımlanmıştır.

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Yönetim Kurulu tarafından alınan 05.12.2024 tarihli, 2024/509 sayılı Karar ile 01.01.2025 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yemek bedelinin prime esas kazançtan istisna edilecek günlük tutarı 158 Türk Lirası olarak belirlenmiştir.

Bu durumda, 01.01.2025 tarihinden itibaren (2025 yılı Ocak ayına ilişkin aylık prim ve hizmet belgesinden/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren) yemek bedeli adı altında yapılan ödemelerden prime esas kazançta dahil edilecek tutar;

- ▶ Günlük İstisna Tutarı: 158,00 TL
- ▶ Ay İçinde Fiilen Çalışılan Gün Sayısı x 158,00 TL (Günlük İstisna Tutarı): Aylık İstisna Tutarı Ödenen Yemek Bedeli - Aylık İstisna Tutarı: Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Yemek Bedeli

Formülüyle hesaplanacaktır.

Asgari Ücret Yönetmeliği'nin "İşveren Sorumluluğu" başlıklı 12. maddesinde yer alan "İşverenler tarafından, işçilere sağlanan sosyal yardımlar sebebiyle asgari ücretten herhangi bir indirim yapılamaz" hükmü gereğince yemek bedelinin asgari ücrete ilave olarak verilmesi gerekmektedir.

Buna göre brüt asgari ücretin (prime esas kazanç alt sınırı) içerisine yemek bedeli tutarı dahil edilmeyecektir.



## 2.1. İşyerinde veya Müştemilatında Yemek Verilmesi Halinde Uygulama

İşverenlerce işyerinde veya müştemilatında kendi imkanlarıyla yemek verilmesi suretiyle işverenler tarafından sigortalılara sağlanan bu menfaattan sigorta primine esas kazançta dahil edilmeyecektir.

Yemeğin işyerinde veya işyeri dışında yapıldığına bakılmaksızın, işverenlerin üçüncü şahıslarla anlaşarak yemek hizmetini kendi işyerinde veya müştemilatında sunması halinde, üçüncü şahıslara fatura karşılığı yapılan ödemeler de prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

## 2.2. Yemek Bedelinin Yemek Kartı/Çeki Verilmek Suretiyle Karşılanması Halinde Uygulama

Danıştay 10. Dairesi'nin E. 2023/170, K. 2024/1853 no.lu Kararı'nda; "Yemek yardımının aynı ya da nakdi olarak işveren yemek yardımını işçiye fiilen "yemek vermek" şeklinde sunması halinde, yemeğin işyeri ve müştemilatı içinde ya da dışında verilmesi fark etmeksizin yardımın "aynı yardım" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, işverenin söz konusu yemek bedelini 3. kişilere nakden ödemesinin de bu durumu değiştirmeyeceği, zira 3. kişilere yapılan ödemenin işçi tarafından başka amaçlarla kullanmasının mümkün olmadığı, bu nedenle işçinin işverene sunduğu emeğin karşılığı olan ücret ya da sair yan ödemeler kapsamında değerlendirilemeyeceği, aynı şekilde işverenin yemek yardımını işçiye yalnızca yemek bedelini ödeme için kullanılmak üzere "yemek kartı/çeki/kuponu gibi araçlarla ödemesi" halinde de, işçinin söz konusu ödeme aracını nakit ya da nakit yerine geçecek şekilde başka amaçlarla kullanmasının mümkün olmaması nedeniyle aynı yardımın

söz konusu olacağı, bununla birlikte işverenin yemek yardımını işçiye "nakit ya da yemek bedeli ödeme dışında da kullanılabilecek yemek kartı/çeki/kuponu gibi araçlarla ödemesi" halinde aynı yardımdan bahsedilemeyeceği ve bu halde yapılan nakdi ödemenin yalnızca davalı Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek kısmının prime esas kazançta tabi tutulmayacağı, bu tutarı aşan kısmının sigorta primine tabi olduğu sonucuna varılmaktadır." değerlendirilmesinde bulunulmuştur.

Danıştay 10. Dairesi'nin E. 2023/170, K. 2024/1853 no.lu Kararına paralel olarak, yemek kartı/çeki/kuponunun yemek bedeli ödemesi dışında nakit ya da nakit yerine geçecek şekilde başka amaçlarla kullanılma imkanı olmaması halinde, yemek kartı/çeki/kuponuna yüklenen tutar prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

Ancak yemek kartı/çeki/kuponunun yemek bedeli ödemesi dışında nakit ya da nakit yerine geçecek şekilde başka amaçlarla (market alışverişine açık olması durumu dahil) kullanılma imkanı olması halinde, günlük 158 TL'lik tutar prime esas kazançta tabi tutulmayacak ancak bu tutarı aşan kısım sigorta primine tabi olacaktır.



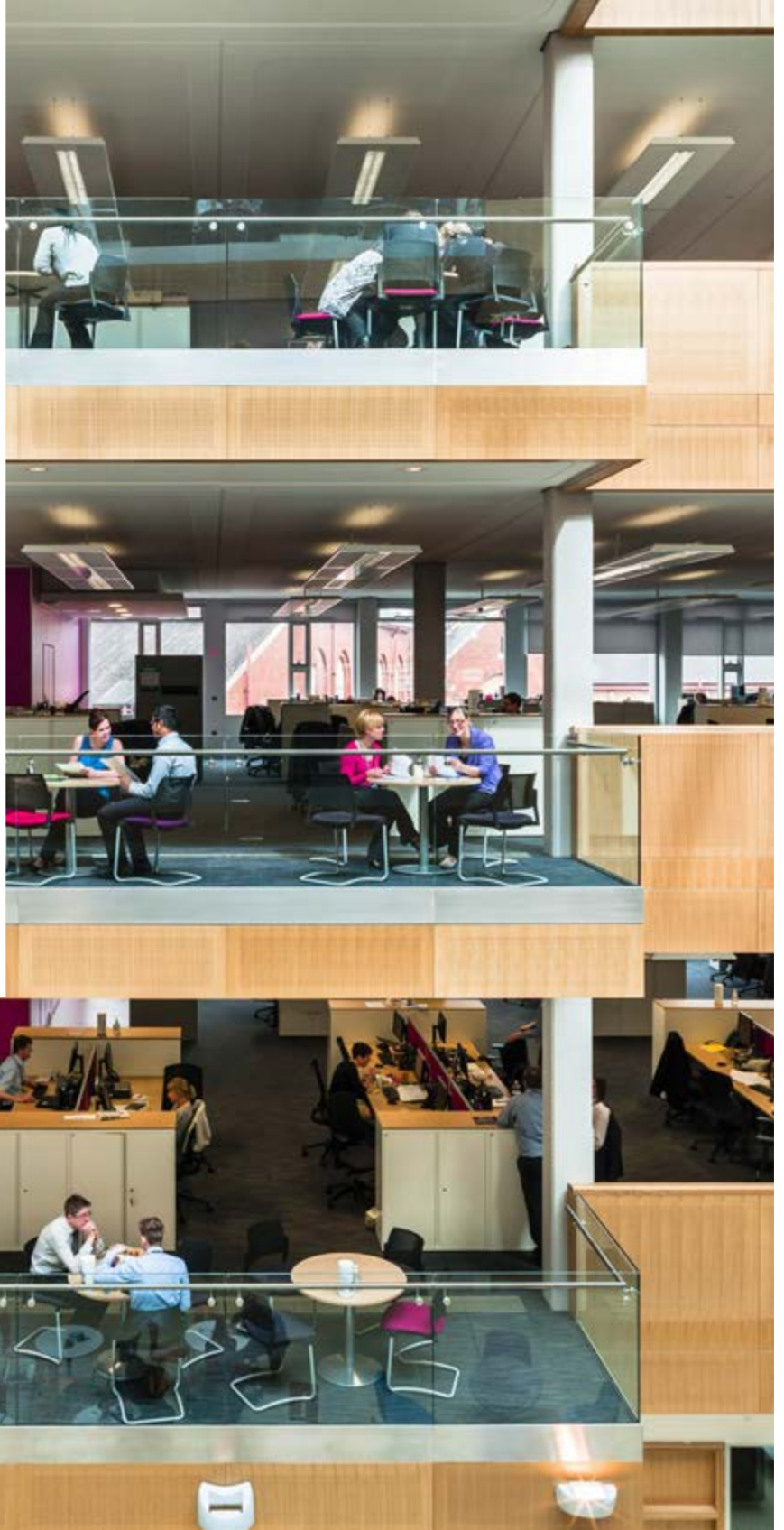
### 2.3. İşverenler Tarafından Çalışanlara Yemek Bedelinin Nakit Olarak Verilmesinde Uygulama

İşverenlerce sigortalılara yemek bedeli adı altında nakden yapılan ödemelerin günlük 158 TL'lik tutarı prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

Aynı işyerinde çalışan bazı sigortalılara işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi ve bazı sigortalılara da nakden ödeme yapılması halinde, nakden ödeme yapılan sigortalılara yemek bedeli adı altında yapılan ödemelerin günlük 158 TL'lik tutarı prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

### 2.4. İşverenlerce Sigortalılar İçin Üçüncü Kişilere Nakden Yapılan Yemek Ödemelerinde Uygulama

İşverenlerce sigortalılara yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatin üçüncü kişilere ait restoran ve bunun gibi yerlerde sağlanması halinde ödenen yemek bedelinin tamamı sigortalıların prime esas kazancına dahil edilmeyecektir.



## SONUÇ

Ücret ödemelerine ilişkin istisnaların yer aldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/1-8 maddesinde; hizmet erbabına işverenlerce işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2025 yılı için 240 TL'yi aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

Ayrıca, 31.12.2024 tarihli ve "Yemek Bedeli" konulu 2024/17 sayılı SGK Genelgesi'nde yapılan açıklamalara göre; yemek bedelinin prime esas kazançtan istisna edilecek günlük tutarı 158,00 TL olarak belirlenmiş olup, yemek bedelinin yemek kartı/çeki vb. araçlarla karşılanması halinde; yemek kartının/çekinin yemek bedeli ödemesi dışında nakit ya da nakit yerine geçecek şekilde başka amaçlarla kullanılma (market alışverişine açık olması durumu dahil) imkanı olmaması halinde, yemek kartına/çekine yüklenen tutar prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

Burada nakit ya da nakit yerine geçecek şekilde kullanımdan kasıt, paranın

ikamesi olarak tüm ödemelerde kullanılabilir olması, sınırlama olmaması, tüm banka poslarında ve sektörlerde geçerli olması durumlarını ifade etmektedir.

Özetle;

- ▶ İşverenler tarafından çalışanlara yemek yardımının işverence işyerinde veya müştemilatında sunulması halinde, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden istisna olup, sigorta primine de tabi değildir.
- ▶ İşverenler tarafından çalışanlara yemek yardımının işyerinde veya müştemilatında üçüncü şahıslarla anlaşarak yemek sunulması ve bedelinin fatura karşılığı üçüncü kişilere ödenmesi halinde, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden istisna olup, sigorta primine de tabi değildir.
- ▶ İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyip anlaşma yapılan üçüncü kişilere ait restoran vb. yerlerde yemek hizmeti sağlanması ve bedelinin fatura karşılığı üçüncü kişilere ödenmesi durumunda, çalışılan bir güne isabet eden yemek bedelinin 240 TL'yi aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna olup, sigorta primine de tabi değildir.
- ▶ İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyip yemek kartı/çeki vb. uygulamalarla

çalışanlara yemek yardımı sağlanması durumunda, 240 TL'yi aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu tutar KDV hariç tutardır. Verilen yemek kartının/çekinin yemek bedeli ödemesi dışında nakit ya da nakit yerine geçecek şekilde başka amaçlarla kullanılma imkanı olmaması halinde tamamı sigorta primine tabi olmayıp, yemek bedeli ödemesi dışında nakit ya da nakit yerine geçecek şekilde başka amaçlarla da kullanılma imkanı olması halinde ise bir günlük bedelin 158 TL'si sigorta primine tabi değildir.

- ▶ İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyip yemek yardımı olarak çalışanlara nakit ödeme yapılması halinde, bu tutarın günlük 240 TL'yi aşmayan kısmı gelir vergisinden, 158 TL'si ise sigorta priminden istisna edilmiştir.

İşyerinin konumu, şartları ve çalışma şartları birlikte değerlendirilerek işverenler tarafından çalışanlara farklı şekillerde yemek yardımında bulunulabilir. Böylece hem vergi ve sigorta primi avantajından yararlanılabilir hem de çalışan memnuniyeti artırılabilir. Ancak işverenler açısından bir maliyet unsuru olan yemek yardımında, istisnalardan eksik ya da fazla yararlanılmaması ve cezalı bir durumla karşılaşılması için yasal mevzuat dikkatli bir şekilde analiz edilerek buna göre planlama yapılmalıdır.





Finansal fırtınalarda  
yönünüzü biz  
belirleyelim,  
güvenle ilerleyin.



# GÜNCEL ÖZELGELER

## Holdinge Bağlı İştirak Hisselerinin Satışında Kurumlar Vergisi İstisnası Hakkında

[\(26/12/2024 Tarih ve 176392 Sayılı Özelge\)](#)

Şirketin holding olarak faaliyette bulunduğu ve başka işletmelere iştirak ettiği, iştirak faaliyetinin doğal sonucu olarak şirket aktifinde grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin bulunduğu, ayrıca grup şirketlerinin aktifinde de diğer grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin bulunduğu belirtilerek, şirket aktifinde bulunan, grup şirketlerine veya grup dışı şirketlere ait olan iştirak hisselerinin, şirket ile ilişkili olan veya olmayan kişilere satılması halinde, grup şirketlerinin aktifinde bulunan, diğer grup şirketlerine veya grup dışı şirketlere ait olan iştirak hisselerinin, şirket ile ilişkili olan veya olmayan kişilere satılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamındaki istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı, beş yıl içerisinde farklı bir grup dışı veya grup içi şirket iştirak hissesi ile taşınmaz alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

İştirak hisseleri satışı karşılığı bir nakit girişi sağlanması ve satan kurumun mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla elde edilen kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Yine, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların da diğer şartların sağlanmış olması kaydıyla istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Grup şirketlerinden her birinin de şirketin mali yapısında bir iyileşme

olması kaydıyla iştirak hissesi satış kazancı istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

İşletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilen satışlardan, ekonomik açıdan şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesini sağlamayan satışlardan, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesinden elde edilen kazançlar ile aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.

Ayrıca elden çıkarılan iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde **fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi** durumunda da anılan istisnadan faydalanılamayacaktır. Ancak, bir sektör veya faaliyet alanından çıkılarak diğer bir sektör veya faaliyet alanına girme, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlayan amaçlarla mevcut iştirak hisselerinin satılarak yeni iştirak hisseleri satın alınması durumunda istisnadan faydalanılabilecektir.

Bu bağlamda;

Holding olarak faaliyette bulunan Şirketin aktifinde bulunan gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu hisselerin Holdinginiz tarafın-

dan **grup içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.**

Grup şirketlerinin aktifinde bulunan gerek diğer grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, diğer grup şirketleri ve üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

İştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, sektör veya faaliyet alanı değişikliği, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlayan amaçlar dışında, yeni iştirak hisseleri satın alınması için kullanılması durumunda, bir bağlı değer başka bir bağlı değere dönüştürülmesi nedeniyle, hasılatın söz konusu bağlı değer için kullanılan kısmıyla ilgili olarak istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Ayrıca, aynı grup içerisinde gerçekleşen satış işlemlerinde satış bedelinin Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi kapsamında emsallerine uygun olması gerektiği tabiidir.



# GÜNCEL ÖZELGELER

## Yurt Dışı Borsalarından Elde Edilen Gelirlerin Beyanı Hakkında

**(24/12/2024 Tarih ve 167155 Sayılı Özelge)**

Yurt dışı hisse senedi alım satımından gelir elde edilen, bu gelirleri elde etmek için çeşitli hisse senedi programları satın aldığı ve bazı sitelere üye olduğu, üye olunan sitelerini kullanarak hisse senedi alım satımı yapabilmek için bilgisayar ve gelişmiş cep telefonu alındığı belirtilerek yapılan söz konusu harcamaların yurt dışı hisse senedi alım

satımından elde edilen kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Yurt dışı borsalarda işlem gören hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında değer artışı kazancı olarak değerlendirilerek, herhangi bir beyan haddi veya istisna uygulanmaksızın Gelir Vergisi Kanunu'nun değer artışı kazancının vergilendirilmesine ilişkin diğer hükümleri de dikkate alınmak suretiyle

yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, elde edilen kazançta konu hisse alım satımı faaliyetini gerçekleştirebilmek adına satın alınan bilgisayar ve cep telefonuna ait harcamalar ile üye olunan sitelere veri temini amacıyla yapılan ödemelerin, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından safi kazancın tespitinde indirim konusu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.



# GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu:** Davacı tarafından, ilişkili olduğu şirkete verilen borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesi nedeniyle borç üzerinden hesaplanan faizin ilişkili şirket tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmiş olması sebebiyle kurumlar vergisi ödenmemesi halinde de örtülü sermayeye ilişkin faiz gelirinun iştirak kazancı istisnası kapsamında kâr payı olarak kabul edilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2019 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle gelecek yıla devreden cari yıl zararının azaltılmasına ilişkin işlemin iptali istemi.

**Karar Mercii:** Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu  
**Esas Sayısı:** 2024/774  
**Karar Sayısı:** 2025/2  
**Karar Tarihi:** 05.02.2025

## İtiraz Konusu Kural

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlardan elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Örtülü Sermaye" başlıklı 12. maddesinin ilgili kısımları ise şu şekildedir: "(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir

tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

...

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Su kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesintleşmiş ve ödenmiş olması şarttır."

(1) Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı kısmında yer alan düzenlemeler şu şekildedir: "Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir."



# GÜNCEL YARGI KARARLARI

Anılan Tebliğ'in "12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı kısmında yer alan düzenlemeler ise şu şekildedir: "Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından değerlendirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca

değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır."

Uyuşmazlıkta, davacı şirketin elde ettiği faiz gelirinin vergiden istisna tutulabilmesi için ilişkili şirket tarafından faiz giderine dair düzeltme yapılması ve verginin ödenmesi gereklidir. Ancak bu şartın gerçekleşmesi halinde, davacı şirket tarafından elde edilen gelir iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilebilir.

Olayda, anılan koşul gerçekleşmediğinden davacı tarafından elde edilen faiz gelirin istisna uygulanabilmesi mümkün değildir. Bu nedende ihtirazi kayıtlarla verilen 2019 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle gelecek yıla devreden cari yıl zararının azaltılmasına ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.



# GÜNCEL YARGI KARARLARI

## Başvuru Gerekçesi

Örtülü sermaye uygulamasında düzeltme mekanizması mükerrer vergilendirmeyi engellemeyi amaçlamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında öngörülen düzeltme koşulları borç veren tarafından herhangi bir şekilde keyfi düzeltme yapılmasını engellemektedir. Borç verenin düzeltme yapabilmesi için borç alanının kâr elde etmesinin gerekliliğinin kabulü eşitlik ilkesine uygun düşmeyecektir. İlişkili şirkete verilen borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesi nedeniyle borç üzerinden hesaplanan faizin borcu alan şirket tarafından hesap dönemi kapanmadan önce yapılan düzeltme işlemine dayanarak kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmesi sebebiyle üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaması ve ödenmesi, borcu veren şirket yönünden düzeltme yapılmasını engellemecektir. Kanun'un 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında öngörülen "verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması" şartının, re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler ile sınırlı olarak uygulanması gerektiğinden olayda kâr payı sayılan örtülü sermayeye ilişkin faiz gelirinun iştirak kazancı istisnası kapsamında kabul edilmeyerek tesis edilen işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Davacı tarafından, yukarıda belirtilen nedenlerle dava konusu işlemin hukuka aykırı olduğu belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.



## Mahkemenin Değerlendirmesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08/03/2023 tarih ve E:2021/1152, K:2023/156 ve 06/03/2024 tarih E:2022/933, K:2024/102 sayılı kararlarıyla farklı davacı tarafından dava konusu edilen benzer bir uyuşmazlıkta, "borç alan şirket tarafından [hesap dönemi kapanmadan önce yapılan düzeltmenin] kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmiş olması nedeniyle kurumlar vergisi ödenmemesi halinde de borç veren kurum nezdinde gerekli düzeltme işlemleri[nin] yapılabileceği[...] ve dolayısıyla anılan borca ilişkin faiz gelirinun elde edilen kâr payı sayılarak iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği" gerekçesiyle ısrar kararlarına yöneltilen temyiz istemlerinin reddine karar vermiştir. Kurul, işbu davada, dosyaya sunulan bilgi ve belgeler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında yer alan örtülü sermaye bakımından düzeltme işlemlerine yönelik koşulları yeniden inceleyerek Kanun'un 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasının üçüncü cümlesinde yer alan "**Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. şeklindeki şartın, hesap dönemi kapanmadan önce yapılacak düzeltme işlemleri bakımından da gerçekleşmesi gerektiği sonucuna ulaşmış ve bu yönden içtihat değişikliğine karar vermiştir.** Bu nedenle uyuşmazlığın bu değerlendirme ışığında çözümlenmesi gerekmektedir.

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

## Karşı Oy

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Örtülü Sermaye" başlıklı 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin (7) numaralı fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç faiz ve benzeri ödemelerin veya hesaplanan tutarların, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği, düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin

# GÜNCEL YARGI KARARLARI

kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu ifade edilmiştir.

5520 sayılı Kanun'un "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının kabul edilmeyeceği düzenlemiştir.

Anılan Kanun'un "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlardan elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer verilen düzenlemeleri uyarınca örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gelir ve kurumlar vergisinin uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır. Bunun bir sonucu olarak borcu kullanan

kurum tarafından ilişkili olduğu şirkete ödenen faizin kanunen kabul edilmeyen gider olarak, borç veren kurum tarafından ise elde edilen faiz gelirinin "kâr payı" olarak dikkate alınması suretiyle daha önceki vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesi gerekir.

Karşı taraf düzeltilmesi olarak adlandırılan bu düzeltmenin yapılabilmesi Kanun'da, örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanmıştır.

Uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için Kanun'da düzeltme için öngörülen örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartından ne anlaşılması gerektiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde açıkça, "daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesi için "tarh edilen" vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Buradan anlaşılması gereken hesap dönemi kapandıktan sonra diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi beyanname verildikten ve kurumlar vergisi

tahakkuk ettirildikten sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi yönünden, ikmalen ya da re'sen tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerektiğidir. Dolayısıyla henüz vergilendirme ve tarh işlemi gerçekleşmeden, dönemi içinde yapılan düzeltmelerde kesinleşme ve ödeme şartı söz konusu olmayacaktır.

Bu durumda, borç alan şirket tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmiş olması nedeniyle kurumlar vergisi ödenmemesi halinde de davacı (borç veren kurum) nezdinde gerekli düzeltme işlemleri yapılabileceğinden ve dolayısıyla anılan borca ilişkin faiz gelirinin elde edilen kâr payı sayılarak iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tesis edilen işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Bu nedenle, aksi yöndeki gerekçeyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığından ısrar kararının bozulması gerektiği oyu ile Kurul kararına katılmadıklarını belirtmişlerdir.





## 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](http://vergiport.com)

 [centrumturkey.com](http://centrumturkey.com)

