

CENTRUMTIME

2025 | EKİM - KASIM - ARALIK

SAYI - 23



**EMLAK VERGİSİNE ESAS RAYİÇ
BEDELLERDEKİ FAHİŞ ARTIŞLARA İLİŞKİN
ALINABİLECEK AKSİYONLAR**

**SERBEST BÖLGELERDEKİ BAZI
VERGİ TEŞVİKLERİ VE HİZMETLERE
YÖNELİK KDV İSTİSNASINA
İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME**

**VERGİ İNCELEMELERİNDE YENİ YAKLAŞIMLAR:
YAPAY ZEKA DENETİMLERİ
VE KURGAN UYGULAMALARI**

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

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

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

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



ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'ın 23. Sayısı ile karşınızdayız!

Centrum Türkiye olarak, dünyanın en önde gelen yayıncılarından International Tax Review tarafından En İyi Performans Gösteren Vergi Firmaları Rehberi'nde her yıl verilen Vergi Ödülleri'nde (EMEA Tax Awards) 2025 yılı için, "Türkiye'nin En İyi Vergi Şirketi" ve "Türkiye'nin En İyi Vergi Uyuşmazlıkları Şirketi" kategorilerinde bir kez daha shortlist'e girdiğimizi sizlerle paylaşmaktan mutluluk duymaktayız.

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.

Centrum olarak sektörde öne çıkan bir denetim ve danışmanlık 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.

Bu kapsamda yeni sayımıza ilk olarak, 2025 yılında emlak vergisine esas rayiç bedellerin belirlenmesine ilişkin olarak alınan takdir komisyonu kararlarında görülen olağan dışı artışlar, mükelleflerin mülkiyet hakkı, vergi yükünün adaleti ve hukuk devleti ilkesi açısından değerlendirilerek mükelleflerin alabilecekleri aksiyonlar ele alınmıştır. Akabinde,

serbest bölgelere yönelik bazı vergi teşviklerinden detaylarına yer vererek özellikle serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflere faaliyetlerinin devamı için zorunlu olarak sunulan hizmetlere ilişkin ilişkin KDV istisnasına dair değerlendirmelerimize yer verdik. Kamuoyunda yapay zeka denetimleri olarak somutlaşan yeni denetim tekniklerine ilişkin genel bir değerlendirme yaparak KURGAN kapsamında gelen yazıların mahiyeti ve bu yazılara ilişkin alınması gereken aksiyonlara ilişkin değerlendirmelerimizi paylaştık. KVK/10-1.ğ bendinde düzenlenen yurtdışına verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara ilişkin indirim uygulaması için getirilen yenilikleri, şartları ve uygulama esaslarına inceleyecek; ayrıca tebliğ açıklamalarına dayalı örnek olaylarla konuyu somutlaştırmaya çalıştık.

Takip eden kısımda, uygulamada teknik iflas olarak da ifade edilen sermayenin kaybı ve borca batık olma durumlarında bulunan şirketlerin sermaye tamamlama fonu olarak şirkete koydukları tutarların Türk Ticaret Kanunu ve vergi kanunları yönünden değerlendirilmesine ilişkin görüşlerimize yer verilmiş; Türkiye'deki sporcuların elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi ele alınmış; yatırım teşvik mevzuatındaki değişikliklere ilişkin Tebliğ'deki uygulama detayları ele alınmış; birleşme, bölünme ve tür değiştirme hallerinde vergi uygulamaları ve dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmış; işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerin elektronik ortamda tutulması yükümlülüğünde güncel gelişmeler açıklanmış; ihrac kayıtlı satışlarla ilgili özellikle KDV uygulamaları ve ihracatta 5 puanlık kurumlar vergisi indirimi uygulamasına ilişkin süreçleri ve bu süreçte karşılaşılan bazı hususlar irdelenmiştir.

Son olarak kamu otoritesi tarafından teknoparklarda üretimin teşvik edilmesi amacıyla yapılan vergisel düzenlemelerdeki güncel gelişmelere ilişkin değerlendirmelerimize yer veriyoruz.

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

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

SAYI: 23

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



Emlak Vergisine Esas Rayiç Bedellerdeki Fahiş Artışlara İlişkin Alınabilecek Aksiyonlar

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

1

Serbest Bölgelerdeki Bazı Vergi Teşvikleri ve Hizmetlere Yönelik KDV İstisnasına İlişkin Bir Değerlendirme

Fazıl BOYRAZ

5

Vergi İncelemelerinde Yeni Yaklaşımlar: Yapay Zeka Denetimleri ve Kurgan Uygulamaları

Murat SOFTA

10

Türkiye'den Yurtdışına Verilen Hizmetlerde Kazanç İndiriminin Uygulanmasına Yönelik Tebliğ Düzenlemeleri Ve Uygulama Örnekleri

Mehmet YILMAZ

18

Tüm Yönleriyle Sermaye Tamamlama Fonu

Dr. Murat AKYOL

21

Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi ve Sporcu Vergi Rekortmenleri

Ekrem DİBİ

26

Yatırım Teşvik Mevzuatındaki Değişikliklere İlişkin Tebliğ'deki Uygulama Detayları

Diğer BAYDEMİR

29

Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergi Uygulamaları

Nusrettin AKILLI

32

İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Yükümlülüğünde Güncel Durum

Fevzi GÜLER

39

İhraç Kayıtlı Satışlarda Vergi Uygulamaları

Ahmet YILMAZ

44

Teknoparklarda Vergi İstisnalarında Güncel Gelişmeler: Seri Üretim ve Kur Farklarının Vergilendirilmesi ile Ücret İstisnası Üst Sınırı

Galip DUMAN

49

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

55



EMLAK VERGİSİNE ESAS RAYİÇ BEDELLERDEKİ FAHİŞ ARTIŞLARA İLİŞKİN ALINABİLECEK AKSİYONLAR

GİRİŞ

Türkiye sınırları içinde bulunan binalar (konut, işyeri) ile arsa ve araziler emlak vergisine tabidir. Emlak vergisi oranı gayrimenkulün türüne göre farklılıklar göstermekte, büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde olan gayrimenkuller için vergi oranı iki kat olarak uygulanmaktadır.

Türkiye'deki taşınmaz maliklerinin her yıl ödemekle yükümlü olduğu emlak vergisinin hesaplanmasında, taşınmazların emlak rayiç bedelleri esas alınmaktadır. Bilindiği gibi, Emlak Vergisine esas arsa metrekare değerleri Takdir Komisyonlarınca her 4 yılda bir takdir edilmekte olup; 1. yıl takdir edilen değer, izleyen 3 yıl için yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılarak hesaplanan değerler esas alınmakta, Cumhurbaşkanı, yeniden değerlendirme oranının yarısı olarak belirlenen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili bulunmaktadır. Ancak takdir komisyonlarınca belirlenen tutara ilişkin olarak Cumhurbaşkanı'nın bir değişiklik yapma yetkisi bulunmamaktadır.

2025 yılında yürütülen değerlendirme çalışmaları neticesinde Takdir komisyonlarının belirttiği emlak rayiç bedelleri, ilgililere başvuru üzerine ve ayrıca Muhtarlık ve Belediyelerde ilan edilerek duyurulmuştur.

Türkiye'de emlak vergisinin hesaplanmasında esas alınan rayiç bedellerinde, son takdir komisyonu kararları ile ciddi oranda artışlar yapılmıştır.

Hatta bazı bölgelerde emlak rayiç bedellerinde %1400'e varan artışlar görülmektedir. Bu artışlar, özellikle büyükşehirlerdeki mülk sahiplerini doğrudan etkilemekte, vergi yükünde beklenmedik artışlara yol açmaktadır.

2025 yılında emlak vergisine esas rayiç bedellerde görülen olağan dışı artışlar, mükelleflerin mülkiyet hakkı, vergi yükünün adaleti ve hukuk devleti ilkesi açısından yoğun tartışmalara neden olmuştur.

Bu çalışmamıza emlak vergi değerlerine ilişkin genel bir bilgilendirmede bulunularak son takdir komisyonu kararlarına karşı yapılması gereken değerlendirmeler ve alınabilecek aksiyonlar hakkında bilgilendirmeler yapılacaktır.



1. EMLAK RAYİÇ BEDELLERİNİN BELİRLENME SÜRECİ

Emlak rayiç bedeli, bir taşınmazın bulunduğu bölgedeki serbest piyasa koşullarında alıcı ve satıcı arasında gerçekleşebilecek ortalama bedeli ifade eder. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesi gereği her dört yılda bir oluşturulan takdir komisyonları bu bedelleri belirler.

Takdir komisyonlarınca takdir edilen değer, izleyen 3 yıl için yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılarak hesaplanan değerler esas alınmakta, Cumhurbaşkanı, yeniden değerlendirme oranının yarısı olarak belirlenen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili bulunmaktadır.

1.1. Rayiç Bedelin Belirlenmesinde Yetkili Organlar

Komisyonlar genellikle belediye başkanının atadığı bir memur başkanlığında; mali hizmetler, vergi dairesi, tapu sicili, ticaret odası temsilcileri ve ilgili mahallenin muhtarından oluşur. Emlak vergisinin belirlenmesinde rol alan taraflara ilişkin kısaca aşağıdaki bilgileri aktarabiliriz.

► **Takdir Komisyonları;** görevleri emlak vergisine esas olacak şekilde taşınmazların asgari metrekare birim değerlerini belirlemek, ilan etmek ve itirazları sonuçlandırmaktır.

- **Belediyeler;** rayiç bedellerin tespiti, ilanı, itiraz sürecinin yürütülmesi, kayıtların tutulması ve vergiye esas alınması gibi aşamalarda merkezi bir role sahiptir. Görevlerini yerine getirirken hem kanuni çerçeveye hem de vatandaşın ekonomik durumuna uygun, makul ve ölçülü hareket etmeleri beklenmektedir.
- **Gelir İdaresi Başkanlığı;** uygulamanın vergi boyutundaki düzenlemeleri ve denetlenmesi ise Gelir İdaresi Başkanlığı'na aittir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın rolü daha çok koordinasyon, denetim, bilgilendirme ve tahsilatın güvenliği boyutundadır.

1.2. Rayiç Bedelin Belirlenmesinde Kullanılan Ölçütler

Rayiç bedellerin tespitinde, emlak vergisine konu olacak arsa ve araziye ilişkin olarak;

- Bulunduğu konum,
- Kullanım amacı,
- Şehrin doğal, ekonomik ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak piyasa bedeli,
- Maliyet bedeli,
- Kira veya yıllık üretim değeri,
- İş yerlerine ve meskun mahallere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu,
- Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibarıyla mevkii,
- Su, elektrik, doğalgaz ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin gelmiş olup olmadığı,
- Hangi nevi bina inşaatına müsait olduğu,
- İmar ve istikamet planındaki durumu,
- Bina ve inşaat sahası büyüklüğü,
- Topografik (toprak, eğim ve benzeri) durumu

vb. ölçütler dikkate alınarak belirlenmektedir.

Takdir Komisyonu'nun arsalara ait takdirlerde 2025/1 sayılı EVK İç Genelgesi'ne uyma yükümlülükleri

bulunmaktadır. Bir diğer ifadeyle arsalara ait takdirlerde uyulacak esaslar göz önünde bulundurulmadan ve uygulanmadan yapılan takdirlere kanuna, ilgili mevzuata ve ekonomik gerekçelere aykırı olacaktır.

2025 yılında yürütülen değerlendirme çalışmaları, 2025/Haziran ayı itibarıyla tamamlanmıştır. Karara bağlanan ilgili takdirlerin, bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilmiş olduğu varsayılmaktadır.

Yeni rayiç değerler 2026 yılı için uygulanacak ve müteakip 2027-2028-2029 yılları için ise yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak uygulanacaktır.

2. EMLAK RAYİÇ BEDEL ARTIŞLARININ ETKİ ETTİĞİ VERGİ TÜRLERİ

Emlak rayiç bedelleri, yani taşınmazların belediyelerce belirlenen asgari değerleri, birden fazla vergi türünü doğrudan etkiler. Başlıca etkilenen vergiler türleri;



- **Emlak Vergisi;** Rayiç bedel, emlak vergisinin matrahını oluşturur. Belediyeler her yıl yeniden değerlendirme oranına göre artış uygular. Dolayısıyla rayiç bedelin yüksek belirlenmesi, doğrudan emlak vergisinin de artmasına yol açmaktadır.

- **Tapu Harcı;** Gayrimenkul alım-satımında tapu harcı, satış bedeli ile belediye rayiç bedelinden yüksek olanı üzerinden hesaplanmaktadır. Satış bedeli düşük gösterilse bile rayiç bedel baz alınacağı için, rayiç bedelin artması tapu harcını da yükseltmektedir.

- **Değerli Konut Vergisi;** 2020'den itibaren uygulanan değerli konut vergisi, belirli tutarın (örneğin 2025 için yeniden değerlendirme ile artırılmış eşik değerin) üzerindeki konutlar için uygulanmaktadır. Konutun değer tespitinde rayiç bedel önemli bir kriterdir. Yüksek rayiç bedel, mükellefin bu vergi kapsamına girmesine neden olabilir.

- **Veraset ve İntikal Vergisi;** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnalara göre;

- » Veraset yoluyla intikal eden malların, evlatlıklar da dâhil olmak üzere çocuklar ve eşten her birine düşen miras paylarının 2025 yılı için 2.316.628 TL,
- » Eşin tek başına mirasçı olması halinde ise kendisine isabet eden miras payının 2025 yılı için 4.636.103 TL,
- » İvazsız suretle olan intikallerin 2025 yılı için 53.339 TL'si vergiden istisnadır.

Müteakip yıllarda emlak rayiç bedellerindeki yüksek artışlar, beyana konu değerleri emlak vergi değeri ile tespit edilen gayrimenkullerde olduğu gibi veraset ve intikal vergisine esas matrahı artırması ve istisna sınırlarını aşmayı kolaylaştırması sebebiyle, mükelleflerin vergi yükünü artırılabileceği öngörülmektedir.

- **Gelir Vergisi - Değer Artış Kazancı;** Gayrimenkul satışında, alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden gelir vergisi hesaplanır. Satış bedelinin rayiç bedelden düşük olamayacağına

dan, yüksek rayiç bedel, mükellefin daha fazla değer artış kazancı vergisi ödemesine yol açabilecektir.

Emlak rayiç bedeli; emlak vergisi, tapu harcı, değerli konut vergisi, veraset/intikal vergisi ve gelir vergisi (değer artış kazancı) üzerinde doğrudan etkilidir. Bu nedenle belediyelerce belirlenen rayiç bedeller yalnızca emlak vergisini değil, pek çok farklı vergisel yükü artırıcı sonuç doğurabilmektedir.

3. EMLAK RAYİÇ BEDELLERİNE İLİŞKİN TAKDİR KOMİSYONU KARARLARINA İTİRAZ VE DAVA AÇMA SÜRESİ

Emlak vergisinin temelini oluşturan emlak rayiç bedeli, taşınmazların vergiye esas değerinin belirlenmesinde kritik rol oynar. Ancak bazı durumlarda, belirlenen rayiç bedeller gerçek piyasa değerinin çok üzerinde olabilmekte ve bu durum mükellefler açısından fahiş vergi yüküne sebep olabilmektedir. Bu gibi hallerde mükelleflerin itiraz ve dava açma hakları bulunmaktadır.



Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) 13.11.2019 tarihli E.2019/262, K.2019/917 sayılı kararında, asgari birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarının iptal davasına konu edilebileceğini teyit etmiştir. Böylece takdir komisyonunca belirlenen rayiç bedeller için mükellefler

bakımından doğrudan yargı yolunun açık olduğu teyit edilmiştir.

20.12.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2019/33855 sayılı Bireysel Başvuru Kararı ile emlak vergisinin yüksek belirlenmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlaline ilişkin değerlendirme yapılmıştır. İlgili kararda, taşınmazlarının işletme faaliyetleri amacıyla kullanılıyor olmasının rayiç bedeli, dolayısıyla emlak vergisine esas asgari ölçüde metrekare birim değerini etkileyip etkilemediği hususunun açıklığa kavuşturulmadığı gözetildiğinde servetin vergilendirilmesi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olmadığı, dolayısıyla orantılılık koşulunu sağlamadığı kanaatine varılmıştır.

3.1. İtiraza Konu Olabilecek Başlıca Durumlar;

Mükellefler aşağıdaki durumlarda emlak rayiç bedeline itiraz edebilir:

- ▶ Rayiç bedelin gerçek piyasa değerinin çok üzerinde tespit edilmesi,
- ▶ Aynı bölgede yer alan taşınmazlar arasında eşitlik ilkesine aykırı farklı değerler verilmesi,
- ▶ Kıymet takdir komisyonlarının usulüne aykırı şekilde toplanması veya karar alması,
- ▶ Rayiç bedelin ölçsüz artış göstermesi (örneğin bir önceki döneme göre %200-300 artış).

3.2. Emlak Rayiç Bedellerine İtiraz ve Dava Süreci

Mükelleflerin, Takdir komisyonu kararlarına karşı itiraz dilekçesi ile itiraz hakkı bulunduğu gibi itirazlardan olumlu sonuç alınma ihtimalinin çok düşük olması nedeniyle esas olan dava açmaktır. Dava, takdir komisyonu kararının ilan (askı) tarihinden itibaren otuz gün içinde, işlemin yapıldığı yerdeki vergi mahkemesinde “iptal davası” olarak açılabilir.

Mahkeme, İdari Yargılama Usul Kanunu’nun 27. maddesi uyarınca yürütmenin durdurulması kararı verebilir, bu da yargılama süresince rayiç bedelin uygulanmasının tedbiren durdurulmasını sağlayabilmektedir. Davanın kazanılması durumunda, takdir komisyonlarınca karara bağlanan tutarın fazlaya ilişkin kısmı iptal edilir, buna bağlı olarak mahkeme tarafından belirlenen rayiç bedelin üstündeki değerler esas alınarak belirlenen emlak vergisi tahakkukları düzeltilmesi gerekir.

3.3. Dava Açma Süreleri ve Dikkat Edilmesi Gereken Tarihler

Kendilerine karar tebliğ edilen kişi ve kurumlar (daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarıları, ticaret odaları, ziraat odaları) dava haklarını, kendilerine yapılan tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde kullanabilecektir.



Emlak vergisi mükellefleri için ise durum farklıdır:

Mükellefler, taşınmazın bağlı olduğu belediye veya muhtarlığa başvuru sonucu verilen cevaptan ya da herhangi bir şekilde öğrenme tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açabilir.

Takdir komisyonu kararlarının kesinleşme ve muhtarlıklardaki askı sürelerinin dolduğu tarih 30 Haziran'dır. Takdir kararlarının muhtarlıklara tebliği ve muhtarlıklarca askıda ilanlarının 30 Haziran'da süresi dolmuş olması nedeniyle, normalde 1 Temmuz'dan itibaren 30 gün içinde (30 Temmuz akşamına kadar) davaların açmaları gerekmektedir. Ancak, 30 Temmuz tarihi adli tatil süresi içinde kaldığından davalar, adli tatil (20 Temmuz -31 Ağustos) süresi bittikten sonraki Eylül'ün ilk 7 günü içinde de açılabilir. 7 Eylül 2025 tarihinin pazar gününe denk gelmesi sebebiyle dava açma süresinin son günü 8 Eylül 2025 tarihine sarkmıştır.

Ancak, bu süreler geçmiş olsa da dava açmak için henüz hak kaybı yaşanmamıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 15.02.2023 tarihli kararına (E.2022/14, K.2023/2) göre, emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararlarına karşı, mükelleflerce, takdir komisyonu kararlarının öğrenme tarihinden itibaren 30 günlük genel dava açma süresi içerisinde (son gün adli tatile geliyorsa tatili takip eden 7 gün içinde) ve en geç anılan kararın alındığı yılın son gününe kadar dava açılabilir. Bu kapsamda menfaati zedelenen mükelleflerin en geç 31 Aralık 2025 tarihine kadar dava açması mümkün bulunmaktadır.

AYM'nin 17.07.2024 tarihli bireysel başvuru kararında, öğrenme tarihinin belirlenmesinden süre aşımı gerekçesiyle davanın reddedilmesinin, mahkemeye erişim hakkını ihlali

olarak değerlendirilmiştir. Bu karar, süre tartışmalarında mükellef lehine önemli bir güvence teşkil etmektedir.

3.4. Dava Açılmaması ve İtiraz Edilmemesi Durumunun Sonuçları

Takdir komisyonu tarafından belirlenen rayiç bedellere, süresi içinde dava açılmaması hâlinde kesinleşmiş sayılır. Belediyeler, kesinleşmiş rayiç bedeli esas alarak emlak vergilerini tahakkuk ettirir.

Dava açılmaması, genellikle mükellefin daha sonra bu rayiç bedeli dava konusu etmesini engeller. Ancak bazı istisnai durumlarda, "açık hata" veya "açık orantısızlık" varsa yeniden değerlendirme gündeme gelebilir. Danıştay'ın birçok kararında, süresinde açılmayan davalar nedeniyle rayiç bedelin kesinleştiği vurgulanmaktadır. Bazı kararlarda ise "rayiç bedelin belirgin biçimde gerçek piyasa değerinden kopması" durumunda mükellef lehine yeni dava imkanları doğabileceği belirtilmiştir.

Bununla birlikte kamuoyuna yansıyan bazı basın açıklamalarında emlak vergilerine ilişkin takdir komisyonu kararlarının fahiş artışlar yapılmasının vatandaşlarda/mükelleflerde yarattığı huzursuzluğun farkında olduğu ve konuya ilişkin (artış oranını sınırlayan) bir yasal düzenleme ile mağduriyetlerin giderileceği ifade edilmiştir. Bu yazımızın kaleme alındığı dönemde basına çıkan haberlerde meclise götürülmesi için hazırlık yapılan kanun teklifinin kapsamında emlak vergisine esas değerlerin artış oranının sınırlandırılmasına ilişkin düzenlemeler de yapılacağı ifade edilmektedir. Bu sebeple dava hakkını kullanmak isteyen mükelleflerin, davanın sonuçsuz kalmaması adına aralık ayına kadar Meclis çalışmalarını takip etmesi kaynakların etkin kullanılması adına faydalı olacaktır.

SONUÇ

Emlak vergisindeki beklenmeyen artışlar, mükelleflerin vergi yükünde mali gücündeki artışla orantılı olmayan sonuçlar doğurabilmektedir. Ancak mükellefler bu artışlara karşı yasal yollara başvurarak haklarını koruyabilirler. Özellikle rayiç bedel tespitlerine karşı vergi mahkemesinde açılacak davalar, birçok durumda olumlu sonuçlanmakta olup haksız vergi artışları iptal edilebilmektedir.

Piyasa gerçeklerinden kopuk, enflasyonla veya fiili değer artışıyla orantılı olmayan fahiş artışların meşrulaştırılması kabul edilemeyeceği gibi takdir komisyonu kararlarının gerekçeli ve veri temelli olmaması, eşit işlem ve orantılılık ilkelerine uygunluk gözetilmeksizin sonuca bağlanmış olması mükelleflerde/vatandaşlarda haklı tepkiler doğurmaktadır.

İptal davası açmayı planlayan mükelleflerin dava açmak için yıl sonuna (31.12.2025) kadar iptal davası açmaları önem arz etmektedir. İptal davalarında, emsal satışlar, imar/alt-yapı göstergeleri ve geçmiş dönem kıyaslamalarıyla "fahişlik" iddiasını somutlaştırılmalı ve gerek görüldüğü durumlarda bilirkişi incelemesi talep edilmelidir.

Ancak tavsiyemiz, emlak vergi değerlerindeki fahiş artışların sınırlandırılmasına ilişkin olarak yapılması beklenen yasal düzenlemenin çıkmasını aralık ayına kadar beklenmesi, bu düzenlemenin hayata geçirilmemesi durumunda 2026 yılı için takdir edilen arsa m2 birim değerinin, 2022 yılı arsa değerinin TÜFE oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarı aşan kısmının iptali için yıl sonuna kadar yasal hakların kullanılabileceği yönünde olacaktır.



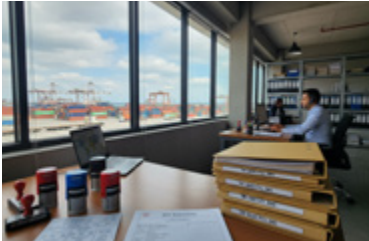
SERBEST BÖLGELERDEKİ BAZI VERGİ TEŞVİKLERİ VE HİZMETLERE YÖNELİK KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

GİRİŞ

Serbest bölgeler, ülkemiz sınırları içinde yer almakla birlikte, ticari ve ekonomik faaliyetler açısından özel düzenlemelere tabi alanlardır. Bir gümrük rejimi olarak serbest bölgeler, vergi muafiyetleri, gümrük avantajları ve ticaret kolaylıkları sağlanarak yabancı ve yerli yatırımcılar için cazip hale getirilmektedir. Serbest bölgelerin kuruluş amacı, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, uluslararası ticareti kolaylaştırmak ve geliştirmektir.

Serbest bölgeler, 3218 sayılı Kanun ile düzenlenmiş olup gerek söz konusu kanunda gerekse vergi kanunlarında zaman içinde yapılan değişikliklerle serbest bölgelere yönelik vergi teşvikleri ihdas edilmiş ve bu teşviklerde değişikliklere gidilmiştir.

Bu çalışmamızda, serbest bölgelere yönelik bazı vergi teşviklerinden bahsedeceğiz ve özellikle serbest bölgede faaliyette bulunanlara faaliyetlerinin devamı için zorunlu olarak sunulan hizmetlere ilişkin ilişkin KDV istisnasına dair değerlendirmelerimize yer vereceğiz.



1. VERGİ TEŞVİKLERİ

1.1. Kazanç İstisnası:

06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgede faaliyette bulunmak için ruhsat almış olan kişilerin, bu ruhsatları kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, ruhsat süresinin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bu faaliyetler sadece üretim faaliyeti ile sınırlı olmayıp, ruhsat kapsamındaki alım-satım faaliyetleri, kiralama faaliyetleri, hizmetler, fason imalat gibi faaliyetler olabilmektedir.

Öte yandan, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan

kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Sayılan hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanunla, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişikliklerle, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin **yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları** gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutularak, imal edilen ürünlerin yurt içine satışı istisna kapsamından çıkarılmıştır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara gelir veya kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.

Serbest bölgede üretim faaliyetinde

bulunanların ürünlerini, **aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla** teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde yurt dışına satış kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

1.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki:

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3/2-b maddesi uyarınca, serbest bölgelerde ürettiği ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin, istihdam ettikleri çalışanlarına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek olan muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler ise, cezasız olarak gecikme zammıyla birlikte tahsil edilmektedir.

1 seri no.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar göre, ücret stopajı teşviki uygulaması, mükelleflerin talepleri çerçevesinde;

- ▶ Yurt dışı ihracat tutarının toplam satış tutarına oranının %85 veya üzerinde gerçekleştiğinin YMM raporu ile tespiti kaydıyla, vergi dairesince tecil edilen verginin terkin edilmesi veya
- ▶ Ücretlerden yıl içinde kesilen ve vergi dairesine ödenen gelir vergisi stopajı tutarlarının, %85 oranında

yurt dışına ihracat şartının gerçekleşmiş olduğunun YMM Raporu ile tevsiki şartıyla, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde iade alınması

yoluyla yürütülmektedir. Ücret stopajı teşviki, serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan mükellefler için oldukça önemli bir teşvik olup takibinin ve uygulamasının sıkı bir şekilde yapılması önem arz etmektedir.

1.3. ÖTV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1 maddesindeki serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer almamaktadır. Bu nedenle, serbest bölgelere yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmamaktadır. Yani yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde, teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmediğinden, ihracat istisnası uygulanmamaktadır. Serbest bölgeye yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeye teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem de tesis edilemez. Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan ihracat teslimleri ÖTV'den müstesna olduğundan, ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihraç edilmesi durumunda, serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerde ihraç kayıtlı teslim hükümleri çerçevesinde tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkündür.

Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimler ise ÖTV'den müstesnadır. Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimlerde, gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, ihracat, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı serbest bölge işlem formları ile tevsik edilir. Dolayısıyla, söz konusu belge-

ler de ihracatın tevsikinde veya iade talebinde, ibrazı gerekli diğer belgelerle birlikte KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmektedir.

Ayrıca, ÖTV Kanunu'nun 7/1-7 maddesine göre, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisnadır.

1.4. Damga Vergisi İstisnaları

3218 sayılı Kanunun geçici 3/2-c maddesi uyarınca, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisinden ve harçlardan müstesnadır.

Ayrıca, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleriyle ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlardan da damga vergisi aranılmamaktadır.



2. KDV İSTİSNALARI

2.1. Mal Teslimlerine İlişkin İstisna

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi hükümlerine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanun'un 12'nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

- a. Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.
- b. Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye varılmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder. İhracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesi-

nin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye varıldığı tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

Serbest bölgedeki alıcıya yapılan ihracat teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla giderilememesi halinde iadeye konu edilmesi mümkündür.

Ayrıca, KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesine göre, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den müstesnadır. Bu hüküm kapsamında, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı, bir diğer ifadeyle bu rejim kapsamındaki malların bölge içerisinde gerçekleşen teslimleri KDV'den istisnadır.

Öte yandan, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallarla ilgili olarak tanınan istisna kısmı istisna olduğundan, bu mallarla ilgili olarak varsa yüklenilen KDV tutarlarının indirim olarak dikkate alınması veya iadeye konu edilmesi mümkün değildir. Söz konusu KDV tutarlarının gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.



2.2. Hizmetlere İlişkin İstisnalar

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den müstesnadır. Aynı Kanunun 12/3 maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- a. Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,
- b. Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,

şartları birlikte gerçekleşmelidir. Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine işlenmiş haliyle iade edilmesini ifade eder. Dolayısıyla, serbest bölgedeki müşteri tarafından gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan ve fason hizmet sunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi gerekmekte olup bu suretle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir.

Fason hizmetler dışında kalan ve Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere sunulan hizmetler KDV'ye tabidir. Öte yandan, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi hükümlerine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgeden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri de KDV'den istisnadır. Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. 60 no.lu KDV sirkülerine göre, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifaları KDV'den müstesna olduğundan hizmet ifa edenin serbest bölgede

faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması, bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Bu hükümler kapsamında, Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları;

- ▶ Temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır.
- ▶ Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.
- ▶ Serbest bölgeden yurtdışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'den müstesnadır.
- ▶ Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.
- ▶ Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme vb. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.
- ▶ Buna ilaveten, ihraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.
- ▶ Serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır.
- ▶ Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim

konu edilmesi mümkün olup indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadeye konu edilmesi ise mümkün değildir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan ve ürettiği ürünleri yurtdışına satan imalatçıların, bölgedeki faaliyetlerini yürütebilmeleri için zorunlu olarak almaları gereken hizmetler söz konusudur. Bunların başında ise çalıştırılan personelin bölgedeki imalat sahalarına gidip gelmelerine ilişkin servis taşımacılığı hizmetleri gelmektedir. Ayrıca, çoğu durumda denetim, müşavirlik gibi hizmetler de doğrudan doğruya bölgeye gelip sunulmakta olup vergi idaresinin yerleşik görüşleri nedeniyle bu hizmetlerde KDV istisnası uygulanması söz konusu değildir.



Serbest bölgede yürütülen faaliyetlere ilişkin faaliyetin devamını sağlamak amacıyla zorunlu olarak tüketilen hizmetlerde KDV istisnasının uygulanmıyor olması, bölgede faaliyet gösteren ve özellikle ürettikleri ürünleri ağırlıklı olarak yurt dışına satan imalatçıların üzerinde, söz konusu KDV tutarlarının telafi edilemez bir yük olarak kalmasına neden olmaktadır. Özellikle son dönemde üretim maliyetlerinin Türk lirası cinsinden enflasyona bağlı olarak arttığı, ancak satışların döviz cinsinden olması ve döviz kurundaki artışın enflasyonun altında gerçekleştiği dikkate alındığında, faaliyetin devamı için zorunlu olarak alınan ve münhasıran serbest bölgede tüketilen hizmetler nedeniyle maruz kalınan KDV tutarları, bu işletmeler üzerinde karlarını azaltıcı hatta işletmeyi zarara maruz bırakan bir etki yaratmaktadır.

Yayılı bir muamele vergisi olan KDV, nihai tüketici nezdinde vergilemeyi esas almakta olup indirim mekanizması sayesinde nihai tüketiciye kadar olan safhadaki tüm süreçlerde yer alan işletmeler üzerinde, nihai bir vergi yükünün kalmamasını sağlamaktadır. Malın ya da hizmetin satışının KDV'siz olarak yapılması halinde ise çoğunlukla iade mekanizması ile mükellef üzerinde bir yük oluşmasına odaklanmaktadır. Serbest bölgede imalat faaliyeti yürüten, tüm alımları bölgedeki üretim sürecine yönelik olan ve bu kapsamda KDV hesaplaması, dolayısıyla indirim mekanizması sayesinde KDV yüküne maruz kalmaması mümkün olmayan, hatta KDV mükellefiyeti dahi olmayan serbest bölgede faaliyet gösteren imalatçılar açısından, imalatın asli ve vazgeçilmez/zorunlu unsuru olan hizmetlerin (çalışanlara yönelik personel taşımacılığı hizmetleri gibi), "serbest bölgede sunulan" bir hizmet olarak değerlendirilmemesi, telafisi mümkün olmayan bir KDV yükü oluşmasına neden olmaktadır.

SONUÇ

Ülkemizin uluslararası rekabet gücünün artırılmasında serbest bölgeler önemli bir yere sahiptir. Bu öneme binaen serbest bölgede yürütülen faaliyetlere ilişkin olarak ihdas edilen vergi teşvikleriyle de bu bölgeler cazip hale getirilmeye çalışılmaktadır.

Bu teşviklerden serbest bölgede yürütülen imalat faaliyetlerine yönelik kazanç istisnası uygulamasında yapılan değişiklikle istisna, bölgede üretilen ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde edilen kazançlarla sınırlandırılmıştır. Bölgede üretilen ürünlerin ihracatı kayıtlı olarak satışının yapılması ve 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde de istisnadan yararlanılması mümkündür.

Yayıllı muamele vergisi olan KDV uy-

gulamasında da serbest bölgelere yönelik istisnalar bulunmakta olup KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesinde yer alan istisna hükmündeki "Serbest bölgelerde verilen hizmetler" ibaresinin son derece sınırlı olarak uygulanıyor olması nedeniyle, bölgede faaliyet gösteren firmaların faaliyetlerini yürütmeleri için zorunlu olarak almak durumunda oldukları bazı hizmetler nedeniyle KDV yüküyle karşı karşıya kalmalarına ve bu KDV'nin nihai ödeyicisi konumunda kalmalarına sebep olunmaktadır. Bölgede ürettikleri ürünleri yurtdışına satan üreticilerin bu işlemleri ihracat istisnasında olduğu gibi KDV açısından iade imkanı sağlayan bir tam istisna kapsamında olmadığından, üretim faaliyetlerinin devamı için aldıkları hizmetler nedeniyle ödemek durumunda kaldıkları KDV tutarları, firmalar üzerinde nihai bir maliyet olarak kalmaktadır.

Özellikle son dönemde yaşanan enflasyonist süreç nedeniyle üretim maliyetlerinde meydana gelen artışlara kıyasla döviz kurunun bu maliyet artışlarının altında artmış olması nedeniyle mazur kalınan kar kayıpları ve hatta zararlar, faaliyetleri nedeniyle zorunlu olarak almak durumunda oldukları hizmetlere ilişkin ödemek durumunda kaldıkları KDV tutarları serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar açısından ciddi bir maliyet/masraf/zarar kalemi haline gelmiştir. İhracat istisnasında olduğu gibi, serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunanların faaliyetlerinin devamı için zorunlu olarak aldıkları hizmetler nedeniyle mazur kaldıkları KDV'nin, yurtdışına yaptıkları ürün satışlarına isabet eden kısmının bu mükelleflere iadesine imkan tanınmasının ya da bu hizmetler için hiç KDV ödememelelerinin, KDV'nin de mantığına uygun olacağını değerlendirmekteyiz.





VERGİ İNCELEMELERİNDE YENİ YAKLAŞIMLAR: YAPAY ZEKA DENETİMLERİ VE KURGAN UYGULAMALARI

GİRİŞ

Devletlerin yüklendiği misyonları yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakların temininde başvurulmuş finansman kaynaklarından en önemlisi ve yayın olanı tarih boyunca vergiler olmuştur. Kamunun üstlendiği misyon ve görevleri ifa edebilmesi için gerekli kaynağı sağlamak vergi sisteminin temel fonksiyonu olmakla birlikte, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması yoluyla ekonomik büyümenin teşviki, istihdamın artırılması da vergi sisteminin üstlendiği diğer bir fonksiyondur. Türk vergi sistemi mükellefin gönüllü beyanlarını vermesinden sonra vergi idaresince kontrol işlemine tabi tutulması ve bir kısım mükellefler nezdinde denetim/inceleme yapılması üzerine kurulmuştur. Türk Vergi İdaresi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla son yıllarda davranışsal yaklaşım politikalarından yoğun bir şekilde faydalanmakta, sinyalleme adı verilen uygulamalarla mükelleflerin davranışlarını yönlendirmeye dönük projeleri hayata geçirmektedir.

2024 yılına ilişkin kurumlar vergi beyannamesinin verilmesinden önce başlayan Beyanname Gözetim Programı kapsamında beyannamelerin kontrole tabi tutulacağı mesajı verilerek beyanların kayıtlara ve mevzuata uygun olarak hazırlanmamasının sonuçlarının hızlıca tespit edilerek işlem yapılacağı mesajı verilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafın-

dan 2025 yılında başlatılan Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı kapsamında büyük şirket ortağı olup, 2023 ve 2024 döneminde Gelir Vergisi beyannamesi vermemiş veya gelir beyanı ile harcama düzeyi eşleşmeyen şirket ortaklarından izahat/açıklama istenmişti. 2023-2024 döneminde Gelir Vergisi beyannamesi vermemiş, potansiyel gelir ve harcama düzeyi ile vergi beyanları uyumsuz olan 10.000 mükellef "Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı" kapsamında, haklarında tespit edilen bulgulara ve uyumsuzluklara ilişkin açıklama yapma ve gönüllü uyum sağlama imkânı sunulurken kayıt dışılıkla mücadele edileceği mesajı verilmişti.



Bu defa, VDK'nın en son uygulaması Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) yazılarıyla somutlaşan Sahte Belgeyle Mücadele Gözetim Programı oldu. Yeni dönemin bir bileşeni olan KURGAN'ın bir vergisel risk analiz sisteminden öte bir erken uyarı sistemi mahiyetinde olduğu, mükelleflerin olası risklerden haber-

dar olarak kendi tedbirlerini almaları ve kendi risk değerlendirmelerini yaparak kendileri için en iyi kararı verebilecekleri inancına dayandığı açıklanmıştır.

KURGAN kapsamında her Müfettişe yaklaşık 20 mükellefin alımları ile ilgili bilgilendirme yapılması için iş emri oluşturulmuş olup yaklaşık 120 bin mükellefe KURGAN yazısının tebliğ edildiğini tahmin ediyoruz.

Bu çalışmamızda kamuoyunda yapay zeka denetimleri olarak somutlaşan yeni denetim tekniklerine ilişkin genel bir değerlendirme yapılarak KURGAN kapsamında gelen yazıların mahiyeti ve bu yazılara ilişkin alınması gereken aksiyonlara ilişkin değerlendirmelerimizi paylaşacağız.

1. GENEL OLARAK YAPAY ZEKA DENETİMLERİ

Kamuoyunda son dönemde yapay zeka denetimleri olarak lanse edilen uygulamalar aslında denetimi yapay zekanın yapması şeklinde algılansa da denetimi yapan birimlerin/denetim elemanlarının denetim tekniklerinde büyük veriyi işlemek adına gelişen teknolojiden faydalanması ile üretilen sorgularda milyonlarca mükellef nezdinde aynı anda sorgulama yapabilmesi sayesinde çok daha hızlı sonuçlar üretilmesini sağlayan teknolojik bir yeniliktir. Bu yaklaşım çok yeni bir uygulama olmasa da son dönemde vergi idaresinin elektronik uygulamalar kapsamında topladığı kapsamlı verinin bilgisayar programları aracılığıyla çok daha hızlı

işlenmesi sayesinde yeni bir aşamaya geçmiştir.

Bu yaklaşımın temelleri 2007 yılında Maliye Teftiş Kurulu tarafından hayata geçirilen VEDEBİS projesi ile atılarak elektronik denetim yaklaşımının temelleri atıldı. VEDEBİS projesi kapsamında hazırlanan elektronik sorgular kapsamında vergi dairesi nezdinde mükelleflerden toplanan verilerin kullanılarak sorgulamalar yapılmakta ve bu sorgulara takılan mükelleflerden teftişe gönderilen Müfettişler tarafından izahatlar istenmekte, izhati yeterli görülmeyen mükelleflerden düzeltme istenmekte, düzeltmeyen mükellefler takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilmekteydi. Bu yaklaşım Vergi Denetim Kurulu tarafından da benimsenerek kullanılmış, teftiş programları kapsamında birçok daire nezdinde hızlı sonuçlar vererek kapsamlı denetim/kontrol faaliyetleri yürütülmüştür. Naçizane Beşiktaş Vergi Dairesinin teftiş sırasında bu çalışmaların uygulamasında yer alma şansımız oluşmuştu, o dönemde de bu projelerde kullanılan sorguların geliştirilmesi ve tüm daireler nezdinde bu çalışmanın dönemsel olarak yapılması gerektiği hakkındaki görüşlerimizi çeşitli mecralarda dile getirmiştik.

Ancak geldiğimiz noktada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın düzenleyici otorite olarak geliştirdiği e-defter, e-belge ve e-beyanlar kapsamında mükelleflerin iş ve işlemlerine ilişkin bilgilerin toplanması sağlanmıştı. Geldiğimiz noktada bu verilerin VEDEBİS projesi kapsamındaki yaklaşımlar doğrultusunda çeşitli kontrollerde kullanılması için geliştirilen sorgulamalar doğrultusunda kapsamlı bir denetim programı oluşturularak risk bazlı denetimlerin yapılması ve riski tespit edilen mükellefler nezdinde izaha davet uygulaması veya sınırlı incelemelerle eleştiriye açık olan işlemlerin düzeltilmesi sağlanabilmektedir. İzaha davet uygulaması

riskli konular nezdinde mükelleflerin açıklamalarının alınarak olması gereken durumun ortaya konması ve uyum düzeyinin artırılması adına güzel bir uygulamadır. Ancak mükelleflerin izahatlarına ilişkin detaylı değerlendirmenin yapılmaması, düzeltme yapılmadığı durumda incelemeye sevk yaklaşımının değiştirilerek uygulamanın etkinliğinin artırılmasını umuyoruz. Zira konu bazlı da olsa bir vergi incelemesi başladığında yaklaşık 29 adet yazışma yapılmasını gerektiren çetrefilli bir sürecin başlamasında neden olmaktadır. İncelemenin prosedürel kısımlarının kaldırılması adına Müfettiş ile mükellefin mutabık olduğu işlemlerde tutanak, rapor, rapor değerlendirme komisyonu, dinleme, uzlaşma vs. gibi prosedürleri ortadan kaldırmak adına düzenlenecek bir mutabakat tutanağı ile incelemenin tamamlanarak her iki tarafın da sürecin getirdiği zaman kaybı ve iş yükünün önüne geçilmesine dönük hazırlıkların bulunduğunu biliyor ve takdirle hayata geçmesini umuyoruz.

Ancak teknolojinin getirdiği hızın ve sorgu sonuçlarının kapsamın genişliğinin sorgulaya takılan mükelleflerin izahatlarının detayına bakılmaksızın düzeltme beklenmesi gibi toptancı bir yaklaşımdan kaçınılması, risk senaryolarının her durumda doğru sonucu vermeyebileceği ve izahı olan durumların var olabileceği bilinciyle değerlendirme aşamasında terzi hassasiyetinden vazgeçilmemesi gerektiğini önemle hatırlatmak isteriz.



2. SAHTE BELGE İLE MÜCADELE STRATEJİSİNDE YENİ DÖNEM

Sahte belge ile mücadelede 1 Ekim 2025 tarihinden sonra uygulamaya konulacak iş stratejisi 7 ana başlıklar altında takip edilemesine karar verilmiş olup bu başlıklar; İş Felsefesi, Mevzuat Değişiklikleri, Risk Analizi, Organizasyon, Sinyalleme, İnceleme, Raporlama, Kültür Değişimi ve Algı Yönetimi olarak sıralanmıştır. Bu stratejiye ilişkin olarak Vergi Denetim Kurulu Rehberinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

2.1. İş Felsefesi

İş stratejisinin en önemli ayağını sahte belge ile mücadelede felsefi altyapının geliştirilmesi oluşturmaktadır. Bu başlıkta OECD'nin Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlkesinden ve Kurum Hafızasından yararlanılmış, başarılı ülke uygulamaları gözlemlenmiş ve yeni dönem stratejisi bu temeller üzerine kurgulanmıştır.

Sahte belgede kök sorunu düzenleyici mükellefler oluşturmakta, mevcut mücadele yöntemleri gerçek faile ulaşmakta önemli zorluklar barındırırken arka plandaki organize suç örgütlerinin faaliyetleri sonlandırılmamaktadır.

OECD ülkeleri ile de paralel şekilde sahte belge düzenlemenin öncül suç olarak ele alınması suretiyle teknik takip dahil bir takım polisiye yetkilerin kullanılarak suç örgütleri ile daha etkin mücadele edilmesi yoluna gidilecektir.

Müşadere, el koyma, dondurma gibi tedbirlerin kullanılması yoluyla bu suçun ekonomik boyutuna darbe indirilmesi ve suç örgütlerinin finansman kaynağının kesilmesi öngörülmektedir.

2.2. Mevzuat Değişiklikleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 140/A maddesinin eklenmesi suretiyle vergi incelemesi ile vergi suçu soruşturmasının birbirinden ayrılması hedeflenmektedir. Böylece olağan bir vergi incelemesi ile konusu suç teşkil eden fiillerde takip edilecek usul ve esaslar birbirinden ayrılacaktır.

Sahte belge ile mücadele aynı zamanda talebin baskılanmasını da gerektirmektedir. Bu amaca ulaşmak için bilerek kullanmanın esas bilmeden kullanmanın istisna olduğu bir yaklaşım devrede olacaktır. Bu yaklaşım, kast unsurunun değerlendirilmesini gerekli kılmakla beraber 306 no.lu VUK Genel Tebliği hükümlerini ortadan kaldırması söz konusu değildir. Aksine sahte belge kullanma incelemelerinde kanun ve tebliğ hiyerarşisine uygun bir değerlendirme sürecinin cari olacağını vurgulamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, değerlendirme, mükellefin bilmeden kullandığının ispatıdır.

Kast unsurunun değerlendirilmesinin objektif temellere oturtulması ve daha katı değerlendirme süreçlerinin devrede olacağı yeni dönemde mükellef hak ve hukukunun korunması adına, 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge yayınlanmış ve değerlendirme kriterleri net olarak belirlenmiştir. Kast unsuru belirlenirken bu kriterlere yönelik tek tek çalışmalar yürütülecek müfettişlerin kanaati bu çalışmalardan elde edilen veriler ışığında şekillenecektir. Böylece mahkemelerin eksik araştırma yapılması boyutuyla raporlara getirdikleri eleştirilerin önüne geçilecek ve SBK raporları daha nitelikli raporlar haline getirilecektir.

2.3. Risk Analizi

Sahte belge ile mücadele, çağdaş risk ve veri analizi tekniklerinin kul-

lanılmasını gerekmektedir. Bu kapsamda olabilecek en cari verilerle çalışan, işlem riskini ölçen KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz) gibi risk analiz sistemleri devreye alınarak sahtecilik gibi işlem riskleri kısa sürede tespit edilecektir.

Sahtecilik fiilleri ile bir şekilde temas eden mükelleflerin sistemde aktif olarak takip edilmesini sağlayacak bir başka sistem Vergi İstihbarat Sistemi adıyla devrede olacak KURGAN sisteminin önemli bir girdisini oluşturacaktır.

2.4. Organizasyon

İşgücünün ve teşkilatın yeni dönem stratejisine uyum sağlayabilecek şekilde yeniden organize edilmesi gerekmektedir. Daire Başkanlıkları, rapor otomasyonu, cari risk analiz sistemleri, cari denetim süreçleri ile çalışabilecek şekilde yeniden dizayn edilecektir.

Cari risk analiz sistemleri, risk analize dayalı cari denetimleri mümkün kılmaktadır. Sahte belge kullanıldığına yönelik bir işlem riskli bulunduğu çevik bir denetim ekibinin kısa sürede işyerinde tespitlerde bulunması sahte belgenin dayandığı dinamikleri sarsmakta, mükellef algısını ciddi şekilde etkilemektedir. Bu hedefi gerçekleştirmek amacıyla organizasyon ve koordinasyon çalışmaları yürütülecektir.



2.5. Sinyalleme

KURGAN Sisteminin beslediği, yoklamalar suretiyle yürütülen saha denetimleri dışında kalan cari denetimlerin diğer kısmını, bilgi isteme yetkisine dayanan karşıt incelemeler oluşturmaktadır.

Bilgi isteme yazıları, edinilen bilgiler ve mükellefler görüşmeleri risk analiz sisteminin bir girdisi olarak kullanılmakta, mükelleflerin belgeyi kayıtlarına almama, düzeltme beyannamesi verme eylemleri tespit edilerek gereksiz bir denetimin önüne geçilmektedir.

Bilgi isteme yazıları aynı zamanda mükelleflerin kendi risk durumlarından haberdar olmasını da sağlar. Kendi risk değerlendirmelerini yapmalarına imkan vererek düzeltme beyannamesi verme gibi tercihte bulunmaları yoluyla olası bir denetim sürecinin dışında kalmasına da yardımcı olmaktadır.

KURGAN Sisteminin gözetim aşamasını oluşturan dönemde mükelleflere risk durumları ile ilgili bu sinyallemler aktif olarak yapılacak ve mükelleflerin hak ve hukukların gözetildiği kendileri menfaatine bir uygulama ile inceleme evresine ulaşan vakaların sayısı ve SBK iş yükü azaltılmaya çalışılacaktır.

2.6. İnceleme

Yeni dönemde, rapor otomasyonu ve cari denetimler gibi tedbirlerle inceleme evresi düzenleyiciler açısından kısılırken tüm sinyallemlere rağmen kullanıcı olma şüphesiyle inceleme aşamasına ulaşmış mükelleflerin adil bir değerlendirmeye tabi olmasını sağlayacak şekilde kullanma incelemeleri nitelikli hale getirilecek ve kendisine uygun süreler tahsis edilecektir.

Sahte belge fillerinin incelenmesin-

de iş akışı düzenleyiciden kullanıcıya olmak yerine KURGAN ve cari denetimlerin katkısıyla öncelikle cari kullanıcılardan başlamak üzere cari düzenleyiciye olacak şekilde yeniden kurgulanacaktır. Rapor otomasyon sisteminin de katkılarıyla sahte belge kullanmanın denetim zamanının uzunluğundan kaynaklı avantajı ortadan kaldırılacaktır.

Müfettişler VUK 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden fiillerinin tespiti ve vergi alacağının güvende olmadığına kanaat getirdiği takdirde mükelleflerden teminat istenebilecektir. Teminat istenecek mükelleflerin geçmiş denetimleri, sahte belge ile ilgili geçmiş kullanımları, bulunduğu sektör gibi çok sayıda risk kriteri göz önünde bulundurulacak ve teminat isteme değerlendirme yazılımı devam eden Teminat Değerlendirme Sisteminin skorlamasına bağlı olarak gelişecektir. İlk uygulama itibarıyla sistem devreye girene kadar teminat istenmeksizin denetim süreçleri işletilecektir.

2.7. Raporlama

Raporlama süreçlerinin uzunluğundan suç örgütleri istifade etmekte, defter ve belge ibraz etmeme yoluyla müfettişlerin gerekli araştırmaları yapmasının önüne geçilmesine çalışılmakta, denetim çalışmalarında muhatap bulunması zorlaştırılmakta ve bu durum müfettişler nazarında ciddi bir emek israfına neden olmaktadır.

Rapor Otomasyon Projesi ile raporlarının önemli bir kısmının makineye yazdırılması suretiyle müfettişlere karar desteği sağlanacak, raporlama evresi kısalacak, hızlı bir şekilde kullanıcılara erişilebilmesinin önü açılacaktır. Sistem onlarca veri kaynağından beslenerek el yordamıyla yapılacak birçok analizi kısa sürede gerçekleştirirken müfettişlere hazır bir rapor formatı sunmaktadır.

2.8. Kültür Değişimi ve Algı Yönetimi

Öngörülen tüm tedbir, politika ve stratejiler özünde sahte belgeye yönelik kültürün ve algının yeniden şekillendirilmesini hedeflemektedir. Sahte belgeyle mücadelede en önemli denetim aracı algı yönetimidir.

Kurul Başkanlığının sahte belgeye yönelik değişen yeni denetim pratiğinin tüm paydaşlar tarafından bilinir olması sağlanacak ve ilgili tüm meclis ve kanallardan bu kişilerin bilgi sahibi olması temin edilecektir.

Yargı, Kolluk, TÜRMOB, GİB, Sanayi ve Ticaret Odaları gibi paydaşlar ile ortak çalışmalar yürütülerek tüm paydaşların süreç katılımcısı olarak mücadeleye destek vermesi yönünde çaba gösterilecektir.

3. KURULUŞ GÖZETİMLİ ANALİZ (KURGAN) UYGULAMALARI

KURGAN mükelleflerin kuruluş aşamasına odaklanan, sıfıncı gün mantığına göre çalışan, cari verilerle hesaplamalar yapan ve işlem riskini ölçen bir vergisel risk analiz sistemidir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca devreye alınan Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi (KURGAN) tarafından belirli filtrelerle dayanılarak Türkiye çapındaki mükelleflerin tüm mal ve hizmetlerine ait alış ve satış işlemleri anlık olarak taranmakta, çok sayıda kriter ve veri kaynağından toplanan bilgiler üzerinden bu işlemlerin risk puanları hesaplanmakta ve denetim çalışmalarına dahil edilebilmektedir.

Sistemin çok sayıda kriterden oluşan analiz tarafı işlem risklerini ölçmektedir. İşlemlerin gerçeklikten uzak olması, miktar veya mahiyet itibarıyla gerçek durumu doğru yansıtmaması en temel işlem risklerini barındırmaktadır. Ayrıca mükelleflerin ilişkili

mükelleflerle emsaline aykırı düşecek şekilde mal veya hizmet alım veya satımında bulunması da riskli bir işlem olarak sınıflanmıştır. Sistem şimdilik işlemlerin gerçekliğine odaklı analizler yürütmektedir.

Sistem cari veriler kadar geçmiş verilerden de yararlanmakta, denetim geçmişine bakmakta ve risk analiz, merkez inceleme havuzu, daire başkanlığı inceleme havuzu, cari inceleme ve raporlama gibi evrelerde bulunan mükelleflerle ilgili de bağlantı kurmak suretiyle **denetim için seçilecek mükellefleri belirlemeye çalışmaktadır.**

KURGAN, kendisiyle benzer şekilde 2024 yılına kurulan bir başka sistem olan Vergi İstihbarat Sisteminin (VİS) çıktıları risk analiz girdisi olarak ele almaktadır. VİS, ilk uygulama itibarıyla, Kurul Başkanlığının sahtecilikle ilgili tüm denetim deneyiminin elektronik ortama sistemli bir şekilde aktarımından oluşmaktadır. Ancak başka vergisel ve istihbari amaçlarla kullanılmasında bir engel bulunmamaktadır.

VİS, sahtecilik fiilleri ile herhangi bir şekilde temas etmiş kişilerin, olayların, eylemlerin bir örüntü ağıdır. Mükellef nezdinde cebri bir yansıması olmayıp dışa kapalı bir sistem olarak sahtecilikle ilgili işlem örüntülerinin araştırılması ve ortaya konulmasına hizmet etmektedir. Geleneksel yöntemlerle ve ilişkisel veri tabanları üzerinden verilerin izlenmesinden ziyade grafik veri tabanlarının desteği ve örüntü eşleme sorgularıyla arka planda kalmış suç örüntüleri ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır.

Yüksek skorlanan ve yüksek riskli görülen işlemler dolayısıyla mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde belirtilen maksatla vergi incelemesine alınması veya mezkûr kanunun 370. maddesinin (b) fıkrası

sında belirtilen şartların sağlanması durumunda izaha davet müessesesinin uygulanması olasıdır. Ancak bu mükelleflerin risk düzeylerinin teyidi için alıcıları nezdindeki tespitler ve mükelleflerin olası risklerden haberdar edilmesi için KUGAN yazıları olarak adlandırılan bilgi isteme yazıları gönderilmiştir.

KUGAN sistemi kendi algoritmasıyla riskli olduğu düşünülen işlemleri tespit edebilse de bu işlemlere ait belgelerin kanuni defterlere kaydedilip kaydedilmediği, beyanlara dâhil edilip edilmediği veya düzeltme beyannamesi verilip verilmediği gibi durumları henüz tespit edemiyor. O yüzden, VDK KUGAN yazılarıyla, bu sistemin tespit ettiği riskli işlemler için aslında mükelleflerle mutabakat yapılarak bu işlemlerin yasal defterlerde kayıtlı olup olmadığını ve düzeltme yapılıp yapılmadığını tespit etmeye çalışıyor.

Bu kapsamda sahteci mükelleflerin cari dönemde belirlenmesi çalışmalarının başlangıç aşamasında yaklaşık 120 bin mükellefe riskli olduğu değerlendirilen alışları için Vergi Usul Kanununun 148'inci maddesi kapsamında bilgi isteme yazıları gönderilmiştir.

Söz konusu yazılar bir yandan mükelleflere kendi risk durumlarına yönelik bir değerlendirme yapma imkânını sunarken diğer yandan mutabakat risklerini bertaraf ederek gereksiz bir incelemenin sahaya indirilmesinin önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Mükelleflerden alınan yanıtlar KUGAN risk analiz sisteminin bir girdisini oluşturacak ve mükelleflerin denetim planlarında yer alıp yer almayacağı konusunda belirleyici olacaktır. Bu sebeple fiili durumlara göre işlem tesis edilmesi veya detaylı cevapların verilmesi sistemin kendi hatalarını da görerek zamanla daha doğru sonuçlar üretmesi adına çok önemlidir.

KUGAN yazılarını tebliğ alan mükellefler söz konusu alımlara ilişkin bir düzeltme yapmaması durumunda olası bir denetim çalışmasında, mükellefler riskli işlemlerin gerçek bir mal teslimi ve/veya hizmet ifasına dayandığını, satın alınan malın işletme kullanıldığını, deposunda bulunduğunu veya yeniden alım satıma konu edildiğini ispatlamak durumunda kalacaktır. Zira 1 Ekim'den itibaren sahte belge incelemelerinde bilerek kullanmanın esas olacağı açıklanmış olup alımın gerçekliği ikna edici belgelerle ispat edilemezse 3 kat vergi ziyai cezası ve 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile yargılama yapılmasını öneren suç duyurusu raporu ile karşılaşılma ihtimali göz ardı edilmemeli, alımların gerçekliğini ispat edecek somut belgelerin toplanarak dosyalanması, verilecek cevaplarda sunulması önem arz etmektedir.

3.1. Sahte Fatura Kullanımında Kast Unsurunun Değerlendirilmesinde Esas Alınan Kriterler

Vergi denetim Kurulu tarafından 1 Ekim 2025 sonrasında sahte belge kullanma incelemelerinde bilerek kullanmanın esas olacağı, bilmeden kullanmanın istisna olduğu kamuoyu ile paylaşılmıştır. KUGAN yazılarını almalarına karşın İdare ile aynı risk algısına sahip olmayan alıcılar incelemeye alındığında bilerek kullanmanın esas olduğu iddiasıyla karşılaşmaları ihtimal dahilinde olup ispat külfeti kendilerine yüklenen mükellefler bu alımların gerçek olduğunu, sahte fatura kullanmak gibi bir iradeleri olmadığını kanıtlamaları beklenebilir.

Kaçakçılık suçları Vergi Usul Kanunu 359. Maddesinde düzenlenmiş olup 306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği düzeyinde bu suçlara bazı görünüm için istisnalar getirilmiştir. Dolayısıyla "bilerek kullanmanın esas, bilmeden

kullanmanın istisna" olması normlar hiyerarşisinin ve uygulamanın ruhunun bir yansımasıdır. 1 Ekimden itibaren sahte belge kullanma incelemelerinde mevzuatla paralel daha sıkı bir kast değerlendirmesi süreci yürütüleceğine dikkat çekilmektedir. Alıcı mükelleflere ilişkin otomatik olarak sahte belge kullanıcısı olma yönünden işlem yapılması vergi müfettişlerinin sahte belge kullanma incelemelerinde kast değerlendirmesi yapmayacağı şeklindeki algılamaların yersiz olduğu, değerlendirmenin objektif şekilde yapılması gerektiğini ve sonucu rapora bağlanacak işlemin de bir temele oturtulacağını bekliyoruz.

306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği halen yürürlükte olup 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge yayınlanarak kast unsurunun nasıl değerlendirileceğine yönelik 306 sıra no.lu Tebliğde vergi müfettişlerinin tasarrufuna bırakılmış değerlendirme süreci için bakılması gereken objektif kriterler 13 başlık altında belirlenmiştir. Alıcı mükelleflerin incelemeye alınması durumunda vergi müfettişleri bu 13 kritere tek tek bakıp araştırma yaparak mükellefle ilgili kanaatlerini oluşturmaya çalışacağı için KUGAN yazılarını tebliğ alan mükelleflerin bu kriterlere göre kendi değerlendirmelerini yapmaları ve buna göre düzeltme yapıp yapmama kararlarını vermeleri uygun olacaktır. Çünkü daha sonra objektif olarak kanıtlanamayacakları işlemler için daha büyük maliyetleri olan iddialarla karşılaşılması ihtimal dahilinde olduğundan bu değerlendirmenin yapılması önem arz etmektedir.

KUGAN sisteminde ilk gönderilen yazılar işlemlerin gerçekliği ne odaklandığından muhtemel bir denetim sürecinde işlemlerin gerçekliğini ispata yönelik delillerin toplanması gerekir. Bu kapsamda çıkarılan 18.04.2025 tarihli "Sahte

ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma İncelemeleri ile VUK'un 160/A Maddesi Kapsamındaki İncelemeler Hakkında Genelge"de vergi müfettişleri tarafından yapılacak değerlendirmelere ilişkin hususlara yer verilmiş olup dokümantasyonda aşağıda yer verdiğimiz bu kriterler mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır.

- 1) Sahte belgeyi düzenleyen mükellef hakkında tanzim edilmiş olan Vergi Tekniği Raporunda söz konusu belgenin bilerek kullanıldığına yönelik bir tespit bulunup bulunmadığı,
- 2) Kullanılan sahte belge içeriği mal ve/veya hizmetlerin mükellefin faaliyet konusu ile ilgili olup olmadığı, sahte belge içeriğinde yer alan mal ve/veya hizmetlere ilişkin giderlerin mükellefin faaliyetini sürdürmek için katlanması gereken giderlerden olup olmadığı,
- 3) Sahte belge tutarının hangi maliyet/gider hesaplarında izlendiği ve bu hesaplar içerisindeki oranı, sahte belgeye istinaden indirim konusu yapılan KDV tutarının toplam indirilecek KDV tutarı içerisindeki oranı,
- 4) Mükellefin, kullanılan sahte belgeyi düzenleyen mükellef ile ilişkili kişi kapsamında olup olmadığı, ayrıca aynı meslek mensubundan hizmet alımı vb. verisinin bulunup bulunmadığı, mali müşavirlik sözleşmesinin feshedildiğine ilişkin tespit bulunması durumunda mali müşavirin sözleşme feshine ilişkin ifadeleri,
- 5) Mükellefin içinde bulunduğu sektör ve faaliyet konusuna göre tespit edilebildiği ölçüde karlılık oranı, iş hacmi ve ciro-suna göre tahakkuk eden vergi durumu (sürekli zarar veya devreden KDV beyan edip etmediği ya da çok düşük tutarlarda ödenecek vergi beyan etmesi, vergiye uyumu vb.),

- 6) Kullanılan sahte belgelerin birden fazla mükelleften alınmadığı,
- 7) Mükellefin kullandığı sahte belge içeriğindeki mal miktarını depolayabilecek kapasitesinin olup olmadığı,
- 8) Kullanılan sahte belge içeriğinde yer alan malların sevkiyatına yönelik olarak sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, teslim tesellüm belgesi vb. belge ibraz edilip edilmediği, ibraz edilmiş ise bu belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, sevkiyata ilişkin plaka takip sistemi kayıtlarıyla sevkiyat güzergahının uyumlu olup olmadığı ya da nakliye vasıtası olarak belirtilen plakaların ait olduğu araçların motosiklet, binek oto ve tescili terk edilmiş araç niteliğinde olup olmadığına ilişkin tespitler,
- 9) Kullanılan sahte belge tutarlarına ilişkin ödemelerin nasıl gerçekleştiği, yapılan ödemenin fiktif olup olmadığı, yapılan ödemenin mükellefe iade edilip edilmediği, ödeme belgelerinin gerçek olup olmadığı, çek ile yapılan ödemelerde ciro silsilesi ve çekin kim tarafından tahsil edildiği, çeki tahsil eden ile çeki düzenleyen mükellef arasında bir ilişki olup olmadığı, ödemeler yapılırken doğrudan borçlandırma sisteminin (DBS) kullanılıp kullanılmadığı,
- 10) Mükellef nezdinde daha önce yapılmış yoklamalarda, sahte belgede yer alan emtiaya ya da benzer nitelikli emtiaya ilişkin bir tespit bulunup bulunmadığı,
- 11) Mükellefle ilgili daha önce vergi incelemesi yapılmışsa bu incelemelerdeki sonuçlar, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma sıklığı (kaç farklı mükelleften alındığı, takvim yılı/vergileendirme dönemlerine yaygınlığı vb.) daha önceki yıllarda kast unsuru ortaya konulan bir sahte belge kullanma raporu-

nun bulunup bulunmadığı,

- 12) Mükellefin ortak veya yöneticileri ile mükellefin ortak veya yönetici olduğu mükelleflerle ilgili daha önce yapılan sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma tespitleri,
- 13) Kullanılan sahte belgelerin düzenlenme tarihleri ile elektronik imza tarihlerinin uyumlu olup olmadığı.

Diğer taraftan sahte belgeyi kullanan mükellef tarafından, sahte belgede yer alan mal ve hizmetin gerçekten hiç alınmadığının plaka tanıma sistemleri vb. kayıtlarla tespit edildiği, belgeye dayanak olarak kayıtlara yansıtılan tutarların maliyet ve gider olarak kabul edilmediği durumlarda bu belgenin kasten ve bilerek kullanıldığı değerlendirilmesi yapılacağı tabiidir.

Ayrıca, bilerek sahte belge kullanma sonucuna ulaşılan durumlarda, kullanılan sahte belgelere istinaden maliyet veya giderler olarak kurum kazancından indirim konusu yapılması kabul edilmeyecek, giderin iptaline bağlı olarak kurumlar vergisindeki kaybı nedeniyle de 3 kat vergi ziyai cezası ile karşılaşılacaktır.

3.2. KURGAN Yazısı Tebliğ Alan Mükellef Ne Yapmalı?

KURGAN kapsamında bilgi isteme yazıları tebliğ alan mükellefler riskli olduğu bildirilen işlemleri gözden geçirmeli, kendi risk değerlendirmelerini kendileri yapması gerekmektedir. Risklilik algısı vergi idaresi ile aynı düzeydeyse hukuk düzleminde kayıt veya beyanlarını düzeltme yoluna gidip idareyi bu konuda cevabi bir yazıyla haberdar etmelidir. Bu değerlendirmede en önemli kriteri **mal veya hizmetin alındığı bilinmesine rağmen belgenin mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığına dair bilgi**

ve şüphe oluşturmaktadır. Riskli olduğu düşünülen işlemin düzeltilmesinin pişmanlıkla yapılabileceğini, dolayısıyla vergi ziyai cezası olmaksızın düzeltilebileceğini değerlendiriyoruz. Alım gerçek olmasına rağmen belge ile ilgili risk olduğu düşünülüyorsa düzeltme belgede gösterilen KDV yönüyle yapılması yeterli olacak, ancak alımın tevsih edilmesinde ve/veya faaliyetle ilişkisinin açıklanmasında sorun görünüyorsa kurumlar vergisi yönüyle gider etkisinin de düzeltilmesi uygun olacaktır.

Eğer işlem riskinin vergi idaresi ile aynı düzeyde olmadığı kanaatine varılmışsa işlem hangi açıdan riskli bulunmuşsa o alanda araştırmalarını yoğunlaştırıp savunma yapacak delillerin toplanması önemlidir. KURGAN sisteminde ilk gönderilen yazılar işlemlerin gerçekliğine odaklandığından muhtemel bir denetim sürecinde işlemlerin gerçekliğini ispata yönelik delillerin toplanması gerekir. Diğer bir deyişle alımının gerçekliğini ispat edebilecek mükelleflerin düzeltme yapmak yerine alımı tevsih eden belge ve dokümanlarla yazıya karşı tespit incelemesi ciddiyetinde cevap vermesi uygun olacaktır. Verilecek cevapta 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge uyarınca vergi mükellefleri tarafından değerlendirme konusu yapılan hususlar göz önüne alınarak izahatın verilmesi önem arz etmektedir.

Alımın gerçek olmasına rağmen ilerde karışılacak sert iddialarla muhatap olmak istemeyen mükelleflerin düzeltmeyi ihtirazi kayıtla yapması ve düzeltme işlemini dava konusu etmesi de akla gelen seçeneklerden biridir. Düzeltme işleminin ihtirazi kayıtla yapılması durumunda pişmanlıkla işlem yapılamayacağı için kanuni süresinden sonra verilen beyannameler kapsamında %50 vergi ziyai cezası ortaya çıkacaktır. Ayrıca KURGAN yazıları düzeltme

yapılmasını doğrudan talep edilen yazılar olmaması nedeniyle bu yazıların icrai idari işlem kabul edilmesi ihtimaline bağlı olarak açılacak davaların usulden reddedilme riski bulunmaktadır. Ancak olası bir denetimde 3 kat vergi ziyai cezası ve hapis cezası öngörülen bir iddiaya muhatap tutulma ihtimaline ilişkin verilen mesajın icrai boyutunun olmadığı iddia etmek de pek mümkün görünmemektedir. Bu sebeple olası dava durumunda Mahkemelerin yaklaşımını bugünden kestirmek çok kolay değil, dolayısıyla davanın usulden reddedilme ihtimali olduğu göz önüne alındığında pişmanlıkla düzeltilebilecek bir beyanın %50 vergi ziyai cezası ile dava konusu edilmesi çok makul görünmüyor. Bu sebeple alımın gerçek olduğunu ve ispat edilebilir olduğunu düşünen mükelleflerin izahlarını detaylı olarak yapması ve olası incelemeler için yapılabilecek dokümantasyonun detaylandırılması önem arz etmektedir.

Yazının tebliğ edilmesinden önce düzeltme yapan mükelleflerin düzeltme yapıldığına dair bilgi vermesi yeterlidir. Yazıların mahiyeti bilgi isteme yazısı olduğundan istenilen bilgilere tebliğ tarihinden itibaren süresi içerisinde cevap verilmemesi, eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi durumunda VUK 355'inci maddede yer alan özel usulsüzlük cezasının kesilmesi söz konusu olabilecektir.



SONUÇ

Türk Vergi İdaresi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla son yıllarda davranışsal yaklaşım politikalarından yoğun bir şekilde faydalanmakta, sinyalleme adı verilen uygulamalarla mükelleflerin davranışlarını yönlendirmeye dönük projeleri hayata geçirmektedir. Bu sinyalleme aşaması için VDK'nın en son uygulaması Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) yazılarıyla somutlaşan Sahte Belgeyle Mücadele Gözetim Programı oldu. VDK tarafından yapılan değerlendirmede KURGAN'ın bir vergisel risk analiz sisteminden öte bir erken uyarı sistemi mahiyetinde olduğu, mükelleflerin olası risklerden haberdar olarak kendi tedbirlerini almaları ve kendi risk değerlendirmelerini yaparak kendileri için en iyi kararı verebilecekleri inancına dayandığı açıklanmıştır.

KURGAN sistemi kendi algoritmasıyla riskli olduğu düşünülen işlemleri tespit edebilse de bu işlemlere ait belgelerin kanuni defterlere kaydedilip kaydedilmediği, beyanlara dâhil edilip edilmediği veya düzeltme beyannamesi verilip verilmediği gibi durumları henüz tespit edemiyor. O yüzden, VDK KURGAN yazılarıyla, bu sistemin tespit ettiği riskli işlemler için aslında mükelleflerle mutabakat yapılarak bu işlemlerin yasal defterlerde kayıtlı olup olmadığını ve düzeltme yapıp yapılmadığını tespit etmeye çalışıyor.

Bu kapsamda sahteci mükelleflerin cari dönemde belirlenmesi çalışmalarının başlangıç aşamasında yaklaşık 120 bin mükellefe riskli olduğu değerlendirilen alışırları için Vergi Usul Kanununun 148'inci maddesi kapsamında bilgi isteme yazıları gönderilmiştir. Mükelleflerden alınan yanıtlar KURGAN risk analiz sisteminin bir girdisini oluşturacak ve mükelleflerin denetim planlarında

yer alıp yer almayacağı konusunda belirleyici olacaktır. Bu sebeple fiili durumlara göre işlem tesis edilmesi veya detaylı cevapların verilmesi sistemin kendi hatalarını da görerek zamanla daha doğru sonuçlar üretmesi adına çok önemlidir.

KURGAN yazılarını tebliğ alan mükellefler söz konusu alımlara ilişkin bir düzeltme yapmaması durumunda olası bir denetim çalışmasında, mükellefler riskli işlemlerin gerçek bir mal teslimi ve/veya hizmet ifasına dayandığını, satın alınan malın işletme kullanıldığını, deposunda bulunduğunu veya yeniden alım satımına konu edildiğini ispatlamak durumunda kalacaktır. Zira 1 Ekim'den itibaren sahte belge incelemelerinde bilerek kullanmanın esas olacağı açıklanmış olup alımın gerçekliği ikna edici belgelerle ispat edilemezse 3 kat vergi ziyaı cezası ve 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile yargılama yapılmasını öneren suç duyurusu raporu ile karşılaşılma ihtimali göz ardı edilmemeli, alımların gerçekliğini ispat edecek somut belgelerin toplanarak dosyalanması, verilecek cevaplarda sunulması önem arz etmektedir.

KURGAN kapsamında bilgi isteme yazıları tebliğ alan mükellefler risklilik algısı vergi idaresi ile aynı düzeydeyse hukuk düzleminde kayıt veya beyanlarını düzeltme yoluna gidip idareyi bu konuda cevabi bir yazıyla haberdar etmelidir. Bu değerlendirmede en önemli kriteri **mal veya hizmetin alındığı bilinmesine rağmen belgenin mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığına dair bilgi ve/veya şüphe oluştu-racaktır.** Riskli olduğu düşünülen işlemin düzeltmesinin pişmanlıkla yapılabileceğini, dolayısıyla vergi ziyaı cezası olmaksızın düzeltilebileceğini değerlendiriyoruz. Alım gerçek olmasına rağmen belge ile ilgili risk olduğu düşünülüyorsa düzeltme belgede gösterilen KDV

yönüyle yapılması yeterli olacak, ancak alımın tevsik edilmesinde ve/veya faaliyetle ilişkisinin açıklanmasında sorun görünüyorsa kurumlar vergisi yönüyle gider etkisinin de düzeltilmesi uygun olacaktır.

Eğer işlem riskinin vergi idaresi ile aynı düzeyde olmadığı kanaatine varılmışsa işlem hangi açıdan riskli bulunmuşsa o alanda araştırmalarını yoğunlaştırıp savunma yapacak delillerin toplanması önemlidir. KURGAN sisteminde ilk gönderilen yazılar işlemlerin gerçekliğine odaklandığından muhtemel bir denetim sürecinde işlemlerin gerçekliğini ispata yönelik delillerin toplanması gerekir. Diğer bir deyişle alımının gerçekliğini ispat edebilecek mükelleflerin düzeltme yapmak yerine alımı tevsik eden belge ve dokümanlarla yazıya karşıt tespit incelemesi ciddiyetinde cevap vermesi uygun olacaktır. Verilecek cevapta 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge uyarınca vergi müfettişleri tarafından değerlendirme konusu yapılan hususlar göz önüne alınarak izahatın verilmesi önem arz etmektedir.

Alımın gerçek olmasına rağmen ilerde karışılacak sert iddialarla muhatap olmak istemeyen mükelleflerin düzeltmeyi ihtirazi kayıtla yapması ve düzeltme işlemini dava konusu etmesi de akla gelen seçeneklerden biridir. Düzeltme işleminin ihtirazi kayıtla yapılması durumunda pişmanlıkla işlem yapılamayacağı için kanuni süresinden sonra verilen beyannameler kapsamında %50 vergi ziyaı cezası ortaya çıkacaktır. Ayrıca KURGAN yazıları düzeltme yapılmasını doğrudan talep edilen yazılar olmaması nedeniyle bu yazıların icrai idari işlem kabul edilmesi ihtimaline bağlı olarak açılacak davaların usulden reddedilme riski bulunmaktadır. Ancak olası bir denetimde 3 kat vergi ziyaı cezası ve

hapis cezası öngörülen bir iddiaya muhatap tutulma ihtimaline ilişkin verilen mesajın icrai boyutunun olmadığını iddia etmek de pek mümkün görünmemektedir. Bu sebeple olası dava durumunda Mahkemelerin yaklaşımını bugünden kestirmek çok kolay değil, dolayısıyla davanın usulden reddedilme ihtimali olduğu göz önüne alındığında pişmanlıkla düzeltilebilecek bir beyanın %50 vergi ziyaı cezası ile dava konusu edilmesi çok makul görünmüyor. Bu sebeple alımın gerçek olduğunu ve ispat edilebilir olduğunu düşünen mükelleflerin izahlarını detaylı olarak yapması ve olası incelemeler için yapılabilecek dokümantasyonun detaylandırılması önem arz etmektedir.

Yapılan risk değerlendirmelerinde yeterli delil bulunması durumunda düzenleyici mükelleflerin nezdinde düzenlenecek vergi tekniği raporunun beklenmesine gerek duyulmazken, vergi tekniği raporunun varlığı mutlak suretle kullanıcı şüphesi ile denetime alınmış mükelleflerin bilekerek belge kullandığı yönündeki kast değerlendirilmesini zorunlu kıldığı iddia edilse de kullanma incelemelerinde Genelge'de belirlenen kriterler bir bütün olarak ele alınmalı ve mükelleflerin hak ve hukuku gözetilerek işlem tesis edilmelidir.

Son dönemde teknolojinin getirdiği imkanların etkin şekilde kullanılmasını vergiye gönüllü uyuma sevk etmesindeki rolü faydalı bulmakla birlikte teknolojinin sağladığı hızın ve sorgu sonuçlarının kapsamın genişliğinin sorgulaya takılan mükelleflerin izahatlarının detayına bakılmaksızın düzeltme beklenmesi gibi toptancı bir yaklaşımdan kaçınılması, risk senaryolarının her durumda doğru sonucu vermeyebileceği ve izahı olan durumların var olabileceği bilinciyle değerlendirme aşamasında terzi hassasiyetinden vazgeçilmemesi gerektiğini önemle hatırlatmak isteriz.



TÜRKİYE'DEN YURTDIŞINA VERİLEN HİZMETLERDE KAZANÇ İNDİRİMİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK TEBLİĞ DÜZENLEMELERİ VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

GİRİŞ

Türkiye'nin hizmet ihracatını teşvik etmek amacıyla sunduğu vergi avantajları, uluslararası rekabet gücünü artırmada kritik rol oynamaktadır. Bu bağlamda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 10. maddesinin 1. fıkrasının (ğ) bendinde düzenlenen yurtdışına verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara ilişkin indirim, son yıllarda önemli güncellemelerle güçlendirilmiştir. Özellikle, 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, indirim oranını %50'den %80'e yükseltmiş ve indirim için kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartı zorunlu kılınmıştır. Söz konusu değişikliğe ilişkin açıklamalar 28 Eylül 2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 23 Tebliğ) ile yapılmış olup işbu çalışmamızda, söz konusu Tebliğ ile yapılan açıklamalar çerçevesinde getirilen yenilikleri, şartları ve uygulama esaslarına inceleyecek; ayrıca tebliğ açıklamalarına dayalı örnek olaylarla konuyu somutlaştırmaya çalışacağız.



1. İNDİRİMİN HUKUKİ DAYANAĞI VE TEBLİĞİN GENEL ÇERÇEVESİ

KVK 10/1-ğ maddesine göre, Türkiye'de yerleşik kurumlar tarafından yurt dışı mukimlere sunulan ve münhasıran yurt dışında yararlanılan belirli hizmetlerden elde edilen kazançların %80'i kurumlar vergisi matrahından indirilebilir. Kapsamdaki hizmetler arasında yazılım geliştirme, mühendislik, mimarlık, tasarım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi hizmetleri, veri saklama/işleme/analizi, ürün testi, sertifikasyon ve mesleki eğitim gibi alanlar yer alıyor. Eğitim ve sağlık hizmetleri ise ilgili bakanlıkların izni ve denetimiyle dahil edilebilir.

23 Seri No.lu Tebliğ ile indirim oranının %50'den %80'e artırılmasına ilişkin açıklamalar yapılmış olup, bu değişiklik 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanır. Tebliğ, 28 Eylül 2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tebliğin odak noktası, indirimin etkinliğini artırmak amacıyla getirilen kazancın tamamının transfer şartıdır. İndirim kapsamındaki kazançların tamamı, ilgili hesap dönemine ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe (genellikle Nisan ayı sonu) kadar Türkiye'ye transfer edilmelidir. Kısmi veya gecikmeli transfer durumunda indirim hakkı kaybedilir.

Ayrıca, indirim kapsamındaki alacakların değerlemesinden doğan kur farkları ve vade farkları, indirim tutarına dahil edilir. Geçici vergi dö-

nemlerinde ise, kazanç ilgili geçici vergi beyannamesi verme süresine kadar transfer edilmişse indirim uygulanabilir; ancak yıllık beyanname tarihine kadar kazancı tamamı transfer edilmezse, geçici vergi döneminde yararlanılmış olan indirim tutarları da iptal edilir.

2. 23 SERİ NO.LU TEBLİĞ'İN GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER VE UYGULAMA ESASLARI

İndirim oranı %50'den %80'e artırılarak teşvik güçlendirilirken, transfer şartıyla döviz girişini zorunlu kılınmıştır. İndirim uygulamasındaki temel değişiklikler şunlardır:

- **İndirim Oranı:** %50'den %80'e yükseltilmiştir. (1 Ocak 2023'ten itibaren).
- **Transfer Zorunluluğu:** Kazancın tamamı Türkiye'ye getirilmelidir. Ödeme zaten Türkiye'de yapılmışsa şart aranmaz.
- **Geçici Vergi Uygulaması:** Dönemsel transferde esneklik sağlanır, ancak yıllık bazda kazancının tamamının öngörülen sürede Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır.
- **Kur Farkları:** Alacak değerlemeleri sonucu ortaya çıkan farklar indirim hesabında dikkate alınır.

3. UYGULAMA ÖRNEKLERİ:

Örnek 1: Yazılım alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (S) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği yazılım hizmeti karşılığında elde ettiği 800.000 TL kazancın tamamını 30/12/2023 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir.

Bu durumda, yazılım faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edildiğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkündür.

Örnek 2: B A.Ş., Avusturya mukimi bir şirkete 2024 yılında sunduğu mühendislik hizmetinden 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gereken son tarihine kadar bu kazancın yalnızca 1.500.000 TL'si Türkiye'ye transfer edilmiş olup, 500.000 TL yurt dışında kalmıştır.

Bu durumda, kazancının tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartı gereği, kazancın bir kısmının Türkiye'ye transferde indirimden yararlanılması mümkün olmadığından, B A.Ş.'nin bu kazancı için indirim hakkı bulunmamaktadır.

Örnek 3: C A.Ş., 2024 yılının üçüncü çeyreğinde (Temmuz-Eylül) yurtdışındaki müşterileri için sunduğu veri analizi hizmetlerinden 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu kazanç, üçüncü geçici vergi beyannamesi (18 Kasım 2024) tarihine kadar şirketin Türkiye'deki banka hesabına transfer edilmiştir. Ancak, alacak değerlemesinden ise 50.000 TL kur farkı doğmuştur.

- ▶ Toplam Kazanç (Kur Farkı Dahil): 550.000 TL.
- ▶ İndirim Tutarı: 500.000 TL x %80 = 440.000 TL.

Bu durumda, kazancın 440.000 TL'lik kısmı beyannamede indirim konusu yapılabilecek olup kazancı kalan kısmının ihracat kazancı olarak %5 puan indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkündür.

Yıllık beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar kazancın tamamı Türkiye'ye transfer edilmezse, geçici vergi dönemleri için yararlanılmış

olan indirimler iptal edilerek cezalı tarhiyatlara yapılacaktır. Pişmanlık hükümleri kapsamında düzeltme beyannamesi verilmesi halinde, indirim nedeniyle yersiz olarak vergi dışı bırakılan kazanç üzerinden cezasız olarak söz konusu geçici vergilerin tahakkuk ettirilmesi mümkün olacaktır.

Örnek 4: Mimarlık alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (D) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği mimari çizim hizmeti karşılığında elde ettiği 500.000 TL kazancının; 400.000 TL'sini 10/4/2024 tarihinde, 100.000 TL'sini ise 5/7/2024 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir.

Bu durumda, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmediğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkün değildir.

Geçici vergi dönemleri açısından, kazançların ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren indirimden yararlanılabileceği mümkün olacaktır.

Anılan bent kapsamında verilen hizmetler karşılığındaki ödemelerin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'de yapılması durumunda, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ayrıca Türkiye'ye transfer edilme şartı aranmayacaktır.

Örnek 5: Sağlık alanında faaliyet gösteren (E) Ltd. Şti., yurt dışında mukim Bayan (B)'ye Türkiye'de sağlık hizmeti vermiş ve Bayan (B) tarafından bu hizmet karşılığı ödeme Türkiye'de kredi kartıyla yapılmıştır.

Bu durumda, verilen sağlık hizmeti karşılığındaki ödeme Türkiye'de ya-

pıldığından, in- dirimden yararlanmak için kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartı aranmayacaktır.

Diğer taraftan, indirim kapsamındaki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları da indirim tutarının tespitinde dikkate alınacaktır."

Örnek 6: Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık hizmeti vermekte olan (F) A.Ş.'nin bu hizmetinden münhasıran yurt dışında yararlanılmaktadır. (F) A.Ş. yurt dışına yönelik mimarlık hizmeti faaliyetinden elde ettiği ve beyan dönemine kadar Türkiye'ye transfer ettiği 500.000 TL kazancın %80'ini (400.000 TL) bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında 2023 yılı beyannamesinde indirim olarak dikkate almıştır.

Yurt dışına yönelik olarak mimarlık hizmeti sunan (L) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- ▶ Ticari bilanço karı 2.000.000 TL
- ▶ Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç 500.000 TL
- ▶ Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan) 1.500.000 TL
- ▶ KKEG 200.000 TL
- ▶ İştirak kazançları istisnası 600.000 TL
- ▶ KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi 400.000 TL
- ▶ Matrah 1.200.000 TL



(F) A.Ş. 2023 yılında ihracat faaliyetinden 500.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın 400.000 TL'lik kısmı beyanname üzerinden Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında zaten kurum kazancından indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 5 puan indirim ancak kalan tutara uygulanabilecektir.



$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah} \times \frac{(\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} - \text{KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar})}{(\text{Ticari bilanço karı} - \text{KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar})}$$

İndirimli oran uygulanacak matrah :
1.200.000 TL x [(500.000 - 400.000)/
(2.000.000 - 400.000)]

: 1.200.000 TL x %6,25

: 75.000 TL

(F) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği 500.000 TL'lik kazançtan bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilen

400.000 TL'lik tutar indirim konusu yapıldıktan sonra (500.000 TL - 400.000 TL=) 100.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 5 puan indirimli olarak uygulanacağı ihracat kazancı da 75.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu hesaplama göre, 1.200.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 75.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı (%25-%5=) %20 olarak uygulanacak, matrahın kalan 1.125.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.



4. UYGULAMA ŞARTLARI VE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

İndirimden yararlanmak için şartlar tablodaki şartlar sağlanmazsa indirim hakkı kaybedilir.

Şart	Açıklama	Tebliğ Dayanağı
Hizmet Türü	Yazılım, mühendislik vb. listedeki hizmetler.	1 Seri Tebliğ 10.5.1
Alıcı	Yurt dışı mukim; fatura alıcı adına.	KVK 10/1-ğ
Kullanım Yeri	Münhasıran yurt dışında.	23 Seri Tebliğ
Transfer	Kazancın tamamı, beyanname tarihine kadar Türkiye'ye.	23 Seri Tebliğ, yeni ek
Şirket Faaliyeti	Esas iştiğal konusu olmalı.	1 Seri Tebliğ 10.5.2.1

SONUÇ

Yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olarak KVK'nun 10/1-ğ maddesinde yer alan indirim uygulamasına ilişkin olarak 7491 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin uygulamasına dair 23 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştır. Bu kapsamında, hizmet ihracatçıları için getirilen indirim uygulamasında indirim oranı %80'e çıkarılmış ve bu sayede hizmet ihracatları için önemli bir teşvik

mekanizması güçlendirilirken, kazancın tamamının Türkiye'ye transfer şartı ile de dövizin Türkiye'ye getirilmesi sağlanmıştır. Türkiye ekonomisine somut döviz akışını da teminat altına almaktadır. Bu düzenleme, dijital hizmetler, yazılım geliştirme ve mühendislik gibi yüksek katma değerli sektörlerde faaliyet gösteren Türk şirketlerini uluslararası arenada daha rekabetçi kılmakla birlikte, kazancın tamamının öngörülen sürede transfer edilmediği durumlarda indirim kaybı riski gibi pratik zorlukları da beraberinde getirmektedir.



TÜM YÖNLERİYLE SERMAYE TAMAMLAMA FONU

GİRİŞ

Şirketler, mal veya hizmet üretmek ve bu faaliyetleri sonucunda kar elde etmek üzere kurulan yapılardır. Ancak, söz konusu şirketler, ekonomik faaliyetleri sonucunda kimi zaman kar elde edememek bir yana ciddi zararlarla karşılaşabilmektedirler. Bu durumda olan şirketlerde zararın büyüklüğüne göre sermayede kayıp veya borca batıklık durumları ortaya çıkabilmektedir.

Bu durumda olan şirketler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 376'ncı maddesi kapsamında sermayenin kaybı ve borca batık olma durumundan ötürü sona ermiş sayılmamak için söz konusu maddede yer verilen önlemleri almak durumunda kalmaktadırlar. Bu kapsamda, kayıpların önlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması için sermaye artırımı, sermaye azaltımı veya sermayenin tamamlanması gibi kararlar gündeme gelmektedir. Zira, aksi halde, zararlardan ötürü faaliyetlerini sürdürebilmek için yeterli kaynağı olmadığı/kalmadığı için ömrü teoride sonsuz olarak öngörülen şirketin varlığı tehlikeye girmiş olacaktır.

TTK'nun 376'ncı maddesinin 2'nci fıkrasına göre, son yılın bilançosunda şirketin sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde, toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinilmesine veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona ermektedir.

Bu gibi durumlarda, işletmelerin genel kurulu tarafından ne tür önlemler alınması gerektiğiyle ilgili düzenlemelere yine TTK'nun 376'ncı maddesinde yer verilmiş ve 15.09.2018 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Türk Ticaret Kanunu Tebliği ile söz konusu maddenin uygulanmasında uyulacak usul ve esaslara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bahsi geçen önlemler kapsamında bulunan ve sermaye tamamlama fonu olarak ifade edilen uygulama, vergisel yönden uzun süre tartışma konusu olmuştur. Zira, Vergi İdaresi ortaklarca işletmeye konulan değerleri, karşılıksız olması ve sermayeye ilave edilmiyor olmasından hareketle gelir olarak nitelendirmiş ve vergi mevzuatında da konuya ilişkin bir istisna hükmü bulunmamasından ötürü vergiye tabi olması gerektiği yönünde görüşler vermiştir. Söz konusu tartışmaların önemli bir kısmı 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 7394 sayılı Kanun ile sona erdirilmiş ve işletmeye konulan bu değerlere ilişkin fon tutarının kurum kazancına ilave edilmesinin gerekmediği hüküm altına alınmıştır.

Bu çalışmada, uygulamada teknik iflas olarak da ifade edilen sermayenin kaybı ve borca batık olma durumlarında bulunan şirketlerin sermaye tamamlama fonu olarak şirkete koydukları tutarların Türk Ticaret Kanunu ve vergi kanunları yönünden değerlendirilmesine ilişkin görüşlerimize yer verilecektir.

1. SERMAYE TAMAMLAMA FONUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler ve Tebliğ Açıklamaları

Türk Ticaret Kanunu düzenlemelerine göre uygulamada teknik iflas olarak bilinen ve ilgili Kanunun "Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu" başlığı altında yer alan ve "a) Çağrı ve Bildirim Yükümü" alt başlığını taşıyan 376'ncı maddesinde;

"1-Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

2-Son yıllık bilanço'ya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde ise derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Öte yandan, söz konusu maddenin uygulanmasına ilişkin olarak, 15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı

Resmi Gazetede yayımlanan '6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376'nı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ' kapsamında açıklamalar yapılmıştır. Tebliğin 'Sermayenin Tamamlanması' başlığını taşıyan 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında; *"Sermayenin tamamlanması, bilanço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Kanuni yedek akçelerin yitirilen kısımlarının tamamlanmasına gerek yoktur. Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortak zarar sebebiyle karşılıksız kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlüdür. Her ortak, payı oranında tamamlamaya katılabilir ve verdiği geri alamaz. Bu yükümlülük, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmez."* açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen düzenleme ve açıklamalarda görüleceği üzere, şirketin sermaye kaybı ve borca batık olma durumu ile karşı karşıya kalması halinde alınabilecek olan önlemlerden biri de sermayenin tamamlanmasıdır. Sermaye tamamlama fonu olarak nitelendirilen ve şirkete konulan bu değerler uygulamada zarar telafi fonu olarak da adlandırılmaktadır.

Sermaye tamamlama fonu kapsamında yapılan ödemeler borç veya sermaye olarak nitelendirilmemekte ve fon hesabı esas itibarıyla, ortaklara dağıtılamayan veya sermayeye ilave edilemeyen ve şirketin teknik iflas halinden kurtulması için şirkete konulan değerlerden oluşan donuk bir hesap konumundadır.

Sermayesi kayba uğrayan veya borca batıklık durumuna düşen firmaların özellikle yurt dışındaki ortakları tarafından kimi zaman öz kaynak yapısının kuvvetlendirilmesi amacıyla nakit tutarlar gönderilebilmektedir. Bu

tutarlar doğrudan şirketin sermaye artırımına ilişkin olarak gelebileceği gibi, sermaye tamamlama amacıyla da gönderilebilmekte ve öz kaynaklar içinde fon hesabına alınabilmektedir.

TTK'nın 376'nı maddesinin uygulanmasına ilişkin Tebliğin 10'uncu maddesi ve Ticaret sicil uygulamaları gereği, sermayesinin 2/3'ünü yitirmiş işletmeler için sermaye arttırımı yolunun tercih edilmesi halinde, artış sonrası yeni durumda sermayenin %50'sinin özkaynaklar içinde korunması esastır. Bu noktada yarısı korunması gereken sermaye, mevcut sermaye tutarı ile yeni arttırılacak sermaye tutarı toplamının yarısıdır.

Dolayısıyla, hem sermayenin tamamlanması hem de sermayenin arttırılması tercihlerinde, şirket ortakları tarafından işletmeye kaynak aktarımı yapılmaktadır. Ancak, iki uygulama arasında aktarılacak tutar açısından farklılık bulunmaktadır. Zira, sermayenin tamamlanmasında mevcut ödenmiş sermayenin %50'si korunmaya çalışılırken, sermayenin arttırılmasında mevcut sermaye ile yeni eklenecek sermayenin toplamının %50'sinin korunması esastır. Bu sebepten ötürü, işletmeler daha düşük bir bedelle borca batıklık veya teknik iflas halinden kurtulmak için sermayenin tamamlanması yolunu tercih edebilmektedirler.



2. VERGİ İDARESİNİN SERMAYE TAMAMLAMA FONUNA BAKIŞI

2.1. 7394 Sayılı Kanun Öncesi Yaklaşım

7394 sayılı Kanun öncesinde, "sermaye tamamlama fonu" adı altında ortaklar tarafından işletmeye konulan değerlerin kurum kazancına dahil edilip edilmeyeceği hususunda, vergi kanunlarında da net bir düzenleme olmaması sebebiyle, söz konusu tutarların vergiye tabi olup olmadığına ilişkin Vergi İdaresi ile mükellefler arasında yoğun ihtilaf söz konusuydu. Zira, vergi incelemelerinde inceleme elemanları; sermaye tamamlama fonu veya başka adlar altında gelen değerlerin TTK'nın 376'nı maddesinin aradığı kriter ve prosedüre uyulmaksızın yapılan ödemeler olduğu yaklaşımını benimsemiş ve bu tutarların bir öz kaynak kalemi olarak değil, gelir olarak dikkate alınması gerektiği yaklaşımı ile tarhiyatlar yapmaktaydı.

Bu noktada vergi incelemesindeki yaklaşım, yurt içindeki firmanın zarar etmesine rağmen faaliyetinin devam ettirilmesindeki amacın, yurt dışında bulunan ana firmanın yurtiçindeki bu şirket aracılığıyla Türkiye piyasasına satış yapması ve kazanç elde etmesi yönünde olmuş ve yurtdışındaki ana firmadan Türkiye'de bulunan şirkete aktarılan tutarların yurtiçi şirketin sunduğu pazarlama faaliyetinin karşılığı olduğu değerlendirilmesinde bulunulmuştur. Bu yaklaşımın sonucu olarak da, sermaye tamamlama fonu olarak aktarılan tutarlar için, Türkiye'de bulunan şirketin yurt dışındaki firma lehine yaptığı pazarlama ve benzeri hizmetler nedeniyle mahrum kaldığı kazanç değerlendirilmesi yapılmış ve bu doğrultuda mükelleflere kurumlar vergisi ve KDV yönünden eleştiri getirilmiştir.

Ayrıca, inceleme sonucunda sermaye tamamlama fonu yönünden

mükellefe yapılan tarhiyatlara zaman zaman transfer fiyatlandırması eleştirisinin bir ikamesi olarak kullanılmış ve fon tutarını aktaran firmayla yapılan işlemlerde emsal fiyat mukayesesi yapılmak yerine söz konusu durum ortak lehine yapılan işlemler nedeniyle mahrum kalınan kazanç olarak dikkate alınmıştır.

Yukarıda bahsedilen ve inceleme elemanlarınca benimsenen yaklaşıma paralel olarak Vergi İdaresi de, sermaye tamamlama fonunun sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında da istisna bir hükmün bulunmamasından hareketle söz konusu tutarların kurum kazancına ilave edilmesi gerektiği yaklaşımını benimsemiş ve mükelleflere bu görüş kapsamında özelgeler vermiştir. Buna ek olarak vergi yarısında da ağırlıklı olarak İdare'nin bahsedilen görüşüne paralel kararlar verilmiştir.

Öte yandan, TTK'nın 376'ncı maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak 15.09.2018 tarihinde yayımlanan Tebliğ ile esasen, sermaye tamamlama fonuna yönelik hukuki boşluk ortadan kalkmış ve şirkete fon şeklinde gelen tutarların hizmet karşılığı elde edilen bir gelir değil, ortaklar tarafından işletmeye konulan değerlerin karşılığı olduğunu ve bu tutarların öz sermayenin bir cüzü olduğunu ifade etmek hukuki olarak mümkün hale gelmiştir.

Söz konusu durum sonucunda, sermaye tamamlama fonu olarak ortaklar tarafından aktarılan tutarların işletmeye konulan bir değer olmasından hareketle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 'Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti' başlığını taşıyan 38'inci maddesi gereğince kurum kazancına dahil edilecek bir gelir unsurunun bulunmadığı ortaya konulmuştur. Zira, GVK'nun 38'inci maddesine göre kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olup, söz konusu dönem

zarfında sahip veya sahiplerce;

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

Bu nedenle ortaklarca şirkete konulan sermaye tamamlama fonunun, aynen sermayede olduğu gibi bir özkaynak unsuru olduğundan hareketle, vergiye tabi bir kazanç olarak değerlendirilmesinin söz konusu olmadığı ve ayrıca herhangi bir hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye de tabi tutulmaması gerektiği hususu ortaya çıkmıştır.

2.2. 7394 Sayılı Kanun'la Getirilen Düzenleme

15 Nisan 2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 23'üncü maddesinde, TTK'nın 376'ncı maddesi kapsamında sermayesinin tamamlanmasına karar verilen şirketlerde, sermaye kaybını telafi etmek amacıyla zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda ortaklar tarafından şirkete aktarılan tutarların, kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.



Söz konusu maddenin gerekçesi şu şekilde açıklanmıştır; "Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, son yıllık bilançolarında sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılan şirketlerin kendiliğinden sona ermiş sayılmaması için, genel kurulca sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar verilmektedir. Bu amaçla ortaklar tarafından sermaye tamamlama fonu olarak aktarılan tutarlar söz konusu Kanun çerçevesinde sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde kabul edilmemekte ve karşılıksız bir ödeme niteliğini haiz olduğu belirtilmektedir. Ayrıca yapılan bu ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak da nitelendirilmemektedir.

Bu düzenleme ile sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde ortaklarca şirketlere bu kapsamda aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sağlanmaktadır."

Buna göre madde gerekçesinde, ortaklar tarafından sermaye tamamlama fonu olarak işletmeye aktarılan tutarların TTK kapsamında işletmeye sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde kabul edilemeyeceği ve işletmeye konulan bir değer olarak karşılıksız bir ödeme niteliğinde olduğu hususu belirtilmiştir.

Buna paralel olarak, 7394 sayılı Kanun 23'üncü maddesiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 'Safi Kurum Kazancı'nı düzenleyen 6'ncı maddesine eklenen 3'üncü fıkra ile; "13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaz." hükmü getirilmiştir.

Bu değişiklik ile, zarar sebebiyle teknik iflasta bulunan şirketlerin ortakları ta-

rafından, sermaye kaybını gidermek için işletmeye aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı hükmüne bağlanmış olup, sermaye tamamlama fonunun vergilendirilmeyeceği yönündeki görüş kanun maddesi haline gelmiştir. Bu sayede, mükellefler ile Vergi İdaresi arasındaki söz konusu tutarın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda ortaya çıkan anlaşmazlıklar da ortadan kaldırılmıştır.

Öte yandan, Vergi İdaresi, 7394 sayılı Kanundan önce vermiş olduğu özelgelerde, sermaye tamamlama fonu şeklindeki işletmeye ortaklar tarafından yapılan aktarımların hizmet karşılığı olduğundan hareketle KDV'ye tabi olması gerektiğini belirtmekteydi. 7394 sayılı Kanunda, sermaye tamamlama fonu ile ilgili olarak KDV'ye ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer almamaktadır. Bu noktada, TTK Tebliğinde de belirtildiği üzere, bilanço açıklarının kapatılması için sermaye tamamlama fonu şeklinde yapılan ödemelerin herhangi bir mal veya hizmet karşılığı olmamasından hareketle, anılan düzenleme kapsamında aktarılan tutarlar için KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı ve yapılan işlemin KDV'nin konusuna girmediği görüşü vergi camiasında genel kabul görmektedir.



3. SERMAYE TAMAMLAMA FONUNA İLİŞKİN DİĞER HUSUSLAR

Sermaye tamamlama fonu olarak Türkiye'de bulunan ortak tarafından işletmeye konulması planlanan değerlerin işletmeye aktarılması işlemi özü itibarıyla sermayede meydana gelen eksilmenin tamamlanması mahiyetindedir. Dolayısıyla, bu işlemin sermaye avansı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, fon bedeli işletme tarafından sermayeye ilave edilemediği müddetçe, iştirak hisselerinin alış bedeline dahil edilmeksizin KKEG olarak dikkate alınmalıdır. Aynı şekilde, gerçek kişi ortak açısından da, sermayeye ilave edilmediği müddetçe, fon tutarının alış bedeli içerisinde değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

TTK'nın 376'ncı maddesinin açıklanmasına ilişkin Tebliğ kapsamında, sermaye tamamlama fonu olarak işletmeye konulan değerlerin sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Buna karşın eğer işletme tarafından fonun sermayeye ilave edilmesine ilişkin karar alınırsa, fon tutarı kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. Ancak, fonun sermayeye ilavesinin tescili hususu tamamen ticaret sicilin bu uygulamaya izin verip vermeyeceğine bağlı bulunmakla birlikte çok mümkün görünmemektedir.

Öte yandan, sermaye tamamlama fonu olarak aktarılan tutarlar bir öz kaynak kalemi olarak bilançodaki yerini alsada, işletmeye ilave edilen bu değerler özü itibarıyla şirket tarafından ticaret siciline tescil edilen nakit sermaye artışı niteliğinde olmadığından konuya ilişkin yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece, KVK'nın 10/1-ı maddesinde yer alan 'nakdi sermaye artırımında faiz indirimi' düzenlemesi kapsamındaki nakit sermaye teşvikinden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

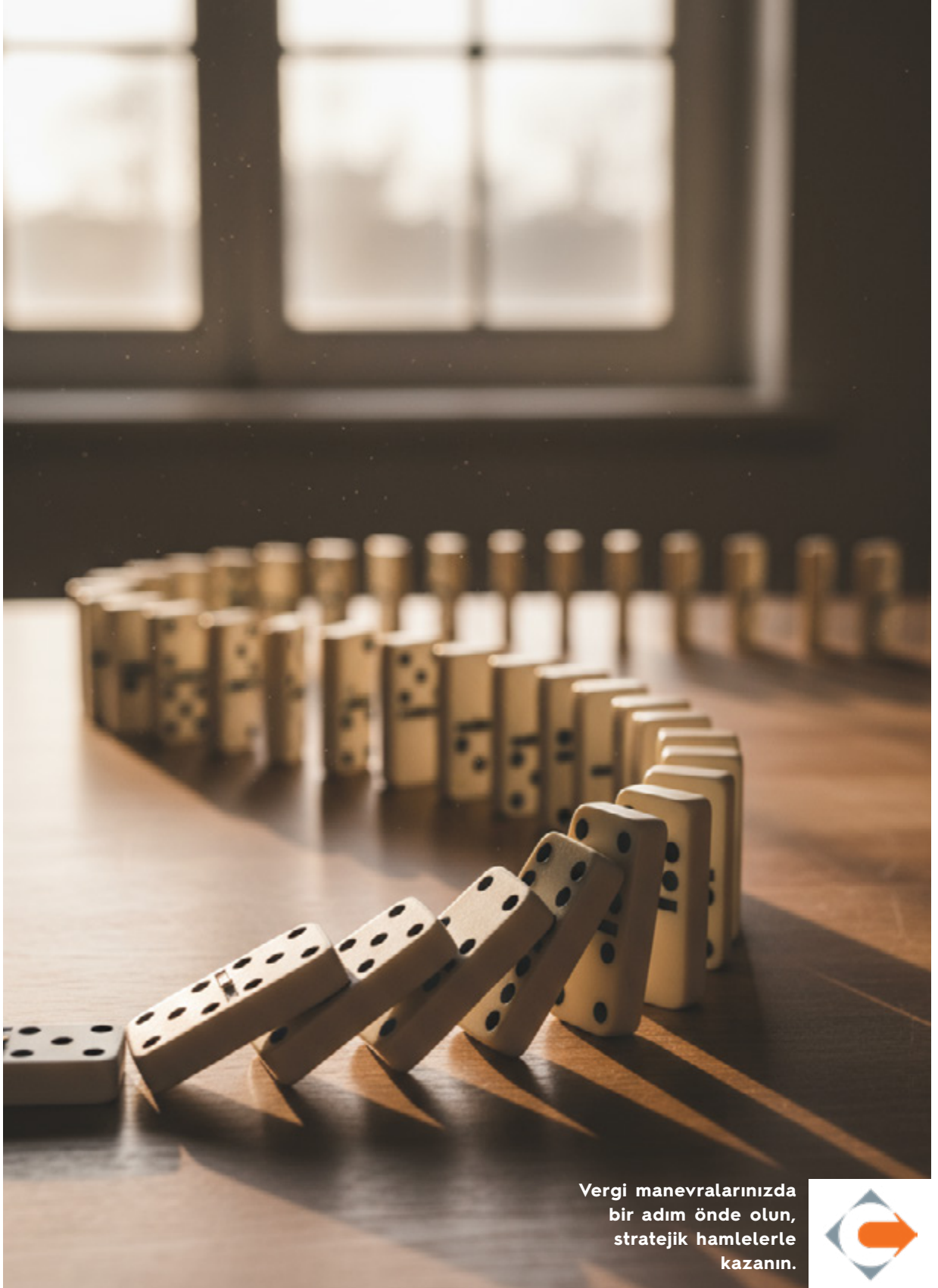
SONUÇ

Sermaye tamamlama fonunun vergilendirilip vergilendirilemeyeceğine ilişkin İdarenin yaklaşımı kamuoyunda uzun süre tartışma konusu olmuştur. Zira, Vergi İdaresi, söz konusu fonun işletmeye karşılıksız olarak aktarılan bir tutar olmasından ve konuya ilişkin hukuki bir açıklığın da bulunmamasından hareketle uzun süre bu tutarları işletme açısından elde edilen bir gelir olarak nitelendirmiş ve vergileme yoluna gitmiştir.

Bu yaklaşım, İdare ile mükellef arasında ihtilaflı durumların ortaya çıkmasına ve konunun yargıya taşınmasına yol açmıştır. Vergi yargısı da genel olarak İdarenin yaklaşımına uygun kararlar vermiştir. Nitekim ve en nihayetinde konu, 7394 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle KVK'nın 6. maddesine eklenen fıkra kapsamında çözüme kavuşturulmuştur. Söz konusu düzenleme ile fonun kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı ve dolayısıyla vergilendirilmeyeceği hükmüne bağlanmıştır.

Bahsi geçen düzenleme mükellefler açısından vergisel risk ve belirsizliklerin giderilmesi açısından olumlu olarak görülse de henüz açıklığa kavuşturulmaya muhtaç hususlar bulunmaktadır. Örneğin, Kanun'un yürürlüğe girdiği 15 Nisan 2022 tarihinden önce ortakların şirkete koyduğu sermaye tamamlama fonu niteliğindeki tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususu tam açıklık taşımamaktadır. Ancak, düzenlemenin içeriğinden anlaşılan böyle bir kazanç beyanının gerekmediği yönündedir.

Ayrıca, kaynağı nakit tutarlardan oluşan ortaklara borçlar hesabının söz konusu düzenlemeden yararlan-dırılmasına ilişkin İdare tarafından bir düzenleme yapılması ve tereddütlerin giderilmesi yerinde olacaktır.



Vergi manevralarınızda
bir adım önde olun,
stratejik hamlelerle
kazanın.





SPORCU ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE SPORCU VERGİ REKORTMENLERİ

GİRİŞ

Spor, günümüzde yalnızca fiziksel performans ve rekabetin ötesinde, küresel ölçekte milyarlarca dolarlık bir endüstri haline gelmiş; kulüpler, federasyonlar ve markalar için önemli bir ekonomik faaliyet alanı oluşturmuştur. Ülkemizde de özellikle profesyonel futbol kulüplerinin yönettiği bütçeler ve elde ettikleri gelirler, sporun artık ciddi bir ekonomik sektör haline geldiğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu durum, sporun yalnızca sportif başarıyla değil, aynı zamanda ekonomik yönetim ve mali planlama süreçleriyle de yakından ilişkili olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde özel düzenlemelere tabi olup, sporcuların gelir türüne göre farklı vergilendirme yöntemleri uygulanabilmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye’deki sporcuların elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi ele alınacaktır. Ayrıca, ülkemizde gelir vergisi rekortmeni olarak öne çıkan bazı sporcuların kazanç düzeylerine ilişkin bilgilere de yer verilerek, sporun ekonomik gücü ve vergiye katkısı kapsamlı bir biçimde değerlendirilecektir.



1. SPORCULARIN ELDE ETTİĞİ GELİRLERİN NİTELİĞİ

Spor kulüpleri ile sporcular arasındaki sözleşme aslında bir hikmet akdi olup, her iki tarafa da hak ve yükümlülükler getirmektedir. Türk Borçlar Kanunu’nun 393. maddesinde hizmet sözleşmesi, “işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşme” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu kanunun İşçinin Bizzat Çalışma Borcu başlıklı 395’nci maddesinde “Sözleşmeden veya durumun gereğinden aksi anlaşılmadıkça, işçi yüklendiği işi bizzat yapmakla yükümlüdür.” hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda sporcular; tescil işleminin yapıldığı federasyonun sözleşme ile bağlı olduğu kulübünde bu çerçevede spor faaliyetini ve sözleşmeden kaynaklı yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekmektedir. Spor kulübü ise sporcunun yapmış olduğu spor faaliyeti ve sözleşmede yer alan hükümleri yerine getirmesine istinaden sporcuya sözleşmede yer alan ödemeyi yapmakla yükümlüdür.

Gelir Vergisi Kanunu’nun Ücretin Tarifi başlıklı 61. maddesinde, “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” olarak açıklanmıştır. Söz konusu madde içinde ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorum-

luluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyeceği ifade edilmiştir. Ayrıca sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret olarak sayılacağı da kanunda açık bir şekilde belirtilmiştir.

311 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde ise sporculara, gerçekleştirdikleri spor faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, maç başı ücreti, imza parası, imaj hakkı ve sair adlarla yapılan ödemeler ve taşınmaz veya taşıt verilmesi, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatlerin de ücret olarak değerlendirilmesi ve bu kapsamda vergilendirilmesi gerektiği yer almaktadır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun Teşvik İkramiye ve Mükafatları başlıklı 29. maddesinde “Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler”in Gelir Vergisi’nden müstesna olduğu da” belirtilmiştir. Söz konusu ödemeler ücret mahiyetinde olmadığından dolayı, bu yazının konusunda ele alınmamaktadır.

2. SPORCULARIN ÜCRET GELİRLERİN VERGİ KESİNTİSİ

Sporcuların elde ettiği gelirlerin Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan yedi kazanç türünden biri olan

“Ücret” olarak değerlendirilmesi ve buna göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranlarını ve vergilendirilmesini ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu’nda özel bir madde bulunmaktadır. Kanunda yer alan geçici 72’nci maddeye göre 31 Aralık 2028 tarihine kadar;

Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

Lig usulüne tabi spor dallarında;

- En üst ligdekiler için %20,
- En üst altı ligdekiler için %10,
- Diğer liglerdeki için %5,

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

Sporculara yapılan bu ödemeler üzerinden söz konusu kanunun 94’üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, kanunun 103’üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde ise bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. 2025 yılında elde edilen gelirler için bu sınır 4.300.000 TL olup, sporcuların bu tutarı aşan bir gelir elde etmesi durumunda, elde edilen gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilmesi mümkündür.

3. SPORCU ÜCRETLERİNDEN TEVKİF YOLUYLA ALINAN GELİR VERGİSİNİN İADESİ

Spor kulüpleri ve spor anonim şirketlerine, amatör spor faaliyetlerini ve altyapı spor eğitim tesislerini desteklemek amacıyla sağlanan önemli bir teşvik düzenlemesi bulunmaktadır. Söz konusu teşvik düzenlemesine yönelik usul ve esaslar 22 Temmuz 2023 tarihli 32256 sayılı Resmi Gazete’de yer alan “Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi Hakkında Yönetmelik”te belirtilmiştir.

Söz konusu yönetmeliğe göre, sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi uygulamasından, Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından tescil edilmiş spor kulüpleri ve spor anonim şirketlerinin faydalanması mümkündür.

İade edilecek gelir vergisinin belirlenmesinde, sporculara ödenen ücretler üzerinden tevkif edilen ve süresinde beyan edilerek vergi dairesine vadesinde ödenen gelir vergisi tutarları dikkate alınacaktır.

Spor kulüpleri ve spor anonim şirketleri tarafından, Türkiye’de kurulu kamu sermayeli bankalarda ihtiyaca göre bir veya birden fazla hesap açılacaktır.

Vergi dairelerince bu hesaplara aktarılan gelir vergisi tutarları ile bu hesapta yer alan tutarların nemalandırılmasından elde edilen gelirler, özel hesapların kaynaklarını teşkil edecektir.

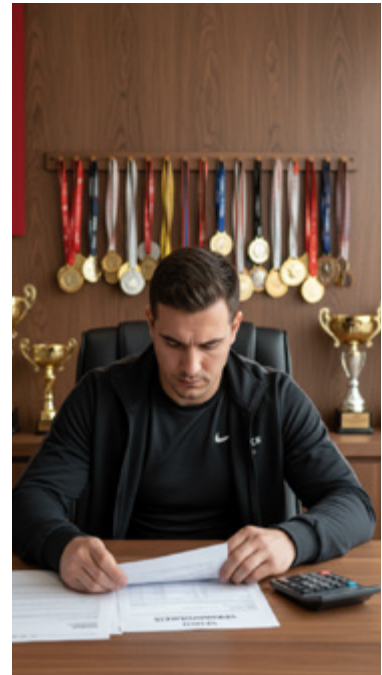
Yönetmeliğe göre özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki amaçlar için kullanılabilecektir:

- Amatör spor faaliyetleri ile altyapı spor eğitim tesislerinde sportif faaliyet gösteren sporculara,

bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan brüt ödemeler.

- Yukarıda belirtilen sporcular, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iade, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör ve altyapı faaliyetlerine ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, spor federasyonu vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları.
- Amatör spor faaliyetlerinin gelişimi ile sporcuların yetiştirilmesi ve eğitimi için spor kulüpleri ve spor anonim şirketleri tarafından kurulan veya kurulacak altyapı spor eğitim tesislerinin inşası ile bu tesislerde görevli personel ücretleri dahil bu tesislerin işletilmesi ve idamesi için yapılan harcamalar.

Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 72. maddesine göre tevkifata tabi tutulan sporcular dışındaki diğer spor elemanları, çalıştırıcı personel ile idari hizmetler, destek hizmetleri ve diğer görevlerde çalışan personelin ücretlerinden tevkif edilen vergiler, iade uygulamasının kapsamı dışında bırakılmıştır.





4. SPORCULARA YAPILAN VERGİ İNCELEMESİ

2024 yılına ait gelir vergisi beyanname-sinin beyan dönemi 2025 yılının Mart ayı içerisinde olup, Anadolu Ajansı'nın yaptığı habere göre Vergi Denetim Kurulu tarafından futbolcu, basketbolcu ve voleybolcuların olduğu 4 bin 588 sporcu beyan döneminden sonra risk analizine tabi tutulmuştur.

Yapılan çalışmada çeşitli branşlarda profesyonel görev alan sporcuların yaklaşık 5,3 milyar lira tutarında ücret mahiyetindeki gelirini beyan dışı bıraktığı tespit edilmiş olup, bu kapsamda 310 sporcu, 2024 yılına yönelik beyan dışı bıraktıkları ücret gelirlerine açıklama getirmek üzere izaha davet edilmiştir.

Riskli bulunan kazancın 3,7 milyar liralık kısmının futbolculara ait olmakla birlik-

te, futbolcuları 1,15 milyar lira beyan dışı bırakılan ücret geliriyle basketbolcular izlemiş, kalan kısım ise diğer branşlarda faaliyet gösteren sporcuların gelirlerinden oluşmuştur.

5. 2025 YILI GELİR VERGİSİ REKORTMENLERİNDE YER ALAN SPORCULAR

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 20 Ağustos 2025 tarihinde Türkiye genelinde en fazla vergi beyan eden 100 mükellef listesi açıklanmıştır. Bu açıklamadan sonra Defterdarlıklar tarafından her ilin vergi rekortmenlerinin listesi de kamuoyu ile paylaşılmaya başlanmıştır.

Açıklanan listelerde yer alan isimler incelendiğinde spor camiasından önemli isimlerin de 2024 yılında elde ettikleri ücret gelirlerine (ve diğer beyana tabi gelirlerine) bağlı olarak verdikleri yıllık beyanname sonucunda, kendi ille- rinde rekortmenler listesine girdikleri görülmüştür.

- ▶ Trabzonspor'dan Galatasaray'a rekor bir bonservis bedeli ile transfer olan Milli Takım kalecimiz Uğurcan Çakır, Trabzon ilinde 22.714.624,40 TL vergi tutarı ile en çok vergi beyan eden 3. Gelir Vergisi mükellefi olmuştur.
- ▶ Milli Takım hocası Vincenzo Montella Adana ilinde 60.814.988,12 TL vergi tutarı ile Gelir Vergisi rekortmeni olmuştur. Montella geçen senede Adana ilinde en çok vergi tahakkuk eden gelir vergisi mükellefi olmuştur.
- ▶ Bu sene Benfica'dan Fenerbahçe'ye transfer olan Milli Takım oyuncumuz Kerem Aktürkoğlu ise Kocaeli ilinde 25.369.400,08 TL vergi tutarı ile listede 6. sırada kendisine yer bulmuştur.
- ▶ Konya'daki ilk 100 rekortmen listesinde yine Konyaspor futbolcularından Guilherme Haubert Sityá 12.567.272,28 TL ile 9. sırada, Alassane Ndao 6.713.422,09 TL vergi ile 27. Sırada, Adil Demirbağ ise 3.883.066,52 TL vergi ile 50. sırada yer almaktadır.

SONUÇ

Gerçek kişilerin ülkemizde elde etmiş olduğu gelirlerin vergilendirilmesine dayanak olan Gelir Vergisi Kanunu'na göre spor kulüpleri tarafından sporculara yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret geliri olarak sayılmaktadır. Söz konusu sporculara yapılan ödemeler, ilk olarak spor kulüpleri tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Sporcunun elde ettiği gelir, Gelir Vergisi Kanunun 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde ise bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir. Buradaki beyan sorumluluğu sporcunun kendisinde olup, spor kulübünün bu konuda bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Bu vergilendirme sürecine ek olarak, 2023 yılında yayımlanan Yönetmelik ile getirilen Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İadesi uygulaması, spor kulüplerine önemli bir mali destek sağlamaktadır. kulüplerin amatör spor faaliyetlerini ve altyapı spor eğitim tesislerini finanse etmesini teşvik eden bu düzenleme Türk sporunun sürdürülebilirliği ve gelişimi için önemli bir düzenlemedir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurucusu Gazi Mustafa Kemal Atatürk'ün spor idealinde de altını çizdiği gibi; sporcuların "zeki, çevik ve ahlaklı" olması ne kadar önemliyse, onların kazançları üzerinden sağlanan mali kaynakların da sporun geleceğine etik ve doğru şekilde aktarılması o kadar hayati bir sorumluluktur. Bu bağlamda, hem yasal yükümlülüklerini yerine getirerek vergi rekortmeni olan sporcuları tebrik etmek, hem de iade edilen bu fonları sporun altyapısına ve genç yeteneklere en verimli şekilde yönlendiren kulüplerimizi takdir etmek gerekir. Bu sayede mali kaynaklar, sadece profesyonel başarıları değil, aynı zamanda sporun tabana yayılmasını ve yeni şampiyonların yetiştirilmesini güvence altına alacaktır.



YATIRIM TEŞVİK MEVZUATINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN TEBLİĞ'DEKİ UYGULAMA DETAYLARI

GİRİŞ

Bilindiği üzere 7555 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 635 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 18 inci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde değişiklik yapılmış, söz konusu değişikliklere ilişkin 24 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile birlikte detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Bu çalışmamızda, söz konusu değişiklikler neticesinde İndirimli Kurumlar Vergisi uygulamasının son durumu değerlendirilecektir.



1. GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLER:

1.1. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Faydalanabilecek Süre:

7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle KVK'nun 32/A maddesinde yapılan değişiklikte, kurumlar vergisi oranının, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar, indirim hakkının kullanılabilmesi için ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi için, %60 indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançların yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak, dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

Bahsi geçen değişiklik ile birlikte İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, indirim hakkının kullanılabilmesi için ilk hesap döneminden itibaren en fazla 10 hesap dönemi ile sınırlandırılmıştır. Bu sınır, yatırımın tüm dönemlerinde katkıdan faydalanılmasını engellemekte ve süre planlamasını önemli hale

getirmektedir. Bilindiği üzere değişiklik öncesi düzenlemelerde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin herhangi bir süre kısıtı bulunmamaktaydı.

İndirim hakkına ilişkin on yıllık sınırlama, indirim hakkının kullanılabilmesi için ilk hesap döneminden başlamaktadır. Tebliğin 32.2. bölümünde yer alan 4 numaralı örnekte indirim hakkının kullanılabilmesi için ilk hesap dönemi, yatırıma başlanıp indirim hakkının kullanılabilmesi için matrahın çıktığı ilk hesap dönemi olarak açıklanmıştır.

Tebliğ ile yapılan açıklamaya göre on yıllık süreye yönelik sınırlama, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı belirlenmektedir.

24.07.2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde indirimli oranda kurumlar vergisi uygulaması on yıllık süreyle sınırlıdır. Bu nedenle, on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden sonra, diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yatırıma katkı tutarının kullanılması da mümkün değildir.

24.07.2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde, yatırımın devrinde devreden ve devralan için birlikte geçerli olmak üzere toplam on yıllık süre sınırı uygulanır; hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılınca kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir.

Konuyu örnekler yardımıyla açıklamak gerekirse;

Örnek 1: (D) A.Ş., 11/9/2025 tarihinde alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 30.000.000 TL'lik

yatırımına 8/10/2025 tarihinde başlamış olup bu yatırıma ilişkin olarak 2025 hesap dönemi sonu itibarıyla 8.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. Şirketin 2025 hesap döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabileceği 1.000.000 TL matrahı bulunmaktadır.

Buna göre mükellef, 2025 hesap dönemi itibarıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaya başlayacak olup, 2034 hesap dönemi sonu itibarıyla indirimli vergi uygulaması son bulacaktır. 2034 hesap döneminde kullanılmayan yatırıma katkı tutarı kalması halinde, 2035 hesap dönemi ve sonrasında, kalan bu yatırıma katkı tutarı kullanılmayacaktır.

(D) A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde indirim hakkını kullanabileceği matrahı bulunmaması ve indirim hakkının ilk olarak 2026 hesap döneminde ortaya çıkması halinde, 2035 hesap dönemi sonuna kadar indirimli vergi uygulanabilecektir.



1.2. Kazanç Bulunmasına Rağmen Yararlanılmayan Yatırıma Katkı Tutarlarının İzleyen Dönemlerde Dikkate Alınmaması:

Kazanç bulunmasına rağmen yararlanılmayan yatırıma katkı tutarları müteakip dönemlerde dikkate alınmayacaktır. Buna göre, ilgili hesap dönemlerinde faydalanma imkanı bulunmakta iken faydalanılmayan yatırıma katkı tutarlarının, izleyen dönemlerde kullanılması mümkün değildir.

1.3. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanması:

Yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırıma fiilen başlanılan tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- Toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
- Hak edilen yatırıma katkı tutarını aşmamak

üzere, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

9903 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 20. Maddesine göre Yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına, hesaplanacak yatırıma katkı tutarının %50'sini geçmemek üzere 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinde belirtilen usulde indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

Tebliğde yukarıda ifade edilen sınırlar şu şekilde formüle edilmiştir:

1.sınır:

$$\text{Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} = \text{[(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]}$$

2. sınır:

$$\text{Hak edilen yatırıma katkı tutarı} = \text{Yatırım harcaması X yatırıma katkı oranı}$$

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması veya on yıllık sürenin dolması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı veya on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Mükelleflerin birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilmektedir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve mevzuatta belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilir.



1.4. Bahsi geçen Değişikliklerin Hangi tarihten İtibaren Alınan Yatırım Teşvik Belgelerine Uygulanacağı

24/7/2025 tarihli ve 32965 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan değişikliklerin yürürlük tarihi, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, Kanunun yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere yayımı tarihi olarak belirlenmiştir.

Buna göre, indirim hakkının kullanılabilmesi için ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemine ilişkin sınırlama, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınan yatırım teşvik belgeleri yönünden geçerli olacaktır.

Örnek 1: (A) A.Ş., 11/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 18/8/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılan teşvik belgesi için, 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin 7555 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri geçerli olacaktır.

Örnek 2: (B) A.Ş., 23/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 17/7/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 24/7/2025 tarihinden önce teşvik belgesini alan (B) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin 7555 sayılı Kanunla değiştiril-

meden önceki hükümlerini dikkate alarak indirimli kurumlar vergisini uygulayacaktır.

Örnek 3: (C) A.Ş., 27/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 13/8/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır.

Bu durumda, 24/7/2025 tarihinden sonra teşvik belgesini alan (C) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin 7555 sayılı Kanunla değiştirilen hükümlerini dikkate alarak indirimli kurumlar vergisini uygulayacaktır.

1.5. İndirim Oranı

İndirim oranı 9903 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar’ın 20. Maddesine paralel şekilde %60 olarak belirlenmiştir; bu da indirimli kurumlar vergisi oranını genel vergi oranına tabi kazançlar için %10’a düşürmektedir.

SONUÇ

Yatırım teşvik mevzuatında yapılan değişikliklere ilişkin olarak 24 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklamalar yapılmıştır. Değiştirilerek modernize edilen yatırım teşvik sistemi, Türkiye’nin rekabet gücünü pekiştirmeyi amaçlamaktadır. İşletmelerin, yeni belge başvurularında bu kuralları dikkate alması, vergi uyumunu ve teşvik verimliliğini artıracaktır.

Bu çerçevede yatırımcıların öncelikle teşvik belgesinin hangi tarih itibarıyla alındığını tespit etmeleri ve getirilen düzenlemelerin kendilerini etkileyip etkilemediklerini belirlemeleri yerinde olacaktır.





BİRLEŞME, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ HALLERİNDE VERGİ UYGULAMALARI

GİRİŞ

Şirketlerin yeniden yapılanma ihtiyacı, küresel rekabetin artması, teknolojik dönüşüm ve ekonomik krizlerin etkisiyle her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Bu kapsamda, birleşme, bölünme ve hisse değişimi imkanları, şirketlerin varlıklarını korumaları, faaliyetlerini daha etkin yürütmeleri ve sermaye yapısını güçlendirmeleri açısından stratejik araçlar olarak ortaya çıkmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), bu işlemlere ilişkin farklı fakat birbirleriyle bağlantılı düzenlemeler getirmektedir. TTK daha çok şirketlerin hukuki yapısını ve ortakların haklarını düzenlerken, KVK işlemlerin vergisel sonuçlarını belirlemektedir. Bu nedenle, yeniden yapılandırma süreçlerinin hem ticaret hukuku hem de vergi hukuku yönünden birlikte ele alınması zorunludur.



1. BİRLEŞME İŞLEMLERİ VE VERGİSEL SONUÇLARI

Birleşme, iki veya daha fazla şirketin tek bir bünyede bir araya gelerek bu bünyede faaliyetlerini sürdürmeleri olarak tanımlanabilir. Ekonomik açıdan, birleşme ile ölçek ekonomilerinden faydalanmak, maliyetleri azaltmak, rekabet gücünü artırmak ve piyasada daha etkin bir konuma gelmek hedeflenir. Hukuki açıdan ise birleşme, TTK'da iki şekilde düzenlenmiştir:

- **Kaynaşma (fusion):** İki veya daha fazla şirketin infisah ederek yeni bir şirket kurması.
- **İltihak (devralma):** Bir şirketin diğerine katılarak varlığını sona erdirmesi.

KVK bakımından birleşme, tasfiyesiz infisah hali olarak kabul edilmekte, ancak bazı durumlarda 'devir' olarak nitelendirilerek vergisel avantaj sağlanmaktadır. KVK m. 18 uyarınca birleşme halinde tasfiye karı yerine birleşme karı vergilendirilir. Bu birleşme karı;

- I) Faaliyet karı,
- II) Varlıkların değer artışları,
- III) Şerefiye

unsurlarından oluşabilmektedir.

Bununla birlikte, KVK m. 19 ve m. 20'de belirtilen şartlara uygun gerçekleştirilen devirlerde, birleşmeden doğacak kazançlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Yani, vergileme ertelenmiş olur. Ancak bu birleşmenin "devir" sayılabilmesi için; her iki

kurumun tam mükellef olması, devir işleminin kayıtlı değerler üzerinden yapılması ve tüm aktif ve pasiflerin bir bütün halinde devralınması gerekmektedir.

1.1. Birleşmede Vergilendirme

Birleşme sürecinde, birleşen kurumun hesap dönemi başından birleşme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir. Birleşilen kurum, birleşme karını birleşmenin gerçekleştiği tarihten itibaren otuz gün içinde beyan etmek zorundadır.

Birleşilen kurumun sorumluluk ve ödevleri kısaca aşağıdaki gibidir:

- Birleşilen kurum tarafından, birleşen kurumun hesap dönemi başından, birleşmenin ticaret siciline tescil edildiği tarihe kadar geçen süreyi kapsayan kıst dönem kurum kazancı, KVK'nın 17 ve 18'inci maddesi gereğince, birleşmenin Ticaret siciline tescil edildiği ve sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde birleşen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.
- Birleşilen kurum, birleşen kurumun birleşme nedeniyle oluşan birleşme karını birleşmenin gerçekleşmesinden (birleşilen kurumun sermaye artırımı işleminin tescil ve ilan edildiği tarihten) itibaren 30 gün içinde beyan etmek ve tarh edilecek vergiyi aynı sürede ödemek zorundadır.
- KVK'nın 21'inci maddesi hükmü uyarınca birleşilen kurum tarafından, birleşen kurumun tahakkuk

etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de birleşme kararına ilişkin vergiyle aynı sürede ödenecektir.

- Birleşen kurum tarafından, birleşme işlemine ilişkin beyannamenin verilmesini müteakip birleşme işleminin vergi kanunları yönünden incelenmesinin talep edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında yapılan "vergili" birleşmelerde, birleşilen kuruma intikal eden amortisman tabi iktisadi kıymetler için amortisman ayırma işlemi yeniden (yeni bir iktisadi kıymet iktisabı olarak) başlayacaktır.

Birleşen kurum tarafından itiraz edilen ve itirazı henüz sonuçlanmamış olan tarhiyatlara var ise bu tarhiyatlara ilişkin birleşme döneminde karşılık ayrılması gerekmektedir. Birleşme işleminin tamamlanmasından sonra söz konusu ihtilaf aleyhte sonuçlanırsa vergiler karşılık hesabından karşılanacaktır. Lehte sonuçlanması durumunda ise birleşilen kurumun bu değere sermaye artırımları karşılığı sahip olması nedeni ile söz konusu değerlerin emisyon primine ilave edilmesi gerekmektedir.

1.2. Devir Halinde Vergilendirme

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan devir ile Kurumlar Vergisi Kanununun 19. maddesinde yer alan devir kavramları birbirinden farklılık arz etmektedir. KVK'nın 19/1'inci maddesinde, ancak aşağıdaki koşullarla yapılan birleşmelerin "devir" sayılacağı hükme bağlanmıştır:

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun tam mükellef olması
- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi

gerekmektedir.

Aksi takdirde KVK'da yer alan birleşme, yani vergili birleşme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Ancak, bir birleşmenin devir sayılacak olması, bu işlemde dolayı hasıl olacak karın (potansiyel değer artışı kazançlarının) kendiliğinden vergi dışı kalması anlamına gelmemekte, vergilendirme bakımından da birtakım koşullara uyulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir. KVK'nın 20/1'inci maddesine göre devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesine uygun devirlerde aynı Kanun'un 20/1'inci maddesinde öngörülen koşullara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Söz konusu maddede yer alan şartlar şunlardır:

a. Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

- Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,
- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz

gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermek durumundadır.

- b. Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütnome ile taahhüt etmelidir.** Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

Buna göre, münfesih kurumun devir tarihine kadar olan kazancının vergilendirilebilmesi için, devir tarihi itibarıyla hazırlanan kurumlar vergisi beyannamesinin, devrin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekecektir. Beyanname, münfesih kurum ile devralan kurum tarafından devir tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanacaktır. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kuruma ait olacaktır.

Devir tarihine kadar olan kıst hesap döneminden önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde devir işlemlerinin de tamamlanmış olması durumunda, devrolan şirketin tüzel kişiliği artık kalmadığından, normalde devrolan kurum tarafından genel esaslara göre verilmesi gereken bu beyannamenin de devre ilişkin olarak verilecek kıst dönem kurumlar beyannamesi ile birlikte verilmesi gerekmektedir. Söz konusu beyannameler de münfesih kurum ve devralan kurum tarafından müştereken imzalanacaktır.

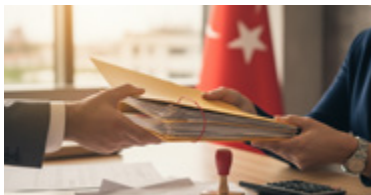
Devralan kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini

yerine getireceğini, münfesi kuru-
mun devir sebebiyle verilecek olan
kurumlar vergisi beyannamesinin
ekinde vereceği bir taahhütname ile
taahhüt edecektir.

Verilecek beyannamelerin ekine söz
konusu taahhütname ile devre ilişkin
bilançonun ve gelir tablosunun ek-
lenmesi gerekmektedir. Öte yandan,
geçici vergi beyannamesinin verilme
süresinden önce aynı döneme ilişkin
olarak devir işlemleri nedeniyle ku-
rumlar vergisi beyannamesi verilmesi
halinde, bu dönem için ayrıca geçici
vergi beyannamesi verilmeyecektir.
Devir nedeniyle münfesi hale gelen
kurumun, devir tarihine kadar ödemiş
geçici vergiler, devir dolayısıyla vergi-
lenecek devir öncesi kazanç üzerin-
den hesaplanacak kurumlar vergisin-
den mahsup edilebilecektir. Mahsup
edilemeyen tutarın kalması halinde,
bu tutar birleşilen kurumun kurumlar
vergisinden mahsup edilecektir.

KVK'nın 21/3-a maddesi uyarınca de-
virlerde, münfesi kurum adına kıst
döneme ilişkin (hesap dönemi başın-
dan devrin gerçekleştiği tarihe kadar
geçen süreye ilişkin) tahakkuk eden
vergilerin, devralan kurumun devrin
gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin
kurumlar vergisi beyannamesinin ve-
rildiği ayın sonuna kadar devralan
kurumlarca ödenmesi gerekmektedir.

Devralan kurumların, münfesi ku-
rumlara ait vergileri kendi vergileri
ile birlikte aynı sürede ödemeleri
gerekecektir. Özel hesap dönemi
tayin edilen kurumların da kurumlar
vergis beyannamelerini verdikleri ayın
sonuna kadar münfesi kuruma ait
tahakkuk eden vergileri ödemeleri
gerekir.



1.3. Devir ve Birleşme Halinde Özellikli Durumlar

Devir tarihi öncesinde KVK'nın 5/1-e
maddesinde yer alan istisnadan ya-
rarlanılması ve kazancın özel fona
alınması, daha sonra 5 yıllık süre
dolmadan KVK 19. maddesine uygun
bir şekilde devir işleminin yapılması
halinde, özel fonun işletmeden çe-
kildiği gerekçesiyle herhangi bir ver-
gilendirme söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca KVK'nın 5/1-e maddesi kap-
samında istisna şartlarından olan 2
yıl aktifte bulunma şartının tespitin-
de, devir tarihi öncesinde devrolan
kurumda geçen sürelerin de dikkate
alınması gerekmektedir.

Bir kurumun kendisinde iştiraki bulu-
nan veya iştirak ettiği başka bir ku-
rum küll halinde devralması nedeniyle
kurum bünyesinde yapacağı sermaye
artışının, söz konusu iştirak paylarına
isabet eden tutarda daha az gerçek-
leşmesi KVK 'nın 19'uncu maddesinin
birinci fıkrasında belirtilen şartların
ihlali anlamına gelmemektedir.

Yine, iştirakler hesabında yer alan
değerin, iştirak hisselerinin itibari de-
ğerine eşit olmaması halinde aradaki
müspet veya menfi farkın kurumun
vergiye tabi kazancının tespiti ile il-
gilendirilmeksizin geçici hesaplarda
izlenmesi ve bu geçici hesapların
vergiye tabi kurum kazancının tespiti
ile ilişkilendirilmeksizin kurum ka-
yıtlarında sona erdirilmesi mümkün
bulunmaktadır.

Devir halinde, devrolan firmanın
geçmiş yıl zararları, devralan firma
tarafından indirilebilmektedir. Ancak
bunun için bazı şartlar bulunmaktadır,

- İndirime konu edilecek geçmiş yıl
zararları, devralınan özkaynak tu-
tarından daha fazla olamayacaktır.
Yani devralınan şirketin özkaynak-
ları toplamı sıfır veya negatif ise

zarar mahsubu mümkün değildir.

- Devralınan kurumların son 5 yıla
ilişkin kurumlar vergisi beyanna-
melerinin kanuni süresinde verilmiş
olması gerekmektedir.
- Devir neticesinde zarar mahsubu
yapacak devralan kurumun, aynı
faaliyete devrin meydana geldiği
hesap döneminden itibaren en
az 5 yıl süreyle devam etmesi
gerekmektedir.

Devir ve birleşme hallerinde, dev-
rolan şirkete ait gayrimenkullerin
devralan şirket adına tapuda tescil
ettirilmesi gerekmektedir.

İş ve kredi sözleşmelerinde ise, iş-
lemi akdin diğer tarafına bildirim
yeterli olup, sözleşmelerde herhan-
gi bir değişiklik yapılmasına ihtiyaç
bulunmamaktadır.

Birleşen kuruma ait yatırım teşvik bel-
gesi, inşaat ruhsatı, maden ruhsatı vb.
imtiyaz hak ve ruhsatları birleşilen
kuruma geçeceği için, ilgili makamlara
gerekli bilgi-belge verilmek suretiyle
vize alınması gerekmektedir.



Birleşme ve Devir İşlemleri Arasındaki Farklar Özet Tablosu

malvarlığının kayıtlı değerleri üzerinden iki veya daha fazla şirkete devrolunması ve şirketin

%10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi mümkündür.)

	Birleşme	Devir
Zarar mahsubu	Mümkün değil	Mümkün
Amortisman	Alış değeri üzerinden yeniden amortisman ayrılabilir.	Bakiye değerleri kalan amortisman süresinde amortismana tabi tutulacaktır.
Özel fonlar	Vergiye tabi	Vergiye tabi değil
KDV	KDV istisnası bulunmadığından vergiye tabidir.	KDVK 17/4-c gereği KDV'den istisnadır. Yüklenilen KDV devralan tarafından indirim konusu yapılabilir. Bunun için vergi incelemesi gerekmektedir.
Harç ve damga vergisi	İstisna	İstisna

KVK'nın 20/2'nci maddesinde öngörülen koşullara uyulduğu takdirde, bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilmekte, doğrudan doğruya bölünmeden doğan karlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir. Söz konusu maddede yer alan şartlar şunlardır:

- Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünme tarihi olan şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine vereceklerdir.
- Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kuramlardan teminat isteyebilecektir.

Tam bölünmelerde, kıst döneme ilişkin münfesi kurumun kurumlar

2. BÖLÜNME İŞLEMLERİ VE VERGİSEL SONUÇLARI

Bölünme, şirketlerin ekonomik amaçlara daha uygun bir yapıya kavuşmaları amacıyla başvuru bir yeniden yapılanma yöntemidir. Bu işlem neticesinde, şirketlerin ekonomik amaçlara uygun olarak, işletmelerin bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak mevcut hantal yapılarından kurtulmaları, anlayış veya görüş farklılığı olan ortakların ortaklıklarının ayrıştırılması, yeni oluşturulacak üretim ve hizmet işletmelerinin belli alanlarda yoğunlaşarak uzmanlaşması, ölçek ekonomisinden yararlanarak verimli ve karlı kuruluşlar yaratılmasına imkan sağlanarak, şirketlerin yeniden yapılandırılmasında önlerinin açılması amaçlanmaktadır.

TTK ve KVK'da tam bölünme ve kısmi bölünme olmak üzere iki tür düzenlenmiştir.

- **Tam Bölünme:** Bir şirketin tüm

tüzel kişiliğinin sona ermesidir.

- **Kısmi Bölünme:** Şirketin malvarlığının bir kısmının devrolunması, şirketin tüzel kişiliğinin ise devam etmesidir. İştirak hisseleri ile üretim veya hizmet işletmeleri kısmi bölünme kapsamında devredilir.

2.1. Tam Bölünme

Kurumlar vergisi kanununa göre tam bölünmenin şartları aşağıda yer almaktadır.

- Bölünen şirketin tam mükellef bir sermaye şirketi olması,
- Bölünme sonrası mevcut veya yeni kurulacak tam mükellefiyete tabi iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketi oluşması,
- Mal varlıklarının, alacak ve borçların kayıtlı değerleri üzerinden devredilmesi,
- Bölünen şirket ortaklarına, mevcut veya yeni kurulacak şirketin iştirak hisselerinin verilmesi (Tam bölünme sonucunda devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin

vergisi beyannamesi bölünme tarihinden itibaren 30 gün içinde verilecek olmakla beraber, bu beyannameye göre hesaplanan verginin ödenmesi için daha uzun bir süre tanınmıştır. KVK'nın 21/3-a maddesine göre, münfesh kurum adına kıst döneme ilişkin tahakkuk eden vergilerin, birleşilen kurumun bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan kurumlarca ödenmesi gerekmektedir.

KVK 'nın 20 ve 21'inci maddelerinde yer alan düzenlemeler uyarınca, bölünme işleminin, hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen (münfesh) kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile bölünme işlemine ilişkin beyannamenin, bölünen kurum ve bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından müştereken imzalanarak münfesh kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine bölünmenin gerçekleştiği tarihi takip eden otuz gün içinde verilmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda, kıst döneme ilişkin beyannameden farklı olarak, kıst dönemden önceki döneme ait olan kurumlar vergisi beyannamesine göre hesaplanan vergilerin beyanname verme süresi içinde ödemesi gerekecektir.

Bölünme beyannamesine, ayrıca bölünme bilançosu ve gelir tablosu, bölünme sözleşmesi ve bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların yeni sermaye yapısını gösteren Ticaret Sicil Müdürlüğü yazısının birer örneği eklenecektir.

Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak tam bölünme işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir.

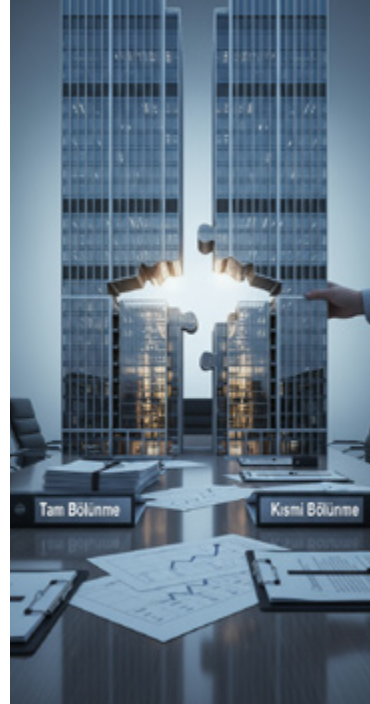
KVK'nın 9/1-a maddesine göre, tam bölünme halinde, varlıkları devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun devralanan öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralanan kıymetle orantılı zararlarını da kazançlarından indirebileceklerdir.

Bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için,

- Bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Bölünme neticesinde varlıkları devralan ve dolayısıyla zarar mahsubu yapacak kurumların, aynı faaliyete bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi

gerekmektedir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.



2.2. Kısmi Bölünme

Kısmi bölünme, KVK'nın 19/3-b maddesinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması şeklinde tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerinden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde, kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubuna ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle kısmi bölünmede, bölünen kurumdaki devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir.

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi, doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. İştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

KVK'nın kısmi bölünmeye ilişkin hükümleri dar mükellef kurumlar için

de geçerlidir. Ancak devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin aktifine kaydedilecektir.

3. HİSSE DEĞİŞİMİ

KVK'nın 19/3-c maddesinde, hisse değişimi ile ilgili olarak; *"Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir."* hükmüne yer verilmiştir.

KVK'nın 19/3-c maddesinde yer alan hükümlerden hareketle, hisse değişiminin şartları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- ▶ Tam mükellef bir sermaye şirketi (anonim, limited ve eshamsı komandit şirket) diğer bir sermaye şirketinin (tam mükellef olma şartı bulunmamaktadır) hisselerini devralacaktır.
- ▶ Hisseleri devralan şirket, diğer şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecektir.
- ▶ Devir karşılığında devralan şirket, kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerini diğer şirketin hisselerini devreden ortaklarına verecektir.
- ▶ Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10'una kadarlık kısmı nakit olarak ödenebilecektir.

Yapılan düzenleme, iki şirketin hisselerinin karşılıklı değişimini ön-

görmektedir. Bu değişimin vergisiz yapılabilmesi için hisseleri toplayan tam mükellef şirketin, bu işlemin sonucunda hisselerini topladığı şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde etmesi gerekmektedir. Bu iki şart bir arada aranacaktır.

KVK'nın 20/3'üncü maddesine göre, yukarıdaki şartlarla yapılan ve hisse değişimi olarak adlandırılan işlemlerden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

4. DİĞER KANUNLAR

4.1. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17-4/c maddesine göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden müstesna olup, bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/1-a maddesi hükmü (vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükmü) uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya ifisah eden mükelleflerçe yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yolu açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

4.2. BSMV

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 29'uncu maddesinin (s) bendi uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.

4.3. Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli "Damga Vergisinden İstisna Edilen Kağıtlar" başlıklı (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlığını taşıyan bölümünde yer alan (17) numaralı madde uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

SONUÇ

Birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri, hem şirketler hukuku hem de vergi hukuku bakımından çok boyutlu sonuçlar doğurmaktadır. Ekonomik açıdan bu işlemler şirketlere büyüme, maliyet avantajı ve rekabet gücü sağlarken; vergisel açıdan da erteleme ve muafiyet gibi avantajlar sunmaktadır.

Ancak, bu avantajlardan yararlanabilmek için mevzuatta öngörülen şartlara titizlikle uyulması gerekir. Özellikle zarar mahsubu, taşınmaz devri ve iştirak ilişkileri gibi konuların dikkatle planlanması gerekir. Aksi halde, mükellefler hem ciddi vergi yükleriyle karşılaşabilir hem de yargı süreçlerine konu olabilecek ihtilaflarla uğraşmak zorunda kalabilir.

Sonuç olarak, şirketlerin yeniden yapılandırılması sürecinde TTK ve KVK hükümlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve uygulamanın dikkatle yürütülmesi büyük önem taşımaktadır.





Vergi yolculuğunuzda
rehberiniz biz olalım.
Doğru rotada kalın.





İŞLETMENİN MUHASEBESİYLE İLGİLİ OLMAYAN DEFTERLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULMASI YÜKÜMLÜLÜĞÜNDE GÜNCEL DURUM

GİRİŞ

14 Şubat 2025 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak 1/7/2025 tarihinde yürürlüğe giren “İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ” ile; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterlerini elektronik ortamda tutma yükümlülüğü bulunan ticaret şirketlerinin belirlenmesine, bu defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, tutulması, saklanması ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar ile bu işlemlerin yürütüleceği sistemin işleyişine dair düzenlemeler yapılmıştır.

14 Ağustos 2025 Tarihli ve 32986 Sayılı Resmi Gazete’de “İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” yayımlandı.

Daha sonra “İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” (Tebliğ) 20.09.2025 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Böylelikle İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ ikinci kez değişmiştir. Bu Tebliğ ile iki önemli değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle Yönetim kurulu karar defteri tamamen yükümlülük kapsamından çıkarılmış ve yükümlülük kapsamına girdikten sonra Elektronik Defter

Sistemi’ne (EDS) geçmek için tanınan süre iki aydan altı aya çıkarılmıştır.

Çalışmamızda, öncelikle e-defter uygulaması kapsamında genel çerçeve çizilerek 14 Şubat 2025 Tarihli Tebliğ ile getirilen yükümlülükler, ardından yayımlanan 14 Ağustos 2025 Tarihli ve 20.09.2025 Tarihli Tebliğ ile getirilen değişikliklere ilişkin bilgilendirme yapılacaktır.

1. TTK VE MEVCUT DÜZENLEMELER KAPSAMINDA E-DEFTER UYGULAMASI

1.1. Elektronik Ticari Defter Sistemi Nedir?

Elektronik Ticari Defter Sistemi (ETDS), İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ’de belirtilen Ticaret şirketlerinin; a) Pay Defteri, b) Yönetim Kurulu Karar Defteri, c) Müdürler Kurulu Karar Defteri, d) Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri ve bu defterlere yapılan kayıtların elektronik ortamda oluşturulmasına, tutulmasına, saklanmasına ve ibrazına imkân sağlayan ve Bakanlık tarafından oluşturulan sistemi ifade eder.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun “I - Defter tutma yükümlülüğü” başlıklı 64 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında;

“(4) Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin

muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir. Ticaret Bakanlığı, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin elektronik ortamda tutulmasını zorunlu kılabilir. Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri saklıdır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu Tebliğ ile yukarıda sayılan ticari defterleri elektronik ortamda tutma yükümlülüğü bulunan ticaret şirketlerinin belirlenmesi, söz konusu defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, tutulması, saklanması ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar ile bu işlemlerin yürütüleceği sistemin işleyişine dair düzenlemeler yapılmıştır.

Bu Tebliğ ile yukarıda sayılan ticari defterleri elektronik ortamda tutma yükümlülüğü bulunan ticaret şirketlerinin belirlenmesi, söz konusu defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, tutulması, saklanması ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar ile bu işlemlerin yürütüleceği sistemin işleyişine dair düzenlemeler yapılmıştır.

1.2. ETDS Hangi Şirketleri Kapsamaktadır?

ETDS, ticaret şirketi olarak kabul edilen kolektif, komandit, anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketler ile kooperatifleri kapsamaktadır.

Tebliğe göre aşağıda belirtilen şirketler; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterini **elektronik ortamda**

tutmakla yükümlüdür:

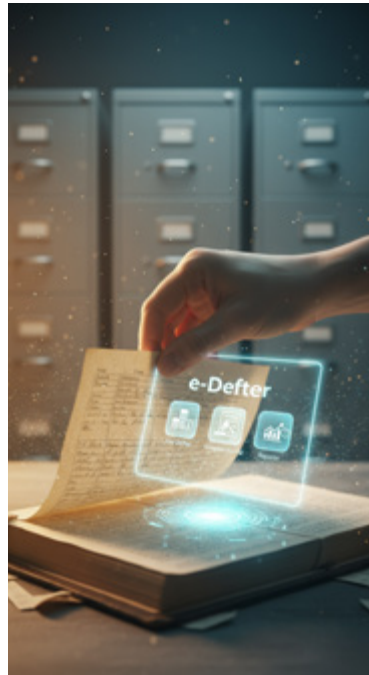
- a. 1/1/2026 tarihinden itibaren kuruluşu ticaret siciline tescil edilen şirketler.
- b. 15/11/2012 tarihi ve 28468 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliğin 5 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan anonim şirketler **(TEBLİĞ’in yürürlük tarihi olan 1 Temmuz 2025 tarihinden itibaren)**
- » Bankalar,
 - » Finansal kiralama şirketleri,
 - » Faktoring şirketleri,
 - » Tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri,
 - » Varlık yönetim şirketleri,
 - » Sigorta şirketleri,
 - » Anonim şirket şeklinde kurulan holdingler,
 - » Döviz büfesi işleten şirketler,
 - » Umumi mağazacılıkla uğraşan şirketler,
 - » Tarım ürünleri lisanslı depoculuk şirketleri,
 - » Ürün ihtisas borsası şirketleri,
 - » Bağımsız denetim şirketleri,
 - » Gözetim şirketleri,
 - » Teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketleri,
 - » 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler
 - » Serbest bölge kurucusu ve işleticisi şirketler

Kuruluşu ticaret siciline 1/1/2026 tarihinden önce tescil edilmiş/edilecek olan şirketler ve (b) bendinde sayılan anonim şirketler DİŞINDAKİ şirketler (1.1.2026 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilenler hariç) ETDS kapsamında bulunan defterlerinin elektronik ortamda oluşturulma, tutulma,

saklanma ve ibrazı İHTİYARİ’dir. Bir başka ve özet ifadeyle; 1/1/2026 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilecek tüm ticaret şirketleri ETDS kapsamına zorunlu olarak girecek ancak bu tarihten önce tescil edilmiş olan fakat (b) bendinde sayılmayan anonim şirketler ise ETDS ne dahil olmaları İSTEĞE BAĞLI olacaktır.

1.3. Elektronik Ticari Defter Sistemi Tebliği Hangi Tarihten İtibaren Yürürlüğe Girmektedir?

İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ 14.02.2025 tarih ve 32813 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış olmakla birlikte, Tebliğin yürürlük tarihi Mezkûr Tebliğin 17’nci maddesi uyarınca 1 Temmuz 2025 olarak belirtilmektedir. Bu nedenle, kapsama dahil bulunan şirketler, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterini 1 Temmuz 2025 tarihinden itibaren elektronik defter olarak tutabileceklerdir.



1.4. Elektronik Ortamda Tutulabilecek Defterler, Şirket Türleri İtibariyle Aşağıdaki Gibidir

Kollektif şirketlerin tutması gereken defter:

Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Adi komandit şirketlerin tutması gereken defter:

Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defter

Anonim şirketlerin tutması gereken defter:

Pay Defter

Yönetim Kurulu Karar Defteri

Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Limited şirketlerin tutması gereken defter:

Pay Defteri

Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Limited şirketler ayrıca ihtiyari olarak Müdürler Kurulu Karar Defteri tutabilir ancak bu defteri tutmuyorsa müdürler kurulu kararlarını Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri içerisinde tutar)

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin tutması gereken defter:

Pay Defteri

Yönetim Kurulu Karar Defter

Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

Kooperatiflerin tutması gereken defter:

Pay Defteri

Yönetim Kurulu Karar Defteri

Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri

1.5. ETDS’de Ne Tür İşlemler Yapılabilir?

ETDS, ticaret şirketlerinin pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defterinin ve bu defterlere yapılan kayıtların elektronik ortamda oluşturulmasına, tutulmasına, saklanmasına ve ibrazına imkân sağlamaktadır.

Şirket ortaklarına ilişkin mevzuatın aradığı tüm bilgiler ve bunlardaki değişiklikler ETDS’de oluşturulan pay defterinde kayıt altına alınabilir ve buradan takip edilebilir. Yönetim kurulu, müdürler kurulu ile genel kurul tarafından alınan kararlar ETDS’de yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinde depo edilebilir. ETDS, şirket tarafından yetkilendirilen kişilerin elektronik defterleri görüntüleyebilmesine ve kayıt oluşturabilmesine; aynı zamanda sistemde oluşturulan kayıtlar ve depo edilen kararların doğrulanabilir belge niteliğinde örnek oluşturulmasına imkân sağlar.

1.6. Başvuru ve Defterlerin Oluşturulması

Kuruluşundan itibaren defterlerini elektronik ortamda tutacak şirketler

Kuruluşundan itibaren defterlerini elektronik ortamda tutacak şirketlerde defterler, şirketin ticaret siciline tescili ile birlikte eş zamanlı olarak Sistemde oluşturularak aktif hale getirilir.

Fiziki olarak defter tutmakta iken elektronik ortamda defter tutma yükümlülüğü kapsamına giren şirketler

Fiziki olarak defter tutmakta iken elektronik ortamda defter tutma yükümlülüğü kapsamına giren şirketler, yükümlülüğün doğduğu tarihten itibaren en geç iki ay içinde tebliğde yer verilen [Ek-1](#)’deki örneğe uygun düzenlenen bir kararla birlikte notere başvurarak fiziki

defterlerin kapanış onayını yaptırır.

Defterlerini ihtiyari olarak elektronik ortamda tutmak isteyen şirketler

Defterlerini ihtiyari olarak elektronik ortamda tutmak isteyen şirketler [Ek-1](#)’deki örneğe uygun düzenlenen bir kararla, kararın alındığı hesap dönemi içinde notere başvurarak fiziki defterlerin kapanış onayını yaptırır. Kapanış onayının ilgili hesap dönemi içinde yaptırılmaması halinde, sonraki hesap dönemlerinde elektronik deftere geçiş amacıyla kapanış onayının yaptırılması ancak aynı hesap döneminde alınacak yeni bir kararla mümkün olur.

Kapanış onayı

Kapanış onayında noter, kapanışın elektronik deftere geçiş amacıyla yapıldığı bilgisiyle işlemin yapıldığı tarih ve sayıyı fiziki deftere şerh olarak işler. Kullanıcı bilgileri ile defter kapanış bilgilerinin noter tarafından Sisteme tanımlanmasıyla birlikte defterler Sistemde oluşturularak aktif hale getirilir.

Sistem kullanıcısının belirlenmesi

Sistemde oluşturulan defterler üzerinde işlem yapma yetkisi, şirket yönetim organı veya yönetici ortaklar tarafından yönetim organı üyeleri, yönetici ortaklar veya üçüncü kişiler arasından belirlenecek sistem kullanıcısına aittir. Sistem kullanıcısı olarak birden fazla kişi belirlenebilir.

Sistem kullanıcısı, şirketin kuruluşunda tebliğde yer alan [Ek-2](#)’deki örneğe uygun olarak fiziki ortamda hazırlanan veya MERSİS üzerinden elektronik ortamda oluşturulan ve şirket sözleşmesinde belirlenen yönetim organı üyeleri veya yönetici ortakların tamamı tarafından onaylanan bir formla belirlenir. Kullanıcı MERSİS’e tanımlanır ve form fiziki ortamda oluşturulmuşsa şirketin kuruluşunu tescil edecek ticaret sicili müdürlüğüne kuruluş belgeleri ara-

sında verilir. Defterler, şirketin tescili ile birlikte Kullanıcının erişimine açılır. Şirketin kuruluşundan sonra, defterlerini elektronik ortamda tutmaya başlayan şirketlerde Kullanıcı 9 uncu maddenin dördüncü fıkrası uyarınca yapılacak işlemler sırasında Sisteme tanımlanır.

Sistemde kayıtlı Kullanıcı ile ilgili yapılacak değişiklikler için [Ek-2](#)’deki örneğe uygun olarak hazırlanan bir formla notere veya ticaret sicili müdürlüğüne başvurulur. Bu durumda Kullanıcı bilgisi noter veya ticaret sicili müdürlüğü tarafından Sisteme tanımlanır. Kullanıcı ile ilgili yapılacak değişiklikler Bakanlıkça belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde elektronik ortamda da yapılabilir.

Şirkete yönetim kayıyım atanması durumunda Sistemi kullanma yetkisi kayıyım aittir. Kayıyım bu yetkisini devredebilir. Kayıyımın veya yetki devri yapıldığı hallerde kayıyım tarafından belirlenen Kullanıcının Sisteme tanımlanması hususunda üçüncü fıkra hükmü uygulanır.

Şirketler, Kullanıcının Sistem üzerindeki işlemlerini düzenli olarak kontrol etmek ve yetkisiz işlemleri önlemek için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

2. SON TEBLİĞLERLE BİRLİKTE GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. 14 Ağustos 2025 Tarihli Tebliğ

14 Ağustos 2025 Tarihli ve 32986 Sayılı Resmî Gazete’de “İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile birlikte **Bankalar ve belirli finansal kuruluşlara yönetim kurulu karar defteri için muafiyet getirilmiştir.**

Bu Tebliğin 1 inci maddesi ile anılan Tebliğin “Kapsam” başlıklı 2 nci maddesine eklenen fıkra ile; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gö-

zetim ve denetimine tabi olan bankalar, varlık yönetim şirketleri ile finansal kira-lama, faktoring, finansman ve tasarruf finansman şirketlerinin **yönetim kurulu karar defteri elektronik ortamda tutulma yükümlülüğü kapsamı dışında bırakılmıştır.**

Savunma sanayii şirketlerine genel bir muafiyet getirilmiştir.

Bu Tebliğin 2 nci maddesi ile aynı Tebliğin "Defterlerin elektronik ortamda tutulması" başlıklı 5 inci maddesine eklenen fıkra ile;

- Savunma Sanayii Başkanlığı ve Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'nın bağlı ortaklık ve iştirakleri,
- Endüstriyel Yetkinlik Değerlendirme Programı (EYDEP) A sertifikasına sahip şirketler,
- Savunma Sanayii Başkanlığı projelerinin ana yüklenicisi olan şirketler

elektronik deftere geçiş zorunluluğundan ve fiziki deftere dönme yasağından muaf tutulmuştur.

Bu şirketler, Savunma Sanayii Başkanlığı'ndan alacakları belge ile muafiyetlerini tevsik ederek fiziki defter tutmaya devam edebileceklerdir. Sonradan muafiyet kapsamına giren şirketler elektronik defterlerini kapatarak fiziki defter açılış onayını noter aracılığıyla yaptırabilecek; muafiyetin sona ermesi halinde ise tekrar elektronik deftere geçiş yapacaklardır.

2.2. 20 Eylül 2025 Tarihli Tebliğ

"İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" (Tebliğ)20.09.2025 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu Tebliğ ile iki önemli değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişikliklerle Yönetim kurulu karar defteri tamamen yükümlülük

kapsamından çıkarılmış ve yükümlülük kapsamına girdikten sonra Elektronik Defter Sistemi'ne (EDS) geçmek için tanınan süre iki aydan altı aya çıkarılmıştır.

Bu değişikliklerin yürürlük tarihi 20/9/2025'tir.

2.2.1. Yapılan Değişiklik İle Yönetim Kurulu Karar Defteri Tamamen Yükümlülük Kapsamından Çıkarılmıştır:

14/2/2025 tarihli ve 32813 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğin 5 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "uyarınca" ibaresinden sonra gelmek üzere "pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere" ibaresi eklenmiş ve ikinci fıkrasının ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bu durumda pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterinin elektronik ortamda tutulması zorunludur." Yapılan bu değişiklikte Yönetim kurulu karar defteri tamamen yükümlülük kapsamından çıkarılmıştır. Elektronik Defter Sistemi'ne geçmekle yükümlü şirketler yalnızca pay defterleri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterlerini elektronik ortamda tutmakla yükümlüdürler. Yönetim kurulu karar defteri ise ihtiyari olarak Elektronik Defter Sistemi'nde tutulabilecektir. İsteyen şirketler elektronik ortamda, isteyen şirketler fiziki ortamda tutabileceklerdir.

2.2.2. Yönetim Kurulu Karar Defterinin Yeniden Fiziki Ortamda Tutulması:

Tebliğin 3. Maddesi ile İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ'e eklenen "Yönetim kurulu karar defterinin ye-

niden fiziki ortamda tutulması" başlıklı Geçici 2. Maddesinde yer alan "Bu maddenin yürürlük tarihinden önce yönetim kurulu karar defterini elektronik ortamda tutmaya başlayan şirketler hakkında 5 inci maddenin üçüncü fıkrası uygulanmaz. Bu şirketlerin yönetim kurulu karar defterlerini yeniden fiziki ortamda tutmak istemeleri ve buna ilişkin yönetim kurulu kararını 1/1/2026 tarihine kadar Bakanlığa sunmaları halinde bu defter Sistemde kapatılır ve fiziki defterin açılış onayı Bakanlık tarafından verilen belge üzerine noter tarafından yapılır." hükmü uyarınca yönetim kurulu karar defterini hali hazırda Elektronik Defter Sistemi'ne geçirmiş ancak fiziki deftere dönmek isteyen şirketler , Tebliğe eklenen bu düzenleme uyarınca 1 Ocak 2026'ya kadar fiziki deftere dönebilecekler. Bunların fiziki ortamda tutacakları yönetim kurulu karar defteri için Bakanlıkça verilecek belge ile noter tasdiki yaptırımları gerekecektir.

2.2.3. Elektronik Defter Sistemi 'ne Geçmek İçin Tanınan Süre 2 Aydan 6 Aya Çıkarılmıştır

Tebliğin 3. Maddesi ile İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ'in 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "iki" ibaresi "altı" şeklinde değiştirilmiştir. Bu düzenleme ile yükümlülük kapsamına girdikten sonra Elektronik Defter Sistemi'ne geçmek için tanınan süre iki aydan altı aya çıkarılmıştır. Bu doğrultuda, Tebliğin yürürlüğe girdiği 1 Temmuz 2025 itibariyle yükümlülük kapsamına giren şirketler 1 Ocak 2026'ya kadar Elektronik Defter Sistemi'ne geçebilecekler. Böylece, Tebliğin bilinirliğinin olmaması, yapılması gereken işlemlere ilişkin tereddüt yaşanması gibi sebeplerle 1 Eylül 2025 itibariyle halen Elektronik Defter Sistemi'ne geçememiş olan şirketlerin durumu geriye etkili olarak düzelmiştir.

SONUÇ

Geçiş sürecinde noter işlemlerinin zamanında yapılması kritik öneme sahiptir. Yönetim kurulu, genel kurul ve pay defteri gibi defterlerin elektronik ortamda tutulması, dijital dönüşümün ticaret hayatındaki en önemli adımlarındandır. Bu süreç, kayıt güvenliğini artırmakla birlikte, işletmeler için dikkatli planlama ve teknik hazırlık gerektirmektedir.

Yapılan değişikliklerle, Yönetim kurulu karar defteri tamamen yükümlülük kapsamından çıkarılmıştır. Elektronik Defter Sistemi'ne geçmekle yükümlü şirketler yalnızca pay defterleri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterlerini elektronik ortamda tutmakla yükümlüdürler. Yönetim kurulu karar defteri ise ihtiyari olarak Elektronik Defter Sistemi'nde tutulabilecektir. İsteyen şirketler elektronik ortamda, isteyen şirketler fiziki ortamda tutabileceklerdir.





İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA VERGİ UYGULAMALARI

GİRİŞ

İhraç kayıtlı satış, üretici firmaların, ürünlerini yurt dışına satacak olan ihracatçılara satış yaparken faydalandığı özel bir satış yöntemidir. Bu yöntemde üretici, doğrudan yurt dışına satış yapmaz, bunun yerine ihracatı gerçekleştirecek firmaya ürününü Katma Değer Vergisi (KDV) almadan satar. Bu uygulama, firmalara bazı vergi avantajları yanı sıra nakit akışının daha efektif kullanım imkanı sunan, üreticinin, ihracat yapacak firmaya ürünü KDV'siz olarak teslim etmesidir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi uyarınca kapsamında yapılan ihraç kayıtlı teslimlerde, ihracatı yapacak olan firmalar satın aldıkları bu ürünler için KDV ödemezler.



Üreticinin tahsil edemediği KDV tutarını devletten iade olarak alabilme imkanı sağlar. Bu uygulama sayesinde hem ihracatçı firma KDV ödemez ve nakit akışını daha verimli kullanır, hem de üreticilere ürünlerinin ihracat pazarlarına

açmaları imkanı sağlar. Bu suretle ihraç edilen ürünleriyle ilgili olarak da üzerlerinde yük olarak bir KDV tutarı var ise bu KDV'nin kendilerine iadesi imkanı sağlanmıştır.

Bu makalemizde ihraç kayıtlı satışlarla ilgili özellikle KDV uygulamaları ve ihracatta 5 puanlık kurumlar vergisi indirimi uygulamasına ilişkin süreçleri ve bu süreçte karşılaşılan bazı hususları irdelemeye çalışacağız.

1. İHRAÇ KAYITLI SATIŞ YAPABİLECEK MÜKELLEFLER

İhraç kayıtlı satışın doğrudan yapılan ihracattan bazı farkları bulunmaktadır. Bu satış, esas itibarıyla, üretilen ürünlerin yurt dışına ihraç edilmesi şartıyla, üretici firma tarafından yurtiçindeki bir firmaya satışdır. KDV mevzuatına göre, ihraç kayıtlı satış yapabilmek için imalatçı olma şartı bulunmakta olup bunun dışında diğer şartların da taşınması gerekmektedir. Bu şartlar tebliğde şu şekilde sıralanmıştır;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olunması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olunması,
- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunulması,
- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil

Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırılması ve gerekli araç parkına sahip olunması veya kapasite raporundaki üretim alt yapısına sahip olunması

gerekmektedir.

Bu şartlara sahip olan imalatçılarca, ihraç edilmek kaydıyla ihracatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere "İmalatçı belgesi" ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme süresine kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ekinde ibraz edilmesi gerekir. Yapılan imalatın niteliğinde bir değişiklik olması veya imalatçı niteliğinin kaybedilmesi hallerinde imalatçılarca, bağlı bulundukları vergi dairesine durumun bildirilmesi gerekmektedir.

2. İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA BELGE DÜZENİ

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca gerçekleştirilen teslimlerde, fatura KDV'li olarak düzenlenmekte olup ihraç kayıtlı teslimlerine ilişkin fatura düzenleyecek olanların, dikkat etmesi gereken bazı şekil şartları bulunmaktadır. Bu şartlar yerine getirilmediğinde veya eksikler tespit edildiğinde vergi dairesince farklı yorumlayabilmektedir. Faturada, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen genel şekil şartlarının yanı sıra aşağıdaki hususlara da ayrıca dikkat edilmesi gerekmektedir.

- Fatura tipinin "İHRAÇ KAYITLI " olarak seçilmesi,
- Faturada toplam mal bedeli ve KDV tutarının yer alması,
- Fatura döviz cinsinden düzenlenmiş ise Döviz tutarları ve bu tutarlara ait Türk Lirası karşılıklarına faturada yer verilmesi,
- Satışı yapılan ürünler ÖTV kapsamındaki ürünlerden oluşmakta ise ürünlerin ÖTV tutarının ve toplam KDV tutarının gösterilmesi,
- "3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir" ibarelerine yer verilmesi.

Bu şekil şartları, vergi dairesine yapılacak beyan ve iade taleplerinde, söz konusu işlemin ihracat kayıtlı satış olduğunu resmi olarak belgelemek için gereklidir. Küçük ama önemli bu detaylar, işlemlerin takibi, beyannamelerin sağlıklı düzenlenmesi, iade veya tecil-terkin işlemlerinin sağlıklı yürütülebilmesi için büyük kolaylık sağlayacaktır.

3. İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KDV YÖNÜNDEN UYGULAMALAR

3.1. İhracat Kayıtlı Alım Yapan Firmalar Yönünden KDV Uygulamaları

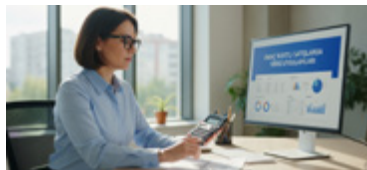
İhracatçılar, ihracat kaydıyla temin ettikleri malları, katma değer vergisi (KDV) indirimi uygulamaksızın muhasebe kayıtlarına almaktadırlar. Bu tür işlemlere ilişkin düzenlenen ve üzerinde "KDV tahsil edilmediğine" dair bir açıklama bulunan faturada yer alan KDV tutarı, şeklen gösterilmekte olup ihracatçıyı hukuki ya da mali açıdan bağlamamaktadır. Dolayısıyla, ihracatçı söz konusu KDV'yi ne yevmiye defterine kaydetmekte ne de KDV beyannamesinde indirilecek vergiler arasında beyan etmektedir. İhracatçılar, bu sistem sayesinde KDV

yükü taşımadan mal temin etmekte ve bu malları yine KDV hesaplamaksızın ihracat edebilmektedir. Bu durum, KDV açısından ihracatçıların karşılaştığı vergisel sorunları büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır. Ancak "büyük ölçüde" ifadesi, sistemin mutlak bir çözüm sunmadığını göstermektedir. Zira ihracatçılar, KDV'siz mal temin etmiş olsalar dahi, ihracata ilişkin taşıma, komisyon, gümrük işlemleri ve genel giderler gibi hizmet alımları sebebiyle KDV'ye maruz kalabilmektedir. Bu tür giderlere ait KDV'lerin, mevzuat çerçevesinde ihracatçıya iadesi mümkündür.

Bu uygulamada, KDV'ye ilişkin tüm sorumluluk ve risk, ihracat kaydıyla mal teslim eden satıcıya yüklenmektedir. İhracatın süresi içinde gerçekleşmesi ve ek süre talebinin yapılması gibi durumlar uygulamada bazı zorluklara sebebiyet vermekte, vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkabilecek cezai müeyyideler, gecikme faizleri ve diğer mali yükümlülükler nedeniyle, satıcılar ile ihracatçıları arasında, bu tür risklerin ihracatçılara rücu edilebilmesini öngören sözleşmeler düzenlenebilmektedir.

3.2. İhracat Kayıtlı Satış Yapan Yönünden Uygulamalar KDV Uygulamaları

İhracat kayıtlı satış uygulamasında imalatçı firmanın, fiilen ihracatçı firmadan tahsil etmediği KDV tutarını, ilgili dönemde ödenecek KDV çıkması halinde bu KDV'nin tecil edilmesi, devreden KDV çıkması halinde ise ihracatın öngörülen sürede gerçekleşmesinden sonra KDV'nin kendisine iade edilmesi ya da indirim yoluyla giderilebilmesine imkan sağlanmaktadır. Söz



konusu KDV tutarının hukuken geçerli bir KDV tahakkuku olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, ihracat kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin KDV tutarının ilgili dönem beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir. İhracat Kayıtlı Teslime ilişkin matrah ve KDV tutarları, diğer yurtiçi teslimlere ait KDV'lerin içinde beyan edilmekteydi. Eylül 2025 döneminden itibaren KDV beyannamelerinde yapılan güncelleme ile tevkifat uygulanmayan işlemler satırında işlem türü sekmesi eklenmiş olup 701 koduyla "İhracatı Yapılacak Nihai Ürünlerin Kanunun 11/1-c Maddesi Kapsamında Teslimi" başlığıyla açılan alanda beyan edilemeye başlanmıştır.

KDV beyannamesinde, indirilecek vergiler düşüldükten sonra kalan ödenecek KDV tutarı, ihracat kayıtlı teslim KDV tutarına eşit ya da daha fazla ise, bu tutarın ihracat kayıtlı teslimine isabet eden kısmı, herhangi bir faiz uygulanmaksızın tecil edilmektedir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracat edilmesi gerekmektedir. İhracat işleminin süresinde gerçekleştiği, mevzuata uygun şekilde ihracat beyannamelerinin tevsik edildiği takdirde, bu tutar terkin edilir.

Vergi dairesinin, nihai olarak tahsil edilmemesi gereken bu vergiyi beyana ve tecile konu ettirmekteki temel amacı, ihracatın gerçekleşip gerçekleşmediğini izlemek ve bu süreçte söz konusu vergiyi güvence altında tutmaktır.

İhracatın belirtilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, ihracatçı tarafından en geç 3 aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine/ defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile ek süre istenir. Bu süreden sonra yapılan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu

değildir. İhracatın süresi içerisinde yapılmaması halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihracatla birlikte teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihracat edilememesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilmektedir.

Öte yandan, ihracat kaydıyla mal tesliminde bulunan mükellefin ilgili dönemdeki KDV beyannamesinde, indirim hakkı fazlası nedeniyle herhangi bir ödenecek KDV oluşmamışsa, ihracat kayıtlı faturada yer alan KDV tutarı, ihracatın gerçekleşmesini takiben, mükellefin talebi doğrultusunda nakden ya da mahsuben iade konusu yapılabilir. Mükellefler ihracat kayıtlı satış sonucu oluşan KDV iadesini, ihracatın gerçekleştiği aydan itibaren vergi dairesinden talep edip ilgili evrakları ve listeleri ibraz etmek koşuluyla vergi dairesinden mahsuben veya nakden iade talebinde bulunabilecekleri gibi iade talep etmeyip bu tutarı, konuya ilişkin bir dilekçeyle vergi dairesine başvuru yaparak sonraki dönemlere devreden KDV indirimi olarak da kullanılabilmektedir. Yani İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür. Tercihlerini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablolarında beyan edilir; ancak tabloların "Yüklenilen KDV" veya sütunlarına "0" (sıfır) yazılır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde Mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri

tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmalarının mümkün olmadığı belirtilmektedir.

Ancak burada özel bir durum bulunmaktadır. Nedir bu özel durum? Satılan ürünün özelliği. Satılan ürün ÖTV'ye tabi bir ürünse ve satıştan dolayı nakden veya mahsuben iade oluşmuşsa ÖTV tutarına ait KDV iade tutarına konu edilemiyor. Yani vergi dairesi ÖTV'nin KDV'sini ödemiyor. İadeye konu edilmeyen bu tutar indirim yoluyla diğer indirimler sırasında 107 nolu satırda beyan edilerek ihracatın gerçekleştiği dönemde indirim konusu edilebiliyor. Tabi bu konuda da özellikli bazı hususlar var.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2020 tarihli yazısında;

- ÖTV'ye tabi malların ihracat kayıtlı tesliminde iade edilecek KDV tutarının, ÖTV'ye isabet eden KDV tutarı düşülmek suretiyle hesaplanacağını,
- Bu çerçevede, ihracat kaydıyla teslimden kaynaklanan tecil-terkin kapsamındaki ÖTV dahil toplam bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin, tamamının ilgili dönem beyannamesinin "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alması halinde, KDV iadesi (talebi) söz konusu olmadığından herhangi bir işlem yapılmayacağını,
- Bir kısmının "Tecil Edilecek KDV" bir kısmının "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alması durumunda, öncelikle ÖTV'ye isabet eden KDV tutarı ile "Tecil Edilecek KDV" tutarı kıyaslanarak, "Tecil Edilecek KDV" tutarının yüksek olması durumunda herhangi bir işlem yapılmayacağı, ÖTV'ye isabet eden KDV tutarının "Tecil Edilecek KDV" tutarından yüksek olması halinde ise aşan kısmın KDV iade tutarından düşüleceği ve bu suretle ÖTV'ye isabet eden iade edilemeyecek KDV tutarının tespit edileceğini,

► Diğer taraftan, ÖTV üzerinden hesaplanan ve yukarıda belirtilen şekilde iade hesabından düşülen KDV tutarının, en erken ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılabileceği, ayrıca, ihracat kaydıyla teslim edilen söz konusu malların girdisinin ÖTV'li olması durumunda, tecil-terkin kapsamındaki ÖTV dahil bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin iadesine ilişkin olarak tesis edilecek işlemlere herhangi bir etkisi bulunmayacağını,

ifade etmiştir. Özetle işin içine ÖTV girince mevzu derinleşiyor.

İhracat Kayıtlı Satışlarla ilgili, ÖTV kadar olmasa da, uygulamada işlemin nasıl yapılması gerektiği konusunda kafaları karıştıran bir konu daha var. Mükellefler nakden veya mahsuben iade talebinde bulunduğu anda bu iade alacağından vazgeçerek tercihinin indirim yoluyla kullanmak isteyebilir mi? Şayet böyle bir imkan varsa ara dönemdeki tüm KDV beyannameleri düzeltilmeli mi? Evet iadede vazgeçip indirim yolunu tercih edebilir. Böyle bir imkan var. Ancak burada da özel bir durum var. İlgili iade dosyasına ilişkin mahsuben veya nakden iade başvurusu yapılmış olsa da, iade işlemlerinin kısmen dahi olsa henüz yapılmamış olması gerekiyor. Mükellefler iade işlemi henüz sonuçlanmamış dosya için daha önce mahsuben veya nakden iade talep edilen tutarlara ilişkin KDV iade alacağından vazgeçerek, indirim yoluyla telafi edebilirler. Söz konusu indirim indirim yoluyla telafi edilmesinin talep edildiği dönemde (talebin yapıldığı döneme ilişkin verilecek beyannamede) indirim konusu edilmesi gerekmektedir. Yani ilk iade başvurusunun yapıldığı dönem ile iadede vazgeçilen dönem arasındaki dönemlere düzeltme beyannamesi verilmeyecek ilk verilen beyannamede iade talebi geri çekildikten sonra konuyla ilgili vergi dairesine dilekçe ile bilgi verilmesi gerekmektedir.

4. KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN UYGULAMALAR

Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranları belirlenmiştir. 7456 Sayılı Kanun 21. maddesinde kurumlar vergisi oranında artış yapılmış, söz konusu artışla birlikte şirketlere ilave vergi yükü gelmiştir. Yapılan değişiklikle kurumlar vergisi oranı 5 puan artırılmıştır. Başta finans kuruluşları olmak üzere, belirli bazı sektörlerde kurumlar vergisi %25'den %30'a, diğer kurumlarda %20'den %25'e yükseltilmiştir. 7456 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi oranında artış yapılmakla birlikte, ihracatçı şirketlerin ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlere uygulanan kurumlar vergisi oranında yapılan 1 puanlık indirim de 5 puana çıkarılmış ve ihracat yapan kurumların teşvik edilmesi sağlanmıştır. Söz konusu düzenleme yut dışına ihracat yapan tüm firmaların ihracattan elde ettikleri kazançlara uygulanmaktadır.

Kurumlar vergisi genel tebliğinde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup örnekler de yer almaktadır.

İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihracılarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu uygulamada hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanan hizmetleri kapsamaktadır.

Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlara da oranın 5 puan indirimli uygulanması mümkündür.

Mükelleflerin, ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 5 puan indirim

uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecek, 5 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşmayacaktır.

Mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 5 puan indirim uygulanabilecektir.

yararlanılabilecektir. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puan indirim uygulanabilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını; ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına 5 puan, üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise 1 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir.

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} = \text{Matrah} \times \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK)}}$$

Şeklinde tespit edilecektir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmek-sizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 5 puan indirimden

ihraç kayıtlı satış yapan firmalarda normal şartlarda 5 puanlık indirimden doğrudan faydalanmalarına imkan tanınmamaktadır. Diğer taraftan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için de kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli şekilde uygulamalarına imkan tanınmaktadır. Bunun için dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketlerinin belirlenmesi, belirleme yapılırken 8/12/2004 tarihli ve 25664 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğe (İhracat: 2004/12)'in uygun olması gerekmektedir. İmalatçı veya tedarikçi kurumlar tarafından dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerinde ise tanzim edilmiş bir aracılı ihracat sözleşmesinin varlığı şart olup, kazancın bu sözleşme kapsamındaki faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.



SONUÇ

İhraç kayıtlı satışlar, hem üretici hem de ihracatçı firmalar açısından önemli vergi avantajları sağlayan, dış ticaretin teşvikine yönelik özel bir uygulamadır. Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında düzenlenen bu sistemde, üreticiler ürünlerini KDV'siz olarak ihracatçılara teslim etmekte, böylece ihracatçıların KDV yükü taşımadan ürün temin etmeleri sağlanmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının nakit akışını iyileştirirken, üreticiye de iade veya indirim yoluyla finansal yükünü hafifletme imkânı sunmaktadır.

Ancak, bu sistemden sağlıklı şekilde faydalanabilmek için gerek mükellefiyet şartları gerekse belge düzeni ve beyan süreçlerine dikkat edilmesi büyük önem

taşımaktadır. Özellikle KDV beyannamesinde yapılan doğru bildirimler ve süresi içinde gerçekleştirilen ihracat işlemleri, hem tecil-terkin mekanizmasının doğru işlenmesini sağlar hem de cezai yaptırımlarla karşılaşılmasının önüne geçer. Ayrıca, ürünlerin ÖTV'ye tabi olması gibi durumlar, KDV iadesine ilişkin özel hükümleri beraberinde getirmekte ve dikkatli muhasebe uygulamaları gerektirmektedir.

Öte yandan, kurumlar vergisi yönünden ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara yönelik uygulanan 5 puanlık vergi indirimi, ihracatçı firmalar için önemli bir teşvik unsurudur. Bu teşvikten doğrudan faydalanamayan imalatçı veya tedarikçilerin de dış ticaret sermaye şirketleri aracılığıyla ve geçerli bir aracı ihracat sözleşmesi

kapsamında dolaylı olarak bu avantajdan yararlanabilmeleri mümkündür.

Sonuç olarak, ihrac kayıtlı satışlar; mevzuata uygun yürütüldüğünde hem üretici hem ihracatçı firmaların vergi yükünü azaltan, ihracatı destekleyen ve rekabet gücünü artıran etkin bir araçtır. Ancak uygulamanın karmaşık yapısı, sürekli değişen mevzuat düzenlemeleri ve şekil şartlarının fazlalığı, firmaların bu alanda uzmanlaşmasını ve güncel düzenlemeleri yakından takip etmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda, ihrac kayıtlı satışlarda vergi uygulamalarına ilişkin sürecin doğru yürütülmesi, firmaların mali avantaj sağlamalarının yanı sıra, olası idari yaptırımlardan korunmaları açısından da büyük önem taşımaktadır.





Galip DUMAN

Kıdemli Müdür, SMMM

galip.duman@centrumturkey.com

TEKNOPARKLARDA VERGİ İSTİSNALARINDA GÜNCEL GELİŞMELER: SERİ ÜRETİM VE KUR FARKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ İLE ÜCRET İSTİSNASI ÜST SINIRI

GİRİŞ

Teknoloji geliştirme bölgelerinin kuruluş amacı, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda açıklandığı üzere; üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkanı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik altyapıyı sağlamaktır.

Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin avantajlar 06.07.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 8 inci maddesinde düzenlenmiş olup daha sonra 5035 sayılı Kanun ile eklenen geçici 2 nci madde ile vergisel düzenlemeler yapılmıştır.

5035 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2 nci maddede sadece istisna uygulamasının süresi düzenlenmiş olup, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında

elde ettikleri kazançları ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Ortaya çıkan ihtiyaçlar, ihracatın artırılması, teknoloji yoğun üretimin gelişmesi, üretim verimliliğinin ve ürün kalitesinin artırılması ve katma değerli üretimin daha fazla teşvik edilmesi amaçlarıyla bu süre birkaç kez uzatılmış olup, son olarak 28/01/2021 tarihli ve 7263 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle de 31/12/2028 tarihine kadar uzatılmıştır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile sağlanan vergisel teşvikleri kısaca gelir/kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve ücretlere sağlanan gelir vergisi stopajı ve damga vergisi ile gümrük vergisi istisnası şeklinde sayabiliriz.

Bu çalışmamızda, kamu otoritesi tarafından teknoparklarda üretimin teşvik edilmesi amacıyla yapılan vergisel düzenlemelerdeki güncel gelişmelere ilişkin değerlendirmelerimize yer vereceğiz.



1. TEKNOPARKLARDA YAPILAN SERİ ÜRETİM VE VERGİLENDİRİLMESİ

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki kurumlar vergisi istisnası uygulamalarına ilişkin tartışmalı konulardan bir tanesi, bu bölgelerde üretilen gayrimaddi hakların/yazılımların şirket bünyesinde kullanılması ve bölgede üretilen ürünün/yazılımın seri üretimidir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde; "Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların 31/12/2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olduğu, bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamayacağı, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabileceği, ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme,

geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği, ayrıca teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayırtırmak suretiyle istisnadan yararlanabileceği, üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmının ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği," açıklamalarına yer verilmiştir.

Bir Ar-Ge projesi başarı ile sonuçlanabileceği gibi başarısızlıkla da sonuçlanabilir. Böyle bir durumda Ar-Ge projesinin seri üretim faaliyeti konusunda Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 17.07.2019 tarih ve E.50642 sayılı özelgede, "Söz konusu proje kapsamında geliştirdiğiniz ürünün deneme üretiminin yapıp pazarlanabilir aşamaya geldiği sırada seri üretimin başladığı kabul edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Dolayısıyla prototip/pilot üretim aşamalarındaki ürünün Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi ve dolayısıyla da elde edilecek kazancın bütünüyle Ar-Ge istisnası kapsamında kabul edilmesi gerekir. Ne zamanki proje başarılı bir şekilde tamamlanarak ürün ortaya çıkar, bundan sonraki üretimlerin seri üretim kapsamında değerlendirilmesi ve Tebliğ'de de açıklandığı üzere, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayırtırmak suretiyle istisnaya tabi tutulması gerekir.

KDV istisnasına yönelik düzenleme ise 3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde düzenlenmiştir. KDV Kanunu geçici madde 20/1'de; "4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri

Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." hükümler yer almaktadır.

Konuyla ilgili KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/G-2 Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler bölümünde; "Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2028 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Mezkur Tebliğde konuyla ilgili olarak yer verilen örneklerde, bir şirketin teknoloji geliştirme bölgesindeki faaliyetleri neticesinde ürettiği bir ürünün lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının KDV'den istisna olduğu ancak, söz konusu ürünün seri üretime tabi tutulup pazarlanmasından elde edilen ürünlerin bedelinin tamamı için istisnadan yararlanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen

03.02.2023 tarih ve E.166932 sayılı özelgede özetle; "Teknokentlerde faaliyette bulunan mükelleflerin burarlarda ürettikleri yazılımların satışından elde ettikleri kazançların vergiden istisna olduğu, bu yazılımın kiralanması veya satışında KDV istisnası da uygulanmakta olduğu, ancak seri üretime tabi tutulan bir başka ifade ile pazarlanan yazılımların satışında KDV istisnası; bu yazılımın sadece gayrimaddi hakka isabet eden kısmına uygulanacağı" açıklanmıştır.

Dolayısıyla teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerin, bölgede ürettikleri yazılımların teslim ve hizmetleri KDV'den istisna olup, ancak seri üretime tabi tutularak pazarlanan yazılımların tesliminde KDV istisnasından yararlanamayacağı 1 seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilmiştir.



2. KUR FARKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Henüz Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelge havuzunda yayınlanmamış olmakla birlikte sosyal mecralarda paylaşılmakta olan Ankara Defterdarlığının 30.07.2025 tarih ve E-38418978 sayılı özelgesinde, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren şirketler açısından kur farklarının vergisel durumu hakkında önemli açıklamalar yapıldığı gözlemlenmiştir. Bu özelgeyle birlikte, Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi uygulamasında, dövizli işlemlerden kaynaklanan kur farklarının değerlendirilmesinde vergi idaresince görüş değişikliğine gidildiği yorumlanmaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konuyla alakalı olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti

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

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

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

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. **Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.**

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.



Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge ve tasarım projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır."

Özelgede; teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen proje kapsamında bedeli döviz cinsinden belirlenmiş olan satış kaynaklı alacağın kur değerlemesine tabi tutulması kaynaklı ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın hesabında dikkate alınıp alınmayacağı sorulmuştur. Söz konusu özelgede

konuya ilişkin olarak aşağıdaki şekilde görüş verildiği görülmüştür:

"...

Tebliğde de belirtildiği üzere, Bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri kapsamındaki kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmekte olup **bu faaliyetlere ilişkin döviz cinsinden alacaklar tahsil edilinceye kadar oluşan kur farkları da istisna kapsamındadır.** Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilse dahi nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan gelirler, yabancı paraların değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkları ise anılan istisna kapsamında değildir. Yine, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri kapsamı dışında elde edilen gelirler ile olağandışı gelirler de istisna kapsamı dışındadır."

Bahsi geçen özelgede özetle, "Teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı gelirleri, 4691 sayılı Kanun kapsamındaki ticari işlemlerden elde edilen gelir olarak değerlendirildiğinden, söz konusu istisnanın kapsamında olacağı; Banka hesaplarındaki döviz mevcutlarına ilişkin ortaya çıkan kur farkı gelirlerinin ise Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesinde yer verilen istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı," görüşlerine yer verilmiştir.

Tebliğde, olağandışı gelirlerin istisna kapsamında olmadığı ve bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirlerinin ve yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farklarının istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinin belirtilmesine karşın özelgede, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında olacağına, banka hesaplarındaki döviz mevcutlarına ilişkin ortaya çıkan kur farkı gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığına yer verilmiştir.

Söz konusu özelgede yer verilmiş görüş uygulayıcılarca, Tebliğde yer alan, “yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları” ibaresinin hangi varlıkları/aktifleri refere ettiği konusunda tartışmalara sebep olmuş, ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığınca aynı konuya ilişkin olarak 2019 yılında tam aksi yönde, yani kur farklarının söz konusu istisnaya konu edilemeyeceği yönünde verilmiş olan özelgedeki görüşünü değiştirdiği şeklinde yorumlanmıştır.

Söz konusu özelge henüz Gelir İdaresi Başkanlığının mevzuat sayfasında yer almamakta olup konunun takip edilmesinde yarar görmekteyiz.

3. TEKNO PARKLARDA ÜCRET İSTİSNASI ÜST SINIRI

24 Temmuz 2025 tarihinde yayımlanan 7555 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan personel gelir vergisi teşviki ve damga vergisi istisnası hesaplamalarına ilişkin ifadelerde değişiklik yapılmıştır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişikliklerle, teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan destek kapsamındaki personelin ücretlerine ilişkin istisnalar, asgari ücretin en fazla kırk katı ile sınırlandırılmıştır.

4691 sayılı Kanun kapsamında gelir ve damga vergisi istisnası uygulamasına yönelik açıklamaların yer aldığı 331 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 04.09.2025 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Tebliğin 3’üncü maddesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“(1) Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret

istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı; verilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirmek suretiyle terkin edilir. Ayrıca, bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtların, brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmına damga vergisi istisnası uygulanacak olup aşan kısmı ise genel hükümler çerçevesinde damga vergisine tabi tutulacaktır.

(2) Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücret gelirinin ilgili aydaki brüt asgari ücretin 40 katından fazla olması halinde, terkinde konu edilecek teşvik tutarı asgari ücretin brüt tutarının 40 katına isabet eden vergiden ilgili aydaki asgari ücrete isabet gelir vergisi tutarı düşüldükten sonraki kısmıyla sınırlı olacaktır. Ancak personele ödenen ücretin brüt asgari ücretin kırk katından düşük olması halinde ise bu ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari ücret istisnası düşüldükten sonraki kısmının tamamı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.”

Tebliğe göre, terkin tutarına ilişkin hesaplama, Ar-Ge, tasarım ve destek kapsamında çalışan personelin her biri için ayrı ayrı yapılarak Tebliğin 1 nolu ekinde yer alan “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim” tablosunda gösterilecek ve bu bildirim muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde ilgili vergi dairesine verilecektir.

Dolayısıyla teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan ar-ge, tasarım, yazılım ve destek personellerine uygulanan gelir vergisi stopajı teşviki ile damga vergisi istisnası, brüt asgari ücretin 40 katı ile sınırlandırılmış olup, Bölgede çalışan personellerin bu görevleriyle ilgili ücretlerinin brüt asgari ücretin 40 katını aşan kısmı üzerinden hem gelir vergisi ve hem de damga vergisi ödenmesi söz konusudur. İlgili değişiklik 2025 yılı Ağustos ayından itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.



SONUÇ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesiyle düzenlenen vergisel teşvikler son dönemlerde yapılan değişiklikler ve yayımlanan tebliğ ve özelgelerle güncellenmiş ve yeniden düzenlenmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki kurumlar vergisi istisnası uygulamalarına ilişkin tartışmalı konulardan bir tanesi bölgede üretilen ürünün/ yazılımın seri üretimi hususudur. Teknopark bünyesinde yapılan seri üretimin kurumlar vergisi istisnası uygulamasında öncelikle seri üretime isabet eden gayrimaddi hak bedelinin ayrıştırılarak istisnaya tabi tutarın tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yapılan üretimin Sanayi Sicil Belgesi kapsamında olması halinde, kazancın istisnaya konu edilemeyen kısmı için KVK 32/8 maddesi kapsamında %1 oranında indirimli kurumlar vergisi uygulanması da söz konusu olacaktır. Konunun KDV açısından değerlendirilmesinde ise, seri üretim sonucu yapılan teslim ve hizmetlerin KDV istisnasından yararlanamayacağı 1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde açıkça belirtilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan şirketlerin vergisel teşviklerden yararlanması noktasında özellikle kur farklarının istisna kapsamına girip girmediği hususundaki özelgenin takip edilmesinde yarar görmekteyiz. Her ne kadar 30 Temmuz 2025 tarihli özelgede,

Teknokentlerde faaliyet gösteren şirketler açısından kur farklarının vergisel durumu hakkında görüş değişikliğine gidildiği yorumlansa da, özelgenin henüz Gelir İdaresinin web sayfasında mevzuat bölümünde yayınlanmamış olması ve Tebliğde yer alan ifadelerin geçerliliğini koruyor olması dikkate alındığında, güvenli alanda kalma adına, döviz cinsinden alacaklarla ilgili kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

7555 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler uyarınca, Ar-Ge, tasarım ve teknopark personeline uygulanan gelir vergisi stopajı teşviki ile damga vergisi istisnası brüt asgari ücretin 40 katı ile sınırlandırılmıştır.





Finansal fırtınalarda
yönünüzü biz
belirleyelim,
güvenle ilerleyin.



GÜNCEL ÖZELGELER

Bağış Kapsamında Yapılacak Okula İlişkin Harcamaların Damga Vergisi, KDV ve Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi Hakkında

(03.06.2024 Tarih ve 84974990-130-304847 Sayılı Özelge)

"..." kapsamında ait taşınmazların ilkokul binasına çevrilerek devrine ilişkin bağış protokolünün imzalandığı, söz konusu işin yapımı için yüklenici bir firma ile protokol düzenlendiğinden hareketle bu bağış kapsamında düzenlenecek sözleşmelerin damga vergisinden istisna olup olmadığı, ayrıca bağış kapsamında yapılan harcamaların KDV ve kurumlar vergisi mevzuatı karşısındaki durumları hususlarında görüşü talep edilmektedir.

Damga Vergisi Kanun'u Yönünden:

7/7/2022 tarihli "Etimesgut İlçesi Bağlıca Mahallesi 47209 Ada 13 ve 14 Parseldeki Arsa Üzerine Yapılan Okul Binasının İlkokul Olarak Açılmak Üzere Milli Eğitim Müdürlüğüne Devrine İlişkin Protokol" başlıklı kâğıdın 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/55 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ... arasında tarihinde düzenlenen "Yapım Sözleşmesi" başlıklı kâğıdın anılan fıkra kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu kâğıdın 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanun'u Yönünden

... ile yapılan protokole istinaden okul binası vasfı olmayan bir taşınmazın tadilat, bakım ve onarımı yapılarak ilkokul binasına dönüştürülmesine ilişkin yapılan harcamaların tamamının harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, bağış ve yardımın yapıldığı dönemde faaliyetin zararlı sonuçlanması veya kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen kısmının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacağı veya zarar olarak devredilemeyeceği tabiidir.

Katma Değer Vergisi Kanun'u Yönünden:

... ile yapılan protokole istinaden okul binası vasfı olmayan taşınmazın tadil bakım ve onarımı yapılarak ilkokul binasına dönüştürülerek bağışlanması faaliyetinde, söz konusu taşınmazın dönüştürülmesine ilişkin yapılan harcamaların binanın tadil, bakım ve onarımı kapsamında değerlendirilerek KDV Kanunun 13/k maddesi kapsamında istisna olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Sipariş Üzerine Gerçekleştirilen Ar-Ge Faaliyetleri Hakkında

(11.08.2025 Tarih ve 442335 Sayılı Özelge)

Şirketin ... Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunduğu, ... Sanayi A.Ş. sipariş usulüne göre teslim edilmek üzere Şubat/2023 döneminde, ... projesinin teknokent-

te başlatıldığı, tarafa teslim edilmek üzere anılan proje kapsamındaki kavramsal tasarım aşamalarının, ... Sanayii A.Ş.'nin Ar-Ge merkezinde sipariş usulüne göre gerçekleştirildiği, ... Sanayii A.Ş.'nin sipariş üzerine projesi kapsamında Ar-Ge merkezinde gerçekleştirdiği harcamalarının yarısını indirim konusu yapmadığı ve 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca tarafa yazı ile bildirdiği belirtilerek, teknokentte sipariş usulüne göre yapılan projeden elde edilen gelirin 4691 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilip edilemeyeceği ile ... Sanayii A.Ş.'nin Ar-Ge merkezinde projeye bağlı olarak yaptığı Ar-Ge harcamalarının yarısının, 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında tarafınızca indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Teknokentte yürütülen projenin bir bölümünün, teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki Ar-Ge merkezinde gerçekleştirilmesi nedeniyle, söz konusu projeden elde edilen kazancın 4691 sayılı Kanunda yer alan kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ar-Ge merkezi tarafından siparişe dayalı yürütülen Ar-Ge faaliyetine ilişkin yapılan harcamaların yüzde ellisi siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu edilebileceğinden, ... Sanayii A.Ş.'nin Ar-Ge merkezinde gerçekleştirdiği siparişe dayalı Ar-Ge projesi kaynaklı Ar-Ge indiriminin sadece yüzde ellisinin siparişi veren şirketiniz tarafından indirim olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

GÜNCEL YARGI KARARLARI

Konusu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, indirimli orana tabi teslimlerden kaynaklanan iade talebi, iade talep süresi, yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporunun verilme süresi.

Karar Mercii: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas Sayısı: 2023/1184

Karar Sayısı: 2025/240

Karar Tarihi: 09.04.2025

Yargılama Süreci

Dava Konusu Sitem: Davacı tarafından, 2019 yılının Ocak ila Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen indirimli orana tabi mal veya hizmet teslimleri nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan 67.827,50 TL tutarındaki katma değer vergisinin 2020 yılının Ağustos dönemine ilişkin olarak süresinde verilen katma değer vergisi beyannamesinde iade edilmesi gereken katma değer vergisi olarak gösterilmesi ve standart iade talep dilekçesi, ilgili belgeler ile yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporunun ... tarihinde vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine standart iade talep dilekçesi ile ilgili belgelerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında öngörülen süre içinde verilmediği, dolayısıyla süresinde iade talebinde bulunulmadığından bahisle tesis edilen iade talebinin reddine dair ... tarih ve ... sayılı işlem ile bu iş-

lemin dayanağı olarak gösterilen 15/02/2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin iptali ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ve 32. maddesinde yer alan düzenlemelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerine ve Anayasa'nın eşitlik ilkesinin düzenlendiği 10. maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması istemiyle dava açılmıştır.



Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/02/2023 tarih ve E:2021/4611, K:2023/769 sayılı kararı:

I) Usul Yönünden:

Düzenleyici işlem ile uygulama işleminin iptali isteminin birlikte ve aynı dava dilekçesinde dava konusu edilmesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5. maddesine aykırılık teşkil etmeyeceği sonucuna varılmıştır.

Öte yandan, davacı tarafından her ne kadar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin tamamının iptali istenmiş ise de dava dilekçesinde ileri sürülen iddialar göz önünde bulundurularak anılan maddenin davacının subjektif ehliyet koşulu yönünden menfaatini ihlal eden "8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi" başlıklı kısmına yönelik olarak inceleme yapılmıştır.

II) Esas Yönünden:

dava konusu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin davacının menfaatini etkileyen "8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi" başlıklı kısmında yer alan düzenlemelerde ve 2020 yılının Ağustos dönemi için verilen beyanname ve yeminli mali müşavir tasdik raporu eki 18/01/2021 tarihli dilekçe ile iade talebinde bulunan davacının başvurusunun reddi yolunda tesis edilen dava konusu uygulama işleminde hukuka aykırılık görülmemiştir.

GÜNCEL YARGI KARARLARI

III) Karar Sonucu:

Daire, bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları:

Dava konusu Tebliğ hükmüne dayanılarak Tebliğ'de sayılan belgelerin süresinde verilmediğinden bahisle iade talebi süre yönünden reddedilmiş ise de kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin verginin kanuniliği ilkesi uyarınca ancak kanunla yapılabileceği, tebliğ ile yapılamayacağı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında iade talep süresi dışında hangi belgelerin hangi sürede teslim edileceği konusunda süre sınırlaması öngörülmediği, öte yandan eksik bilgi ve belgelerin her zaman idarece mükellefe tamamlattırılabilmesi, anılan fıkra da yer alan düzenleme ile iade taleplerinin sadece indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştiği yılı izleyen ilk yılda verilen beyanname ile yapılabileceği şeklinde bir sınırlandırma öngörülmediğinden, genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman iade talebinde bulunulmasının mümkün olduğu, diğer taraftan, indirimli orana tabi teslimlerin gerçekleştiği yılı izleyen yılda verilen katma değer vergisi beyanname ile iade talebinde bulunulmak suretiyle Kanun'da öngörülen sürede iade talebinde bulunulduğu, iade talep dilekçesinin süresinden sonra verilmesi nedeniyle iade talebinin reddedilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, iade talebine

ilişkin olarak bir süre öngörülmeyle birlikte düzeltme beyannamesiyle sonradan iade talep edilmesiyle ilgili olarak bir süre sınırlamasının öngörülmediği, dolayısıyla, genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunulabileceğinin kabulünün gerektiği, düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunabilme hakkının tebliğ ile sınırlanamayacağı, dava konusu Tebliğ hükmü ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ve 32. maddesinde yer alan düzenlemelerin, Vergi Usul Kanunu'nun beş yıllık tarh ve düzeltme zamanaşımına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 114 ve 126. maddelerine ve Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu, uygulamaya ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda ... Bakanlığının yetkili kılınmış ise de söz konusu yetkinin iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işleminde hangi belgelerin aranacağı ve benzeri konularla sınırlı olduğunun kabulünün zorunlu olduğu belirtilerek Daire kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.



Karşı Tarafın Savunması:

... Bakanlığınca, düzenleyici işlemin Danıştayda, bireysel işlemin ise vergi mahkemesinde dava konusu edilmesi gerektiği, düzenleyici işlem ile uygulama işleminin aynı dava dilekçesiyle dava konusu edilmesinde hukuki yarar bulunmadığı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 32. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde ... Bakanlığınca verilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında dava konusu Tebliğ hükmü ile iade taleplerinin hangi usul ve esaslara göre yapılacağı, hangi belgelerin aranacağı konusunda düzenleme yapıldığı ve yetki aşımının söz konusu olmadığı, indirimli orana tabi işlem nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan katma değer vergisinin, işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içinde iadesinin talep edilmesinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının gereği olduğu, anılan fıkra da öngörülen süre hak düşürücü süre olduğundan süresinden sonra iade talebinde bulunulmasının mümkün olmadığı, iade talep süresinin dolmasından sonra ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talebinde bulunulabileceği iddiasının kanunun hükümsüzlüğü sonucunu doğuracağı, anılan fıkra ile hakkın özüne dokunulmaksızın ve kamu yararına uygun olarak mülkiyet hakkının sınırlandırıldığı, bu sınırlandırmanın mülkiyet hakkını ihlal etmediği ve Anayasa'ya aykırı olmadığı, genel zamanaşımı süresinin beş yıl olduğundan bahisle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiğinin kabul edilmesinin mümkün olmadığı, belirtilerek Daire kararının onanması,

GÜNCEL YARGI KARARLARI

davacının temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır, Defterdarlık tarafından cevap verilmemiştir.

İnceleme ve Gerekçe:

Davacı tarafından, 2019 yılının Ocak ila Aralık dönemlerinde gerçekleştirilen indirimli orana tabi mal veya hizmet teslimleri nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan 67.827,50 TL tutarındaki katma değer vergisi, 2020 yılının Ağustos dönemine ilişkin olarak süresinde verilen katma değer vergisi beyannamesinde iade edilmesi gereken katma değer vergisi olarak gösterilmiştir.

Daha sonra ise, standart iade talep dilekçesi, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde sayılan ilgili belgeler ile yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporu, indirimli orana tabi işlemlerin gerçekleştirildiği yılı izleyen yılın sona ermesinden sonra 18/01/2021 tarihinde vergi dairesine verilmiştir.

Bunun üzerine, davalı Defterdarlığın ... tarih ve ... sayılı işlemiyle, standart iade talep dilekçesi ile ilgili belgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasında öngörülen süre içinde verilmediği, dolayısıyla süresinde iade talebinde bulunulmadığı belirtilerek davacının iade talebi reddedilmiştir.

Akabinde anılan işlem ile bu işlemin dayanağı olarak gösterilen 15/02/2019 tarih ve 30687 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama

Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)'in 13. maddesinin iptali ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ve 32. maddesinde yer alan düzenlemelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerine ve Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması istemiyle dava açılmıştır.

Hukuki Değerlendirme:

I) Usul Yönünden:

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, ilk derece mahkemesi olarak Danıştayın görevine giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No: 23)'in dava konusu edilen kısmı ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin görevine giren uygulama işlemine karşı aynı dilekçe ile Danıştayda idari dava açılmasına olanak bulunmadığından, Daire kararının 2577 sayılı Kanun'un 49. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca bozulması gerekmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 22. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer verilen, 15. maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usulüne ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların işin esası hakkında da oylarını kullanacaklarına ilişkin kural ve Kurulumuzun usule ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların diğer usuli

meselelerde ve nihai kararda oy kullanacaklarına dair içtihadı uyarınca usuli mesele yönünden karşı oyda kalan üye esas yönünden de oylamaya katılmıştır.

II) Esas Yönünden:

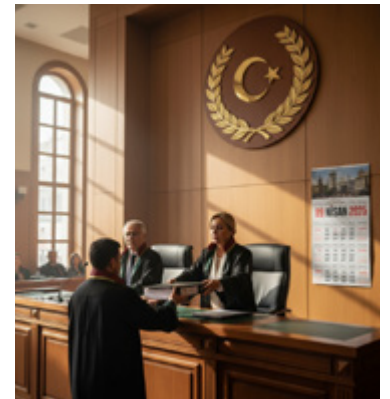
Dava konusu düzenleyici işlemler ve bu düzenleyici işleme dayanılarak tesis edilen uygulama işleminde hukuka aykırılık görülmediğinden, temyize konu karara yönelttilen temyiz isteminin reddi gerekmiştir.

Karar Sonucu:

Açıklanan nedenlerle;

- 1) Davacının, Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/02/2023 tarih ve E:2021/4611, K:2023/769 sayılı kararına yönelik temyiz isteminin REDDİNE,
- 2) Davacıdan daha önce yatırılan 375,10 TL temyiz karar harcı mahsup edilmek suretiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu harç alınmasına,

09/04/2025 tarihinde usulde ve esasta oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.





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 Ödülleri'nde (EMEA 2024 Tax Awards), "Türkiye'nin En İyi Vergi Şirketi" kategorisindeki ödülü Centrum Türkiye olarak bu yıl bizlerin aldığını sizinle paylaşmaktan büyük bir gurur ve mutluluk duyuyoruz. 2018 yılında aldığımız ilk ödülün ardından ikinci kez elde ettiğimiz bu ödül, çalışmalarımızdaki istikrar ve devamlılığı göstermesi bakımından bizler açısından son derece anlamlı olmuştur.

EMEA Vergi Ödülleri, International Tax Review tarafından 2005 yılından bu yana düzenlenmekte olup EMEA Bölgesinin en önde gelen vergi ve transfer fiyatlandırması şirketlerine verilmektedir. Her kıtadan 25000'den fazla müşteri ve 4800'den fazla uygulayıcının geri bildirimleri ile 33 yetki alanında yapılan değerlendirmeler ve araştırmalar neticesinde sahibini bulmaktadır. Ödüller ayrıca vergi teknolojisi, inovasyon, politika, uyumluluk ve raporlama ile çeşitlilik, eşitlik ve kapsayıcılık alanlarındaki başarıları da takdir etmektedir.

Adaylık ve ödül süreci kapsamında aşağıdaki hususlara dikkat edilmektedir:

Proje Büyüklüğü: Söz konusu hizmetleri veren bir şirketin kompleks ve büyük bir projeyi üstlenebilme kapasitesi

İnovasyon: Şirketin piyasadaki mevcut şirketlere nazaran daha yenilikçi hizmetler sunabilmesi

Etki Düzeyi: Şirketin vermiş olduğu danışmanlık hizmetleri neticesinde, müşterilerinin ticari faaliyetlerine katma değer sağlaması ve/veya bu tür danışmanlıklar sonucunda hizmet alan müşterilerin ticari hedeflerine ulaşabilmesi

Çalışmalarımızın ve hizmet kalitemizin bir karşılığı olan bu başarılarımız sayesinde uluslararası arenada da ses getirmekten memnuniyet duymaktayız. Bu başarıda en büyük payın bize güvenen müşterilerimizde olduğunun farkındayız. Bu uzun yolculukta bizlere güvenen ve başarımızda en büyük katkının sahibi olan tüm müşterilerimize teşekkür etmeyi borç biliriz.

Birlikte daha büyük başarılarla imza atmak için sabırsızlanıyoruz!

Saygılarımızla,

WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 vergiport.com

 centrumturkey.com

