

Vergide Gündem

Tax Agenda

Nisan / April 2025

Garantör olmak ya da olmamak?

Abdulkadir Kahraman

Ar-Ge indirimi ve teknokent istisnası kapsamında ayrılan fonlar ile yapılan yatırımların vergi uygulamaları kapsamında değerlendirilmesi

Dr. Mesut Karadağ

English Translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler İndeks

Vergi Takvimi

Pratik Bilgiler

Practical Information



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



Shape the future
with confidence

Garantör olmak ya da olmamak?

Bu soru neden? Çünkü garantör olma ya da olmamanın bir ucunda finansman maliyeti, diğer ucunda vergi maliyeti var. Konu geçtiğimiz günlerde Vergi Denetim Kurulu'nun ("VDK") holdinglerin bağlı ortaklıklarına kredi temininde garantör olmaya dair başlattığı vergi incelemeleri üzerine "garantörlük ilişkisinin" vergilemesiyle ilgili tartışmaları tekrar gündeme getirdi. Vergiden önce garantörlük konusuna göz atalım.

Garantörlük yasal düzenlemelerde "kefalet" hali olup, bu sözleşmeler şekil şartlarına tabidir. Hem Türk Borçlar Kanunu ("TBK") hem de Türk Ticaret Kanunu ("TTK") kefalet sözleşmeleri için hükümler içerir.

TBK'nun 581 ila 603'üncü maddeleri arasında kefalet sözleşmesi düzenlenmiştir. TBK'nun 581'inci maddesinde "kefalet sözleşmesi, kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşme" olarak tanımlanır. Diğer bir deyişle, kefalet sözleşmesi ile kefil, asıl borçlunun ödeme yükümlülüğünü ifa edememesi halinde borcu ödeme sorumluluğunu üstlenmesidir. Kefalet sözleşmesi, kredi sözleşmeleri gibi şekil şartı olan sözleşmelerdendir ve şekil şartı yazılı olmasıdır. Bu nedenle, kefalet sözleşmesi yazılı ve kefilin sorumlu olacağı azamî tutar ile kefalet tarihi belirtilmedikçe geçerliliği kabul edilmez. TBK'nunda "adi, müteselsil ve birlikte kefalet" olmak üzere üç farklı maddede düzenlenmiştir. Müteselsil kefil, müteselsil kefil sıfatıyla herhangi bir yükümlülük altına girmişse; alacaklı, borçluyu takip etmeden veya taşınmaz rehnini paraya çevirmeden de kefil üzerinden alacağını takip etme hakkına sahip olur. Ancak bunun için borçlunun, ifada gecikmesi ve ihtarın sonuçsuz kalması veya açıkça ödeme güçsüzlüğü içinde olması gereklidir.

Diğer taraftan TTK'nun başlangıç maddelerinden 7'nci maddede "teselsül karinesi" düzenlenmiştir ve maddenin 1'inci fıkrasında, "iki veya daha fazla kişi, içlerinden yalnız biri veya hepsi için ticari niteliği haiz bir iş dolayısıyla, diğer bir kimseye karşı birlikte borç altına girerse, kanunda veya sözleşmede aksi öngörülmemişse müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak, kefil ve kefillere, taahhüt veya ödemenin yapılmadığı veya yerine getirilmediği ihbar edilmeden temerrüt faizi yürütülemeyeceği"; 2'nci fıkrasında ise "ticari borçlara kefalet hâlinde hem asıl borçlu ile kefil hem de kefiller arasındaki ilişkilerde de birinci fıkra hükmünün geçerli olacağı" hükmüne bağlanmıştır.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 21.4.2022 tarih ve E. 2019/254 K. 2022/584 sayılı Karar ile "ticarî iş kapsamındaki kefaletin müteselsil kefalet olmadığına ilişkin aksine sözleşmede hüküm bulunmaması karşısında, TTK'nın 7/2'nci maddesinde ticarî işlerde müteselsil kefalet ile ilgili özel düzenleme nedeniyle, TBK'nın müteselsil kefaletle ilişkin düzenlemeleri somut olaya uygulanamayacağından davalıların kefaletinin müteselsil kefalet olduğunun kabulü gerektiği" görüşündedir.

Dolayısıyla ticari iş kapsamındaki verilen garantörlük, ticari faaliyete dahil bir finansman hizmetidir.

Vergi uygulamalarında garantörlük

Türk vergi mevzuatında garantörlük hizmeti/faaliyetine dair kanun ve tebliğlerde açıklık olmadığını söyleyebiliriz. Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") Tebliğlerinde bazı örtülü açıklamalar yapılmıştır. Örnek, 1 Nolu KVK Tebliği'nde "kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacağı" gibi.

Buna ilave olarak, KVK 30'uncu madde uygulamalarına dair verilen özelgelere, "şirketin bağlı olduğu yurt dışında mukim holding şirketten sağlanacak gayrinakdi teminat karşılığında ödenecek garanti/teminat ücretinin tevkifata tabi tutulması" görüşündedir. Bu görüşün dayanağı "... ülkemizin iç mevzuatına göre bir gelirin ikrazat geliri sayılması halinde de bu gelir unsurunun faiz olarak" değerlendirilmesidir. Diğer bir deyişle, idare garantör ücretinin "faiz" olduğu görüşündedir ve yargıya intikal eden uyumsuzluklarda da idare lehine kararlar bulunmaktadır.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılan Türkiye'deki transfer fiyatlandırması düzenlemeleri, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün ("OECD"), "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" ("OECD Rehberi") ile uyumludur. KVK uygulamasına dair 1 Nolu Transfer Fiyatlandırması Tebliği ("TF") OECD Rehberi açıklamalarına paralel olup, 1 Nolu TF Tebliği'nin "4. Emsallere uygunluk analizi" başlıklı bölümünün "4.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi" alt bölümünde "... (a) ve (b) bölümlerinde yer alan unsurların ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında karşılaştırılmasında, söz konusu işlemlere ilişkin sözleşme koşullarının da (sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi) dikkate alınması gerektiği" açıklanmıştır.

OECD Rehberi'nin "X. Finansal işlemlerin transfer fiyatlandırması yaklaşımı" başlıklı bölümünün "D. Finansal garantiler" alt bölümü "ilişkili işlemlerde garantörlük" ile ilgili olup, bu bölümde "bir finansal garantinin transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilebilmesi için, öncelikle garanti edilen yükümlülüklerin niteliğini ve kapsamı ile tüm taraflar için sonuçları kavramak gerekliliği" açıklanmaktadır. Rehberin "10.155 Nolu paragrafında "genel olarak bir finansal garanti, garanti edilen tarafın garanti konusunu yapmaması halinde garantörün belirtilen finansal yükümlülükleri karşılamasına imkân verir. Bir çokuluslu işletme topluluğundaki bir şirketten diğerine farklı nitelikte kredi desteği için kullanılan çeşitli terimler bulunur. Bu çeşitlerin bir ucunda yazılı garanti, diğer ucunda ise sadece çokuluslu topluluğun üyesi olmaya atfedilebilen zımni destek yer almaktadır. Bu çerçevede, bir garanti, borçlunun bu yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda, borçlunun belirli bir yükümlülüğünü üstlenmek için garantörün yasal olarak bağlayıcı bir taahhüdü olduğu" açıklanmıştır.

Bu noktada, bir garantinin doğru tanımlanarak garanti ile elde edilen ekonomik faydanın ortaya konulması gereklidir. Her garantinin ekonomik faydası aynı değildir. Özünde bir garantinin veya teminatın varlığı kredi /borç verenin daha az risk almasına, kredi /borç alanın ise çokuluslu topluluğun garantisi ile daha iyi şartlar ve uygun faiz oranı finansal kaynağa ulaşmasını sağlar. Ancak garantör de sağladığı garanti ile borçlu temerrüde düştüğünde bu borcu ödemeyi yasal olarak taahhüt ettiği için ek risk alır. Bundan dolayı da garantörün riske maruz kalma veya borçluya sağladığı ekonomik fayda karşılığında bir getiri elde etmesi gerekmez mi? Diğer bir deyişle, ilişkisiz bir kişiye garantör olunması durumunda elde edilmesi beklenen getirinin ilişkili kişiden de istenmesi beklenir ve getirinin varlığı ticari hayatın olağan akışına uygun değil midir? Cevabı evettir.

Bu noktada ekonomik faydayı gösteren garanti / kefalet ücretinin hesaplanmasında "kredi-marjı yöntemi" veya "CDS marjı yöntemi" kullanılabilir.

İncelemelerde garantör ücreti ve hazine zararı

Her çokuluslu işletmenin veya şirketler grubunun garanti/ kefalet ücreti, ekonomik faydanın farklı olmasından dolayı farklı olması beklenir. Bunun aksi ticari işleyişe uygun değildir.

VDK'nın yapacağı incelemelerde geçmişte olduğu gibi "Kredi Garanti Fonu Araştırma ve İşletme Anonim Şirketi'nin" %2 komisyon oranı esas alınarak bir garantörlük geliri üzerinden kurumlar vergisi ve katma değer vergisi salınması yaklaşımına katılmıyoruz. Bu yaklaşım ekonomik faydayı ölçmeyen, götürü bir yaklaşımdır.

Diğer taraftan, KVK'nın 13'üncü maddesinin 7'nci fıkrasındaki "mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanan "hazine zararı" VDK incelemelerinde göz önüne bulundurulmalıdır. Yapılan incelemelerde, yalnızca garantör nezdinde inceleme yapılarak vergi tarh etmek adil değildir. Diğer tarafın vergi statüsü dikkate alınarak "hazine zararı" dikkate alınmalıdır. Ancak bu yaklaşım ile hem mükellef hem de idarenin zaman ve para kaybı önenebilir.

Bu yazı, Ekonomist dergisinin 30 Mart 2025 tarihli 2025/07. sayısında yayınlanmıştır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Ar-Ge indirimi ve teknokent istisnası kapsamında ayrılan fonlar ile yapılan yatırımların vergi uygulamaları kapsamında değerlendirilmesi

Giriş

7263 sayılı Kanun ile birlikte 01/01/2022 itibarıyla verilecek yıllık beyannamelere ilişkin olarak 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında indirim/istisnadan tam olarak faydalanılması, bazı şartlar altında ve belli oranlarda fon ayrılmasına ve yatırım yapılmasına bağlanmıştır. Sonradan söz konusu şartlarda ve sınırlarda güncellemeler de yapılmıştır.

Diğer taraftan, bu kapsamda ayrılan fonların vergi uygulamasında başka açılardan da mükellefleri etkilemeleri söz konusu olmuştur. İlk olarak, 5746 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanun kapsamında ayrılan fonların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesi kapsamında girişim sermayesi fonu indirimi olarak dikkate alınmaları mümkündür. Ancak, ayrılan fonların ve yapılan yatırımların hangi sürede devam ettirilmesi ya da bilançoda muhafaza edilmesi gerektiğine dair bazı belirsizlikler söz konusudur.

Bu çalışmamızda, konuyla ilgili yukarıda yer verilen durumlara ve mevcut mevzuat kapsamındaki değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

1. Ar-Ge indirimi ve teknopark istisnasından tam olarak faydalanılması için ayrılması gereken fon tutarlarına ilişkin düzenlemeler

7263 sayılı Kanun ile 5746 sayılı Kanun'un "İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları" başlıklı 3'üncü maddesine 14'üncü fıkra eklenmiş, 4691 sayılı Kanun'a ise geçici 3'üncü madde ihdas edilerek yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre, 5746 sayılı Kanun'un 3/14'üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

1/1/2022 tarihinden itibaren 3'üncü madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır.

4691 sayılı Kanun'a eklenen geçici 3. Maddede aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir;

1/1/2022 tarihinden itibaren geçici 2'nci madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır.

Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da bu Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır.

16/12/2023 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kararı ile uygulamaya ilişkin tutar ve sınırlarda değişiklikler yapılmıştır. Buna göre; 1/1/2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, her iki Kanun kapsamında;

- Yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim/istisna tutarının yükümlülük alt sınırı 1 milyon TL 'den 2 milyon TL' ye,
- Bu tutar üzerinden pasifte geçici bir hesaba aktarılabilecek oran yüzde 2'den yüzde 3'e,
- Yıllık bazda aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün üst sınırı 20 Milyon TL'den 100 Milyon TL'ye çıkarılmıştır.

Bu kapsamda, Ar-Ge indirimden yararlananların fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüğüne ilişkin olarak, "Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde 20'si, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir." düzenlemesine yer verilmiştir. Dolayısıyla fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüğünün ihlali, ilgili yılda yararlanılan ar-ge indiriminin yüzde 20'lik kısmının kaybedilmesi şeklinde olacaktır.

İlgili düzenlemeler kapsamında uygulamada karşılaşılan sorulardan bazıları şu şekildedir:

- Cari dönemde Ar-Ge indirimi hesaplanmasına rağmen, kazancın bulunmaması halinde fon ayırma yükümlülüğü söz konusu olacak mıdır?
- Ar-Ge indiriminin %20'sinden peşinen vazgeçilmesi halinde fon ayırma yükümlülüğünden kalkması söz konusu olur mu?

Yukarıdaki sorulardan ilkinin, fon ayırma yükümlülüğünün indirimden faydalanan döneme ilişkin olduğu değerlendirilmektedir. Örneğin, 2024 hesap döneminde 100 birim Ar-Ge indirim tutarı bulunmakla birlikte, kazancın bulunmaması halinde fon ayırma yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, 2025 hesap döneminde, cari dönem için 200 birim Ar-Ge indirimi hesaplandığı ve toplam 300 birim Ar-Ge indirimi olduğu ve bunların vergi matrahından indirilebildiği durumda, 300 birim üzerinden %3 oranında 9 birim fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüğü söz konusu olacaktır.

İkinci soruya ilişkin olarak ise, toplam Ar-Ge indiriminin %20 'sinden peşin olarak vazgeçilmesi durumunda fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüğünün bulunmayacağı

değerlendirilmektedir. Nitekim, fon ayırma yükümlülüğünün yaptırımı peşinen gerçekleştirilmiş olacağından yükümlülük kapsamında yapılacak başka bir işlem olmayacağı düşünülmektedir.

2. Fon yatırımlarının 213 sayılı VUK'un 325/A kapsamında değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, 213 sayılı VUK'un 325/A maddesinde girişim sermayesi fonu kapsamında indirim uygulamasına yer verilmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında;

"Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin 10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz."

düzenlemesi yer almaktadır.

5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun kapsamında ayrılan fonlara ilişkin yatırımlar, her ne kadar indirim/istisnadan tam olarak faydalanma koşuluna dayansa da, bu yatırımlar mahiyet itibarıyla 213 sayılı Kanun'un 325/A maddesi kapsamında bulunduğu değerlendirildiğinden, girişim sermayesi fonu indiriminden de faydalanabilmektedirler. Bununla birlikte, diğer mevzuat kapsamında ayrılan fonlara ilişkin yatırımların tamamının aynen 213 sayılı VUK'un 325/A kapsamında indirim konusu yapılması söz konusu olmayabilir. Dolayısıyla ilgili fonların ayrıldığı her yıl, VUK açısından "beyan edilen gelirin %10'unu ve özsermayenin %20'sini aşamama" sınırlarının kontrol edilmesi gerekmektedir.

3. Ayrılan fon tutarları ile yapılan yatırımların süresine ilişkin değerlendirmeler

Gerek 5746 sayılı Kanun'a gerekse 4691 sayılı Kanun'a eklenen fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler paralel hükümler içermektedir. Buna göre, ilgili şartlar kapsamında indirimden faydalanan tutarın %3'ü, takip eden hesap dönemi başında pasifte geçici bir hesapta fon olarak ayrılacak ve geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar yatırım yapılması gerekecektir. Dolayısıyla her iki Kanun ve ikincil mevzuatı kapsamında fon olarak ayrılan tutarların ya da yatırımların muhafaza edilmesi gereken asgari bir süre şartı bulunmadığı görülmektedir.

Diğer taraftan, VUK'un 325/A maddesinde ise fon hesabında yer alan ve yatırım yapılan tutarlara ilişkin sınırlar getirilmiştir. Buna göre, "Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin

yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur” düzenlemesine yer verilmiştir.

Sonuç olarak, 5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun kapsamında ayrılan fon tutarları ile yapılan yatırımlara ilişkin asgari süre koşulu bulunmamakla birlikte, VUK’a göre indirim uygulaması daha sıkı koşullara bağlanmıştır. Bu durum, uygulama esnasında bazı tereddütlerin oluşmasına sebep olmuştur. Örneğin, 5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun kapsamında ayrılan fonların belli süre sonra başka hesaplara aktarılması ya da yapılan yatırımın elden çıkarılması halinde ilgili Kanun kapsamında faydalanılan indirim tutarları açısından olumsuz bir sonucu olacak mıdır? Ya da VUK’un 325/A maddesi kapsamında indirimden faydalanılmaması halinde fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülükleri nasıl etkilenecek?

3.a. Ayrılan fonların ve yapılan yatırımların asgari süresine dair değerlendirmeler

Öncelikle, 5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler ile VUK’a ilişkin düzenlemelerin iki ayrı mevzuat ve uygulama alanı olduğu değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, her iki alandaki menfaatlere hak kazanılması, bunların tabi olduğu mevzuata göre ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Örneğin, 5746 sayılı Kanun kapsamında usulüne uygun olarak ayrılan fonların, fonun ayrıldığı hesap dönemi sonuna kadar yatırıma konu edilmesi halinde indirim tutarının tamamından yararlanma koşulunun yerine getirildiği kabul edilebilecektir. İlgili düzenlemeleri yürürlüğe koyan 7263 sayılı Kanun’un madde gerekçelerine bakıldığında, “ülkemizdeki Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerini geliştirmek ve desteklemek amacıyla özel sektörün ayıracığı kaynaklarla sermayeye dayalı mekanizmaların kurulması ve güçlendirilmesi amacıyla” bu düzenlemelerin yapıldığı anlaşılmaktadır. Ancak mevcut düzenlemelerin bu amaca ne derece imkân sağlayacağı belirsizdir. Nitekim, yukarıda belirtildiği üzere, ayrılan fon tutarlarına ve yatırımlara dair asgari süre şartı söz konusu değildir. Bu durumda, örneğin, 2024 hesap döneminde yararlanılan Ar-Ge indirimi üzerinden yüzde 3 oranında 1 Ocak 2025 tarihinde fon ayrıldığı söz konusu olsun. Söz konusu fonun ayrıldığı hesap dönemi sonunda 31 Aralık 2025 tarihinde yatırıma konu edilmesi mevzuat ile uyumlu olacaktır. Diğer taraftan, bu yatırımın 1 Ocak 2026 tarihinde satışa konu edilmesi halinde, yatırım süresi yalnızca 1 gün olacak ve düzenleme amacına uygun bir durum ortaya çıkmayacaktır. Vergi ihtilaflarına açık olan bu durum nedeniyle, yapılan yatırımların amacına uygun makul bir sürede elde tutulmasının mükellefler açısından daha güvenli olacağı değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, konuyla ilgili Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’nın teknokentlere ve Ar-Ge merkezlerine gönderdiği belirtilen yazılarda, mevzuattaki “sermaye olarak konulması” ifadesinin bu tutarların uzun vadeli olarak yatırılması anlamına geldiği, en azından belirli bir süre geri alınmaması gerektiği belirtilmiş, süre konusunda bir belirleme yapılana kadar herhangi bir şekilde elden çıkarma imkânı olmayacağı ifade edilmiştir. İdarenin bakış açısına dair bir gösterge olmakla birlikte, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği bu yazıların olası uyuşmazlıklarda etkisinin olmayacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca, vergi tekniği açısından, kanun koyucunun fon

hesabına alınan tutarların asgari sürelerde bulunmasına dair düzenlemeleri dikkate alındığında (örneğin 5520 sayılı Kanun 5/1-e istisnası kapsamında özel fonların 5 yıl süreyle bilançoda tutulması), süreye dair böyle bir belirleme yapılmadığı durumda, zıt kanaat yorum yöntemi ile bir serbestlik olduğu sonucuna varılabilecektir.

3.b. VUK 325/A kapsamında indirimden faydalanılmaması halinde fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüğü

Daha önce de belirtildiği üzere, 5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun uygulaması ile 213 sayılı VUK’un 325/A maddesi uygulaması birbirinden tamamen ayrıdır. Örneğin, Ar-Ge indirimi nedeniyle fon ayırma durumunda olan bir mükellef, özsermayenin yüzde 20’si kadar daha önce girişim sermayesi fonu ayrıldığı için, cari dönemde girişim sermayesi fon indiriminden faydalanamayabilir. Ya da mükellefler ihtiyari olarak 213 sayılı VUK’un 325/A maddesi kapsamında indirimden faydalanmak istemeyebilirler. Bu durumda fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüklerinin değerlendirilmesinde yalnızca 5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun’a ilişkin mevzuat düzenlemelerinin dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla, fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüklerini usulüne uygun gerçekleştiren mükelleflerin indirim tutarlarından tam olarak faydalanmayı hak etmiş olacakları değerlendirilmektedir.

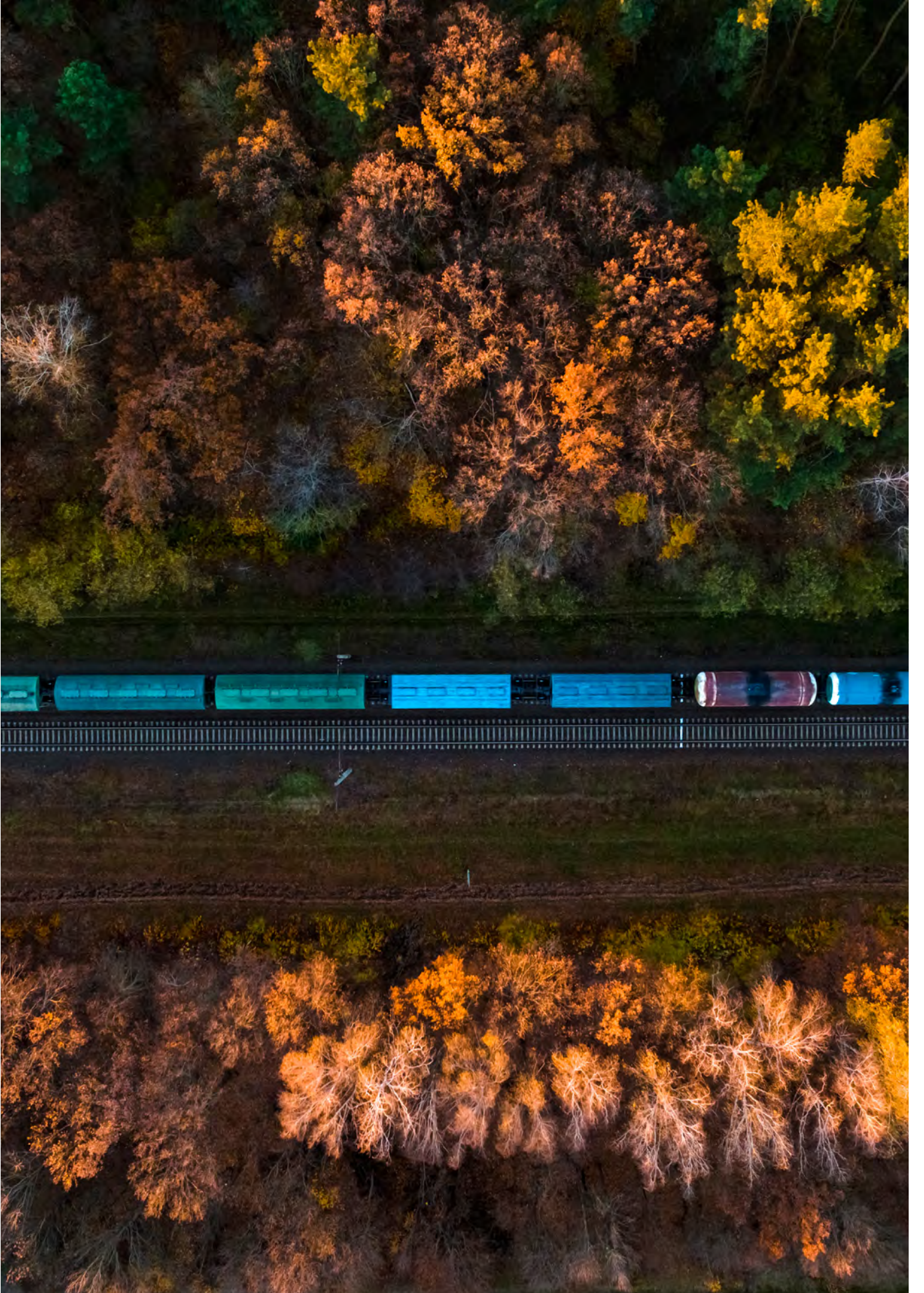
Sonuç

Ar-Ge indirimi ve teknopark istisnası kapsamında yararlanılan tutarlardan fon ayırma ve yatırım yapma yükümlülüklerine dair 5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun’da asgari süre düzenlemeleri söz konusu değildir. Bu durumun aksine, 213 sayılı VUK’un 325/A maddesindeki indirimden faydalanan mükellefler açısından, çok daha sıkı düzenlemeler söz konusudur. Ar-Ge ve teknopark kapsamında indirim ya da istisnadan faydalananlar, bu nedenle VUK’taki indirim müessesinden faydalanmayı gözden geçirmekte ya da faydalanmama yönünde kararlar alabilmektedir. Mevcut kuralların, bu düzenlemelerin getiriliş amacına uygunlukları konusunda yeterlilikleri ile var olan belirsizliklerin, olası uyuşmazlıkların önüne geçmek adına kanun koyucu tarafından gözden geçirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Bu makede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makededeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.’ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Guarantor fees and treasury loss in inspections

The guarantee/surety fee of each multinational enterprise or group of companies is expected to be different due to different economic benefits. The opposite would not be in line with business operation. We do not agree with the approach to impose corporate tax and value added tax over a guarantorship income based on the 2% commission rate of "Kredi Garanti Fonu Araştırma ve İşletme Anonim Şirketi" as in the past, during the inspections conducted by the Tax Inspection Board (TIB). This is a collective approach that does not measure the economic benefit.

On the other hand, according to the 7th paragraph of the 13th article of the Corporate Tax Law (CTL), "the profit shall be deemed to have been distributed in a disguised manner due to the domestic transactions performed as related parties between Turkish resident corporations and foreign corporations' permanent establishments and representatives in Turkey, on the condition that there is treasury loss". Treasury loss, which is defined as the deficient or late accrual of all kinds of tax sums that must be accrued in the name of the company and related parties, due to the prices and values determined in conflict with the arm's length principle, should be taken into consideration during TIB inspections. It is not fair to accrue taxes by conducting the inspection only at the level of the guarantor during the inspections. "Tax loss" should be taken into account based on the other party's tax status. Only this approach can ensure the prevention of loss of time and money both for the taxpayer and the tax authority.

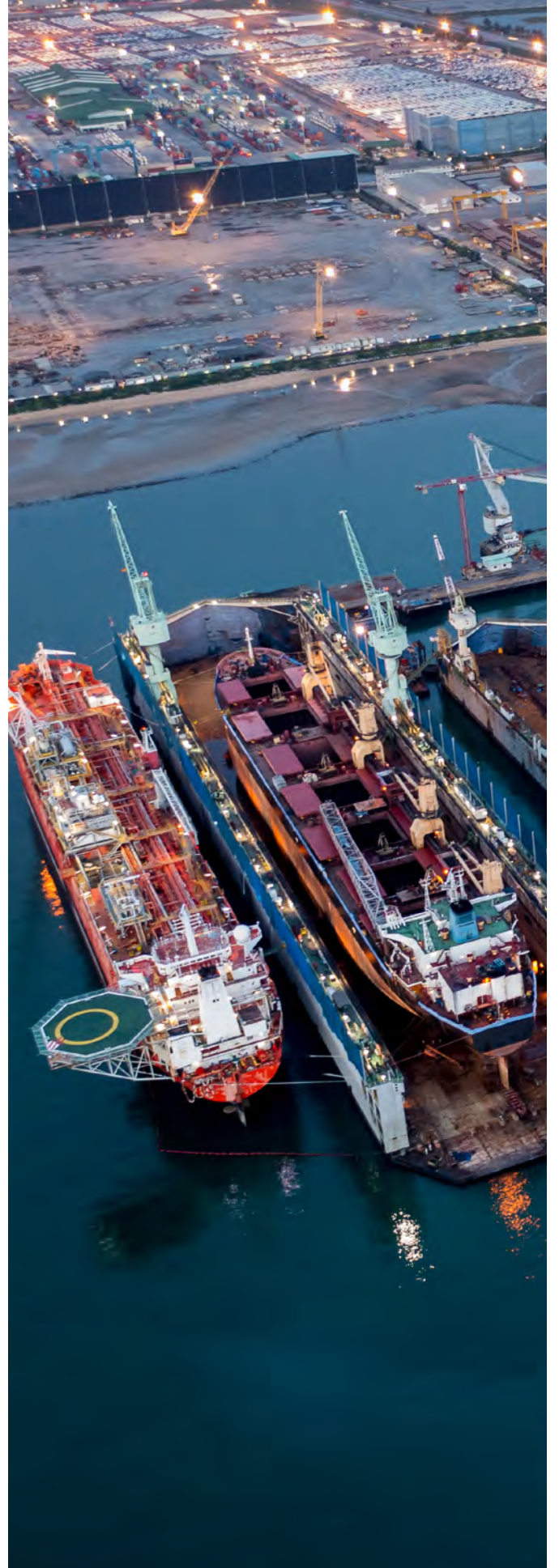
This is the summary of the article published in the Economist magazine's issue 2025/07, dated 30.03.2025.

Evaluation of the investments made and funds set aside within the scope of R&D allowance and technocity exemption in terms of tax practices

Within the scope of R&D allowance and technopark exemption, taxpayers have been required to acquire venture capital investment fund shares at certain rates over deduction/exemption amounts or inject them as capital in venture capital investment partnerships or entrepreneurs operating at incubation centers within the scope of the Law no. 4691, applicable to the tax returns to be filed in 2022. The obligations on the funds that must be set aside and investments that must be made were increased in 2024.

The Law no. 5746 and the Law no. 4691 with which the regulations are related involve uncertainties particularly regarding the period of retention of funds and investments. Taxpayers have hesitations regarding whether the funds set aside and investments made in cases where they benefit from venture capital fund deduction under the article 325/A of TPL must be retained indefinitely.

In this review, it is concluded that the obligations to set aside funds and make investments which are imposed by the Law no. 5746 and the Law no. 4691 cannot be automatically linked with the regulations concerning venture capital fund deduction in the article 325/A of the TPL no. 213, and the obligations of taxpayers who do not intend to benefit from the deductions provided in the TPL should be determined only under the legislation on the Law no. 4691 and the Law no. 5746. In this case, since the investment liabilities of taxpayers could also be considered to have been executed in a short period of time in accordance with the legislation as per current rules, the regulations should be reviewed by the legislator and the necessary revisions should be made so that there is no room for hesitation.



Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Mart ayı “Gümrükte Gündem”i belirleyen başlıca gelişmeler, Hindistan ve Tayvan menşeli tekstüre iplikler ile Vietnam menşeli özlü kaynak tellerine yönelik dumpinge karşı önlemlerin uygulanmaya devam edilmesi yer almaktadır. Bunun yanı sıra bazı valflerin gözetim uygulaması yeniden düzenlenmiş, yangın söndürme tüpü tetikleri de bu kapsama dahil edilmiştir. Posta ve hızlı kargo yoluyla taşınan eşyanın gümrük işlemlerine ilişkin tebliğde değişiklik yapılmış, Mısır ithalatına yönelik tarife kontenjanı açılarak dağıtım usul ve esasları belirlenmiştir.

Yukarıda bahsi geçen konular ve Mart ayı içerisinde yapılan diğer değişikliklere ilişkin detayları ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıda bulabilirsiniz.

1. Hindistan ve Tayvan menşeli polisterlerden tekstüre ipliklerin ithalinde uygulanan dumpinge karşı önlemin uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

05.09.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2023/25) ile Hindistan ve Tayvan menşeli 5402.33 alt tarifesindeki “Polisterlerden Tekstüre İplikler” tanımlı eşyanın ithalinde uygulanan dumpinge karşı önlemin yürürlük süresi sona ereceğinden, Türkiye’deki yerli üreticilerin başvurusu üzerine dumpinge karşı önleme ilişkin nihai gözden geçirme soruşturması (“NGGS”) açılmasına karar verilmiş; yürütülen soruşturma sonunda, Hindistan ve Tayvan menşeli ürünlere yönelik önlemin yürürlükten kalkması durumunda dumpingin ve zararın devam etmesinin veya yeniden meydana gelmesinin muhtemel olduğu saptanmış; halihazırda, Hindistan ve Tayvan menşeli söz konusu eşyanın muhtelif firmalardan ithalinde, CIF bedelin, en düşüğü %6,80; en yükseği %28,60 oranlarındaki dumpinge karşı önlemin, uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

Anılan önlemin yürürlüğe konulmasını teminen İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/5) 27.02.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.



Aşağıdaki tabloda, uygulanmasına karar verilen önleme ilişkin detaylar gösterilmiştir.

GTP	Eşya tanımı	Menşe ülke	Firma unvanı	Dampinge karşı önlem (CIF bedelin yüzdesi)
5402.33	Poliesterlerden Tekstüre İplikler	Hindistan Cumhuriyeti	Reliance Industries Ltd.	%7,10
			Modern Petrofils -A Unit of Modern Syntex (I) Ltd.	%14,10
			JBF Industries Ltd.	%6,80
			Wellknown Polyester Ltd.	%10,10
			Indo Rama Synthetics (I) Ltd.	%8,70
			AYM Syntex Ltd.	
			DCL Polyesters Ltd.	
			Rishab Special Yarns Ltd.	
			Supertex Industries Ltd.	
			Rajasthan Polyesters Ltd.	
			Raymond Synthetics Ltd.	
			Akai Impex Ltd.	
			Parasrampur Industries Ltd.	
			Sarla Polyester Ltd.	
			Diğerleri (Hindistan)	%20,30
		Çin Tayvanı	Lea Enterprise Co.Ltd.	%9,90
			Yi Jinn Industrial Co. Ltd.	%28,60
			Far Eastern New Century Corporation	%18,90
			Chung Shing Textile Co. Ltd.	
			Nan Ya Plastics Corp.	
			Zig Sheng Industrial Co.Ltd.	
			The E-Hsin International Corp.	
			Diğerleri (Çin Tayvanı)	%28,60

2. Bazı valflerin ithalinde uygulanan gözetim uygulamasının kapsamı yeniden düzenlenmiş, yangın söndürme tüpü tetikleri gözetim uygulaması kapsamına alınmıştır.

16.05.2018 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2018/6) uyarınca 84.81 tarife pozisyonunda yer alan muhtelif gümrük tarife istatistik pozisyon (“GTİP”) numaralarını haiz valflerin ithali, ithale konu eşyanın birim kıymetine göre gözetim uygulamasına tabidir.

28.02.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2022/5)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 8481.80.11.00.00 ve 8481.80.81.00.00 GTİP numaralarındaki karıştırıcı valfler ile küresel ve konik valflerin eşik değeri 20 ABD Doları/Kg’ye yükseltilmiş; 8481.80.85.00.00 GTİP numarasında yapılmış olan korelasyona değişikliği (bahse konu GTİP numarası 2025 yılı itibarıyla 8481.80.85.00.19 olarak “Diğerleri” ticari tanımı ile tanımlanmıştır) Tebliğ’e yansıtılmış; 8481.30.99.00.00 GTİP numarasındaki diğerleri olarak sınıflandırılan valflerin tanımına “(Çakmak imalatında kullanılmaya mahsus olanlar hariç)” ibaresi eklenmiştir. Ayrıca, 8424.90.80.00.12 GTİP numarasında sınıflandırılan “Yangın söndürme tüpü tetikleri” tanımlı eşya gözetim uygulaması kapsamına alınmıştır.

Yapılan değişiklik ile 2018/6 sayılı Tebliğ'deki tablonun önceki ve nihai hali aşağıdaki gösterilmiştir.

Önceki düzenleme			Nihai düzenleme		
GTİP	Eşyanın tanımı	Birim gümrük kıymeti (ABD doları/Brüt Kg)	GTİP	Eşyanın tanımı	Birim gümrük kıymeti (ABD Doları/Kg)
-	-	-	8424.90.80.00.12	Yangın söndürme tüpü tetikleri	12
8481.30.99.00.00	Diğerleri	15	8481.30.99.00.00	Diğerleri (Çakmak imalatında kullanılmaya mahsus olanlar hariç)	15
8481.80.11.00.00	Karıştırıcı valfler	15	8481.80.11.00.00	Karıştırıcı valfler	20
8481.80.19.00.01	Sensörlü olanlar	15	8481.80.19.00.01	Sensörlü olanlar	15
8481.80.19.00.09	Diğerleri	15	8481.80.19.00.09	Diğerleri	15
8481.80.19.00.12	Valfler	12	8481.80.19.00.12	Valfler	12
8481.80.39.00.00	Diğerleri	15	8481.80.39.00.00	Diğerleri	15
8481.80.81.00.00	Küresel ve konik valfler	12	8481.80.81.00.00	Küresel ve konik valfler	20
8481.80.85.00.00	Kelebek valfler	12	8481.80.85.00.19	Diğerleri	12

Yukarıda belirtilen ve 2018/6 sayılı Tebliğ kapsamında olan eşya ancak gözetim belgesi ile ithal edilecektir. Gözetim belgesi taleplerine ilişkin başvurular, Gümrükler Tek Pencere Sistemi kapsamında Ticaret Bakanlığı internet sayfasında (www.ticaret.gov.tr) yer alan "E-Hizmetler" ve "E-İşlemler" altındaki "İthalat Belge İşlemleri" bölümünde yer alan "E-İmza Uygulamalarına Giriş" kısmında elektronik imza ile yapılır. Ayrıca, e-Devlet (www.turkiye.gov.tr) üzerinden de başvurulabilir.

Elektronik ortamda yaşanabilecek sıkıntılar nedeniyle başvuru yapılamaması halinde, başvurular fiziksel olarak da yapılabilir. Bu durumda Tebliğ'in 1 no.lu ekinde yer alan başvuru formu kullanılır ve başvuru sahibinin ticaret sicil tasdiknamesi başvuru formuna eklenir.

Değişikliğe ilişkin Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3. Posta ve Hızlı Kargo Yoluyla Taşınan Eşyanın Gümrük İşlemlerine İlişkin Tebliğ (Seri No:1)'de değişiklik yapılmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 225'inci maddesiyle hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ile posta idaresine, belirli eşyaların gümrük işlemlerini dolaylı temsil yoluyla takip etme yetkisi tanınmış; 22.04.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Posta ve Hızlı Kargo Yoluyla Taşınan Eşyanın Gümrük İşlemlerine İlişkin Tebliğ (Seri No:1) ile bu kapsamda, ilgili firmaların ve gümrük müşavirlerinin, eşyanın gümrük beyanı ve işlemlerini nasıl gerçekleştireceğine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

01.03.2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Posta ve Hızlı Kargo Yoluyla Taşınan Eşyanın Gümrük İşlemlerine İlişkin Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3) ile 1 seri no.lu Tebliğ'de değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan değişiklikler ile Tebliğ'in "Başvuru koşulları" kenar başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendindeki yetki kapsamı işlemlere ilişkin olarak, sonradan yapılacak

kontroller sonucunda doğabilecek kamu alacağının garanti edilmesi amacıyla, yalnızca hava yolu veya yalnızca kara yolu ile hızlı kargo taşımacılığında yetki kullanılmak istenmesi durumunda ibraz edilmesi zorunlu olan teminat mektubu tutarı 1.000.000 Türk Lirasından 10.000.000 Türk Lirasına yükseltilmiş; her iki yetkinin birlikte kullanılmak istenmesi durumunda ibraz edilmesi zorunlu olan teminat mektubu tutarı ise 2.000.000 Türk Lirasından 20.000.000 Türk Lirasına yükseltilmiştir. Bu değişiklik, Tebliğ'in yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca, konuya ilişkin olarak, maddenin yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere, Tebliğ'e eklenen Geçici Madde 2'de, şu düzenlemelere yer verilmiştir:

"Mevcut operatörlere ait teminat mektuplarının yenilenmesi GEÇİCİ MADDE 2- (1) Bu maddenin yayımı tarihinden önce Bakanlıktan operatör yetkisi almış olan hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketlerin ibraz etmiş olduğu teminat mektupları, 1/7/2025 tarihine kadar 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (f) bendinde belirtilen tutara göre yenilenir veya eksik kalan tutar için ek teminat mektubu verilir. Bu tarihe kadar teminat mektuplarının yeni tutara göre tamamlanmaması durumunda, söz konusu koşul sağlanıncaya kadar operatör yetkisi askıya alınır."

Tebliğ'in "Gönderilerin beyanı" kenar başlıklı 10'uncu maddesinin beşinci fıkrası "(5) Basitleştirilmiş gümrük beyannamesinde ihracat eşyası için eşya kodu alanına asgari altılı tarife alt pozisyonu girilir." olarak değiştirilmiş; yapılan değişiklik ile basitleştirilmiş gümrük beyannamesinde gümrük tarife istatistik pozisyonunun beyanına ilişkin ihracat eşyasının teşvik, sübvansiyon, parasal iade veya ayniyet tespitine konu olup olmamasına bağlı olması ayrımı kaldırılmış olup, bütün ihraç eşyası için eşya kodu alanına en az "altılı tarife alt pozisyonunun" girilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bu değişiklik, 01.07.2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yukarıda anılan maddenin altıncı fıkrasında yetki kapsamındaki teşvik, sübvansiyon veya parasal iadeye ya da ayniyet tespitine konu olmayan ihracat gönderilerinin beyan

işlemlerinin uçak kalkışına kadar; beyana ilişkin düzeltmelerin ise kalkıştan sonraki 24 saat içinde yapılabileceği şeklinde düzeltme mevcut idi. Fıkra yapılan düzenlemeyle, fıkra yer alan “uçak kalkışı” ifadesi “taşıma aracının hareket gümrük idaresini terk etmesi” şeklinde değiştirilmiş, beyanın düzeltilmesine ilişkin 24 saatlik sürenin de, benzer şekilde, “taşıma aracının gümrük idaresini terk etmesi” olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik, Tebliğ’in yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ’in 10’uncu maddesinin on ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ve gümrük beyannamesinde alıcı bilgilerine ilişkin T.C. kimlik numarası, vergi kimlik numarası veya cep telefonu numarasının temin edilmemesi durumunda, tamamlayıcı beyanda bu bilgilerin yerine “D” kodunun kullanılmasına imkân veren düzenleme madde metninden çıkarılmıştır. Bu değişiklik, 01.07.2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar’da geçtiğimiz aylarda yapılan ve posta ve hızlı kargo yoluyla gelen eşyanın gümrük kıymetine, nakliye giderlerinin de eklenmesini öngören düzenlemeye paralel olarak, Tebliğ’in vergilerin hesaplanması ve ödenmesine ilişkin 12’nci maddesinin birinci fıkrasında gerekli değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik, 27.12.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Tebliğ’in yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ’in dolaylı temsil yetkisi başvuru formuna ilişkin EK-1 değiştirilmiş; bu değişiklik, Tebliğ’in yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. Vietnam menşeli özlü kaynak tellerinin ithalinde uygulanan dampedinge karşı önlemin uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

10.10.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2023/27) ile Vietnam menşeli 8311.20.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon (“GTİP”) numarasında sınıflandırılan “adi metallerden içi doldurulmuş teller (elektrikli ark kaynağı yapmak için)” tanımlı özlü kaynak tellerinin ithalinde uygulanan dampedinge karşı önlemin yürürlük süresi sona ereceğinden, Türkiye’deki yerli üreticilerin başvurusu üzerine dampedinge karşı önleme ilişkin nihai gözden geçirme soruşturması (“NGGS”) açılmasına karar verilmiş; yürütülen soruşturma sonunda, Vietnam menşeli ürünlere yönelik önlemin yürürlükten kalkması durumunda dampedingin ve zararın devam etmesinin veya yeniden meydana gelmesinin muhtemel olduğu saptanmış; halihazırda, Vietnam menşeli söz konusu eşyanın Hyundai Welding VINA Co., Ltd. firmasından ithalinde, CIF bedelin %21,15; diğer firmalardan ithalinde CIF bedelin %29,65 oranlarında dampedinge karşı önlemin, uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

Anılan önlemin yürürlüğe konulmasını teminen İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/6) 01.03.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Aşağıdaki tabloda, uygulanmasına karar verilen önleme ilişkin detaylar gösterilmiştir.

GTP	Eşya tanımı	Menşe ülke	Firma unvanı	Dampedinge karşı önlem
8311.20.00.00.00	Adi metallerden içi doldurulmuş teller (elektrikli ark kaynağı yapmak için)	Vietnam Sosyalist Cumhuriyeti	Hyundai Welding VINA Co., Ltd.	%21,15
			Diğerleri	%29,65

5. Mısır ithalatı için tarife kontenjanı açılmış olup kontenjanın dağıtımına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

19.03.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 18.03.2025 tarih ve 9625 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’na ekli Mısır İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkında Karar’ın yürürlüğe girmesi ile 1005.90.00.00.19 gümrük tarife istatistik pozisyon (“GTİP”) numarasında sınıflandırılan “Diğerleri” tanımlı 1.000.000 ton mısır cinsi eşya için 30.06.2025 (bu tarih dahil olmak üzere) tarihine kadar tarife kontenjanı açılmıştır. Tarife kontenjanı kapsamında yapılacak ithalatta gümrük vergisi oranı %130 yerine %5 olarak uygulanacaktır.

Aşağıdaki tabloda, söz konusu eşya için uygulanacak gümrük vergisi oranı ve tarife kontenjanı dönemine ilişkin bilgiler gösterilmiştir.

GTİP	Eşya ismi	Tarife kontenjanı miktarı (Ton)	Uygulanacak gümrük vergisi oranı (%)	Tarife kontenjanı dönemi sonu
1005.90.00.00.19	Diğerleri	1.000.000	5	30.06.2025 (Bu tarih dahil)

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

22.10.2024 tarihli ve E-75497510-125[6-2024-55]-102799 sayılı özelge (Tekirdağ Defterdarlığı)

Konu: Serbest bölgelerde kurumlar vergisi ve ücretliler için gelir vergisi stopaj teşviki uygulaması

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında Avrupa Serbest Bölgesinde ruj, krem, allık, kapatıcı, eyeliner, far, fondöten, dudak parlatici, maskara ve pudra gibi ürünlerin imalatı faaliyetinde bulunulduğu, kilogram olarak imal edilen ürünlerin, daha sonra dolum makinalarından geçirilerek gr/adet, ml/adet olarak ambalajlanmak suretiyle ihracatının gerçekleştirildiği, mamul mal ihracatının yanında yurt dışı müşterilerin talebi doğrultusunda üretime sevk edilen hammaddelerin belirli bir imalat safhasından geçirildikten sonra şişeleme ve ambalajlama işlemi yapılmadan kilogram olarak sıvı yarı mamul halinde ihracatının da gerçekleştirildiği belirtilerek çeşitli üretim safhalarından geçtikten sonra kilogram olarak ihraç edilen yarı mamul malların da mamul mallarda olduğu gibi, toplam üretim hesabına dahil edilip bu imalatla istihdam edilen personele yapılan ücret ödemelerinin de 3218 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilip edilemeyeceği hususunda Defterdarlığımız görüşü talep edilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bendinde;

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

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. ..."

hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin;

"3.5. İhraç Kaydıyla Mal Teslimi" başlıklı bölümünde, "Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir.

İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

Tamamen veya kısmen ihraç kaydıyla mal satanlar ihracatın fiilen gerçekleştirildiğine ilişkin belgeler de dahil olmak üzere YMM raporuna ek yapılmak ve ayrıntıları YMM raporunda belirtilmek suretiyle düzenlenecek faaliyet raporunu, dönemin kapandığı ya da faaliyetin son bulduğu veya toplam satışın yapıldığı tarihi izleyen aydan sonraki dördüncü ayın 15 inci günü (yıl sonuna ilişkin olanlar Nisan ayının 15 inci günü) vergi dairesine teslimi gerekir."

"4. İstisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar" başlıklı bölümünün dört ve beşinci paragrafında; "- Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.

- Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketlenme ve ambalajlama gibi birtakım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun 1'inci maddesinde, "Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler sanayi işletmesi, buralarda yapılan işler sanayi işleri ve buraları işletenler sanayici sayılır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, bir ürünün üretim faaliyeti olarak değerlendirilmesindeki kriterin, söz konusu ürünün bir proses (girdileri alıp kaynak kullanarak bir çıktıya dönüştüren her bir aktivite, faaliyet veya operasyon) sonucu üretilmesi ve üretilen nihai ürünün Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP)'nin girdilerden farklı olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle GTİP numarası değişen ürünün FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanmaları mümkün bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışı müşterilerin talebi doğrultusunda üretime sevk edilen hammaddelerin,

çeşitli üretim safhalarından geçirildikten sonra şişeleme ve ambalajlama işlemi yapılmadan farklı bir (GTİP) numarası almak suretiyle kilogram olarak sıvı yarı mamul halinde ihraç edilmesi halinde, söz konusu yarı mamul üretiminde çalışan personelin gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

26.08.2024 tarihli ve E-39044742-130[Özelge]-1148944 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: İşgücü temin hizmetine bağlı olarak ortaya çıkan kıdem tazminat ödemelerine ilişkin fatura düzeni ve KDV tevkifatı

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin "Personel Hizmet Elemanı Alımına Ait Sözleşme" kapsamında Orduevi Müdürlüğüne personel temin hizmeti verdiği, söz konusu sözleşme kapsamında Orduevi Müdürlüğünde görev yapan ve çeşitli sebeplerle iş sözleşmesi sona eren personellerin kıdem tazminatlarının Orduevi Müdürlüğü tarafından ödenmesine karar verildiği belirtilerek, işgücü temin hizmetine bağlı olarak ortaya çıkan kıdem tazminat ödemelerine ilişkin Orduevi Müdürlüğü adına fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, düzenlenmesi durumunda kıdem tazminatı yansıtma faturasında katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı, hesaplanması halinde KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "İspat edici kâğıtlar" başlıklı 227'nci maddesinde, "Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiş olup, söz konusu kayıtların ise esas itibarıyla, Kanun'un 229'uncu ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, aynı Kanun'un;

-229'uncu maddesinde, faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,
-231'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmış, Kanun'un 232'nci maddesinde de fatura kullanmak mecburiyetinde olanlar sayılmıştır.

Buna göre, Şirketiniz ile Orduevi Müdürlüğü arasında imzalanan sözleşme gereği verilen işgücü temin hizmetine bağlı olarak iş sözleşmesi sona eren personel için Şirketiniz tarafından hesaplanan ve Orduevi Müdürlüğünce doğrudan ilgili personele ödenen kıdem tazminatları işgücü temin

hizmet bedeline dahil bulunduğundan, bu kıdem tazminatı ödemeleri için Orduvevi Müdürlüğü adına genel hükümler çerçevesinde fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

KDV Kanunu yönünden:

3065 sayılı KDV Kanunu'nun;

-1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-4'üncü maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

-9/1'inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

-20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; 2'nci fıkrasında ise bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler açıklanmıştır.

Söz konusu Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.5.) bölümünde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Şirketiniz ve Orduvevi Müdürlüğü ile imzalanan sözleşme gereği verilen işgücü temin hizmetine bağlı olarak iş sözleşmesi sona eren personel için Şirketiniz tarafından hesaplanan ve Orduvevi Müdürlüğüne doğrudan ilgili personele ödenen kıdem tazminatları işgücü temin hizmet bedeline dahil bulunduğundan, bu tutarlar için hesaplanan KDV üzerinden mezkur Tebliğin (I/C-2.1.3.2.5.) bölümü kapsamında (9/10) oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

29.09.2024 tarihli ve E-12278305-160-30851 sayılı özelge (Düzce Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü)

Konu: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uygulamaları

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, Vakfınızın her yaştaki insanların, özellikle öğrencilerin eğitimleri, barınmaları, maddi ve manevi gelişimleri için faaliyetlerde bulunduğunu belirterek, Vakfınıza ivazsız suretle intikal etmiş ve edecek taşınmazlar nedeniyle Vakfınızdan veraset ve intikal vergisi aranılıp aranılmayacağı hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu; 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, "Mal" tabirinin, mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları, (d) bendinde ise "İvazsız intikal" tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 3'üncü maddesinin (a) fıkrasında; amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanların, (b) fıkrasında ise (a) fıkrasında sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin veraset ve intikal vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 77'nci maddesinin sekizinci fıkrasında, kuruluşunda veya kurulduktan sonra vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz malların veraset ve intikal vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Vakfınızın resmi senesinde vakfın amacının; bilgi ve eğitimin tartışılmaz önemine binaen; her yaştaki insanın -özellikle- öğrencilerin eğitimleri, barınmaları maddi ve manevi gelişimleri için faaliyetlerde bulunmak, insan olmaya yaraşır değerleri korumak ve yaşatmak; kendisine ve topluma faydalı, bilgili, ahlaklı, kültürlü, sağlıklı nesiller yetiştirmek için imkanlar hazırlamak ve bu yolda çalışmak olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, umumun istifadesi için ilim, araştırma, eğitim gibi konularda faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olduğu anlaşılan Vakfınızın, bu niteliği devam ettiği sürece veraset ve intikal vergisinden muaf tutulması, ayrıca 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 77'nci maddesinin sekizinci fıkrası gereğince de vakfınıza yapılan taşınır ve taşınmaz mal bağışlarının veraset ve intikal vergisinden istisna tutulması gerektiğinden,

Vakfınıza başışlanan gayrimenkuller nedeniyle Vakfınızdan veraset ve intikal vergisi aranılmaması gerekmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 05.02.2025 tarihli ve 2023/685 esas numaralı 2025/9 karar numaralı kararı

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

Özet: Davacı tarafından, adına düzenlenen ...tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı,...tarih ve ... sayılı ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesi... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla uyuşmazlığın esasını inceleyerek davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ...Vergi Dava Dairesi ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla istinaf istemini kısmen kabul etmiş, kısmen reddetmiştir. Tarafların temyiz istemlerini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 31/10/2022 tarih ve E:2019/5150, K:2022/4122 sayılı kararıyla davacının temyiz isteminin reddine, davalının temyiz isteminin kabulüne karar vermiş ve temyize konu kararın ...tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı ödeme emirlerinin iptaline dair hüküm fıkrasını bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesi ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararıyla ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle bozulan kısım yönünden ısrar etmiştir.

19/10/2015 tarih ve 8928 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nden, münfesi olmalarına veya sayılmalarına rağmen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca müdürlük tarafından kendilerine yapılan ihtar ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ilâna rağmen süresi içerisinde bildirimde bulunmayan ve aralarında davacının da yer aldığı anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin 09/10/2015 tarihinde ticaret sicilinden re'sen silindiklerinin tescil ve ilan olduğu anlaşılmaktadır.

Anılan tarih itibarıyla ticaret sicilinden kaydı silinen davacı şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı 17/10/2017 tarihinde mahkeme kayıtlarına giren dilekçe ile işbu dava açılmıştır.

İlgili mevzuat:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dilekçeler üzerine ilk inceleme" başlıklı 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendinde, dava dilekçelerinin ehliyet yönünden ilk incelemeye tabi tutulacağı belirtilmiş, (6) numaralı fıkrasında ise maddede sayılan hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 15. madde hükmünün uygulanacağı ifade edilmiştir. Kanun'un 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinde ise 14. maddenin (3) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendinde yazılı hususta kanuna aykırılık görülürse davanın reddedileceği hükme bağlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesinde, 01/07/2015 tarihine kadar maddede belirtilen halleri tespit edilen ya da bildirilen anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin tasfiyeleri ve ticaret sicilinden kayıtların silinmesine ilişkin hususların ilgili kanunlardaki tasfiye usulüne uyulmaksızın bu madde uyarınca yapılacağı hüküm altına alınmış ve maddede bu durumdaki şirket ve kooperatiflerle ilgili tasfiye usulü gösterilmiştir.

Hukuki değerlendirme:

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre limited şirketler, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmakta, ana sözleşmesinde yazılı işletme konularında haklara ve borçlara sahip olmakta ve organları tarafından temsil edilmektedir. Diğer taraftan, şirketin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde ticaret sicil kaydının terkin edilmesi ile birlikte tüzel kişilik son bulmaktadır.

Tüzel kişiliğinin sona ermesi nedeniyle hak ve fiil ehliyetini yitiren şirketlerin, sona erme tarihinden sonra haklara sahip olması veya borçlu kılınması mümkün değildir. Tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemlere ilişkin olsa dahi tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına idari işlem tesis edilmesi hiçbir hukuksal sonuç doğurmayacağı gibi bu şirketlerin yargı mercileri önünde temsil edilebilmelerine de olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda, tüzel kişiliği sona eren şirket tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekirken, dava konusu ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı ödeme emirlerinin hukuka uygunluğu incelenerek verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Karar sonucu

Açıklanan nedenlerle;

1-Davalının temyiz isteminin KABULÜNE,
2-... Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA,
3-Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,
4-Davacı tarafından temyize cevap dilekçesinin sunulması aşamasında sehven yatırılan temyiz yoluna başvuru ve karar harcının davacıya iadesine,

05/02/2025 tarihinde oy çokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 05.02.2025 tarihli ve 2023/181 esas numaralı 2025/30 karar numaralı kararı

Konu: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenmektedir.

Özet: Davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, 2007 yılına ait defter ve belgelerini

incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek yeniden düzenlenen beyan tablosu dikkate alınmak suretiyle re'sen tarh edilen 2007 yılının Ocak ile Aralık dönemlerine ait katma değer vergileri ile vergilerin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İşin esası incelenmek suretiyle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının, Danıştay Üçüncü Dairesince, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 513. maddesinin düzenlemesi karşısında, iflasın açıldığı tarihten önceki tarihte tanzim edilen vekaletnameye dayalı olarak imzalanan dava dilekçesinin, davacı müflis şirketin temsiline yetkili iflas idaresi veya tayin edilen vekil tarafından imzalanmak üzere reddine karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle bozulmasının ardından bozma kararı doğrultusunda verilen dilekçe ret kararı üzerine iflas idaresince verilen vekaletnameyle tayin edilen vekil tarafından açılan davada verilen ...Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: Mahkeme, davacı tarafından 6111 sayılı Kanun uyarınca matrah artırımında bulunulması nedeniyle hakkında inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı iddia edilmiş ise de verilen ara kararı üzerine davalı tarafından gönderilen bilgi ve belgelerin incelenmesinden, davacının 27/05/2011 tarihinde uyuşmazlık konusu yıl için katma değer vergisi yönünden matrah artırım talebinde bulunduğu, ancak taksitlerin tamamını ödemediği görüldüğünden davacının iddiasına itibar edilmediği gerekçesine yer vermek ve işin esasını incelenmek suretiyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 01/06/2022 tarih ve E:2022/188, K:2022/2640 sayılı kararı:

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında "Katma değer vergisi mükelleflerinin, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden 2006 yılı için % 3, 2007 yılı için % 2,5, 2008 yılı için % 2 ve 2009 yılı için % 1,5 oranına göre belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırım olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar beyan etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz." kuralına yer verilmiştir.

Anılan Kanun'un "Matrah ve vergi artırımına ilişkin ortak hükümler" başlıklı 9. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, Kanun'un 6, 7 ve 8. maddelerine göre hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesinin şart olduğu, söz konusu vergilerin Kanun'da belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen oranın bir kat fazlası oranında uygulanacak gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsiline devam olunacağı düzenlenmiştir.

Kanun'un 19. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde ise süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen taksitlerin

belirtilen şekilde ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanma hakkının kaybedileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan Kanun'a dayanılarak yayımlanan 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nin "VI- Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Hükümler" başlığı altında düzenlenen "F- Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Ortak Hükümler" başlığının altında yer verilen "1-Matrah ve Vergi Artırımı ile Matrah Beyanı Dolayısıyla Hesaplanan Vergilerin Ödenmesi" alt başlığında, matrah ve vergi artırım sonucunda ödenmesi gereken taksitlerin süresi içinde ödenmemesinin matrah artırım hükümlerinin ihlali anlamına gelmeyeceği ve Kanun'un 19. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinin uygulanmayacağına yönelik düzenlemeye yer verilmiştir. 6111 sayılı Kanun'un sözü edilen düzenlemelerinde, katma değer vergisi yönünden vergi artırımında bulunulan yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak inceleme ve tarhiyat yapılmaması, Kanun'da belirlenen oran esas alınarak hesaplanan verginin, mükelleflerince beyan edilmesi ve mükelleflerinin bu vergiyi ödemeyi kabul etmeleri koşullarına bağlanmış; matrah ve vergi artırım sonucunda ödenmesi gereken taksitlerin süresi içinde ödenmemesinin matrah artırım hükümlerinin ihlali anlamına gelmeyeceği açıkça belirtilmiştir.

Davacı tarafından, uyuşmazlık konusu vergi ve cezaların ilgili olduğu 2007 takvim yılı için katma değer vergisi yönünden vergi artırımına gidildiği hususunda taraflar arasında herhangi bir ihtilaf bulunmamaktadır. Bu nedenle, 2007 yılı işlemleri katma değer vergisi yönünden incelenemeyecek ve adına tarhiyat yapılamayacak olan davacının, vergi artırım sonucunda ödemesi gereken taksitleri süresi içinde ödememiş olması nedeniyle matrah artırım hükümlerini ihlal ettiğinden de söz edilemeyeceğinden, dolayısıyla değinilen yıl işlemlerinin incelenmesi sonucu yapılan dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uygunluk bulunmadığından, temyize konu kararın bozulması gerekmiştir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

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

6111 sayılı Kanun'un 19. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde "Bu Kanuna göre ödenmesi gereken taksitlerden; bir takvim yılında iki veya daha az taksitin, süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti izleyen ayın sonuna kadar, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi şartıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanılır. Süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilir. Bu hüküm her bir madde ve alacaklı idareler açısından taksitlendirilen alacaklar için ayrı ayrı uygulanır." kuralına yer verilmiştir. Buna göre, Kanun'da öngörülen süre ve koşullarda taksitlerin ödenmemesi halinde artırılan matrah

üzerinden tarh edilen vergilerin tahsili kapsamında Kanun'un 9. maddesinde yer alan matrah artırımına ilişkin hükümlerin uygulanması iptal edilmeyecektir. Buna karşın, Kanun'un diğer bölümünde yer alan ilgili dönemde vergi incelemesine tabi tutulmaması ayrıcalığı uygulanmayacak, diğer bir deyişle matrah artırım hükümlerini ihlal eden mükellefler Kanun'la getirilen bu türden imkanlardan yararlanamayacaktır. Davacının 27/05/2011 tarihinde uyuşmazlık konusu yıl için katma değer vergisi yönünden matrah artırım talebinde bulunduğu, ancak 2012 takvim yılında ikiden fazla taksiti ödemediği görülmektedir. Mahkeme, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

Karar sonucu

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Davacının temyiz isteminin KABULÜNE,
- 2- ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA,
- 3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere,

05/02/2025 tarihinde oy çokluğuyla karar verildi.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 05.02.2025 tarihli ve 2023/365 esas numaralı 2025/35 karar numaralı kararı

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

Özet: Davacı adına, komisyon geliri karşılığında gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmaksızın fatura düzenlediğinden bahisle tanzim edilen vergi tekniği raporu dikkate alınmak suretiyle takdir komisyonu kararlarına istinaden 2015 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergileri ile vergilerin üç katı tutarında kesilen ve tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ...tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: Davacı tarafından uyuşmazlık konusu dönemleri de içerecek şekilde 2012 ila 2015 yılları için kurumlar ve katma değer vergileri yönünden 6736 sayılı Kanun'a göre yapılan matrah artırım başvurusu idarece kabul edilmiş, anılan Kanun uyarınca tahakkuk eden borçlar taksitlendirilmiştir. Ancak davacının, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrası uyarınca belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerden olduğunun tespit edilmiş olması nedeniyle 6736 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (1), (2) ve

(3) numaralı fıkralarının hükümlerinden yararlanamayacağı ve uyuşmazlık konusu dönemler ve vergi türü için tarhiyat yapılabileceği sonucuna varılmıştır. Davacı hakkında tanzim olunan ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nun incelenmesinden davacının 2012 ila 2015 yıllarında gerçek mahiyette ticari bir faaliyetinin bulunmadığı, değinilen yıllarda düzenlediği faturaların tamamının gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmaksızın düzenlenen faturalar olduğu sonucuna varılmıştır. Uyuşmazlık konusu dönemlerde gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasında bulunmaksızın fatura düzenlediği anlaşılan davacı adına usulüne uygun olarak takdir edilen matrah üzerinden re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinde hukuka aykırılık bulunmamıştır. Dava konusu vergi ziyai cezalarının tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan kısmının dayanağı bilgi ve belgelerin incelenmesinden olayda tekerrüre ilişkin koşulların oluştuğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle dava konusu vergi ziyai cezalarının tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan kısmında da hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Mahkeme bu gerekçeyle davanın reddine karar vermiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu edilen kararın kaldırılmasını gerektiren bir nedenin bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 04/04/2022 tarih ve E:2019/5829, K:2022/1526 sayılı kararı: 19/08/2016 tarih ve 29806 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un "Matrah ve vergi artırım" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında mükelleflerin, bu fıkroda belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırdıkları takdirde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı; (5) numaralı fıkrasında, daha önce nezdinde vergi incelemesi yapılmış olan mükelleflerin, vergi incelemesi yapılan yıllar için de artırımda bulunabileceği, (7) numaralı fıkrasında, bu maddeye göre matrah veya vergi artırımında bulunulmasının, bu Kanun'un yayımlandığı tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği, (9) numaralı fıkrasında ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) fıkrasındaki "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerin" bu maddenin (1) numaralı fıkra hükümlerinden yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Davacı hakkında, 2012 yılında kısmen komisyon karşılığı gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan fatura düzenlediği ve ihraç ettiği bir kısım emtia için yüklendiği katma değer vergisini gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan faturalarla belgelendirerek iade aldığı yolunda saptamaları içeren ... tarih ve ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporları tanzim edilmiştir. Davacı tarafından 28/09/2016 tarihli başvuru ile 6736 sayılı Kanun kapsamında 2011 ila 2015 yıllarına dair kurumlar vergisi matrahları artırılmıştır. Davacı adına, 2012 ilâ 2015 yılları

hesaplarının incelenmesi üzerine bu yıllarda düzenlenen faturaların tamamının komisyon karşılığı düzenlendiği yolunda tespitleri içeren ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu done alınmak suretiyle takdir komisyonu kararlarına istinaden dava konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatları yapılmıştır.

Olayda, 6736 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce davacının 2012 yılı işlemlerinin incelenmesi üzerine vergi müfettişince düzenlenen vergi tekniği raporu ile davacı şirket tarafından düzenlenen bir kısım faturaların gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği ve bu durumun davalı idarenin itilâna girdiği halde, davacının vergi incelemesi yapılan dönemi de kapsayacak şekilde 28/09/2016 tarihli matrah artırımı başvurusunun davalı idarece kabul edildiği, anılan Kanun uyarınca verginin tahakkuk ettirildiği ve sonrasında başvurunun kabul edilmediği veya iptal edildiğine ilişkin bir bilgi ve belgenin dosyaya ibraz edilmediği görülmüştür.

Yukarıda sözü edilen düzenlemelerden, mükellefler tarafından 6736 sayılı Kanun uyarınca matrah artırılması durumunda matrah artırılan dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamayacağı, gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmaksızın fatura düzenleyenlerin ise bu durumdan faydalanamayacakları anlaşılmaktadır. Olayda, 6736 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce davacı şirket hakkında Kanun'un 5. maddesinin (9) numaralı fıkrasında belirtilen sahte fatura düzenleme fiiline ilişkin saptama bulunmakta ise de davacının matrah artırım talebinin davalı idarece kabul edildiği, ödemelerin taksite bağlandığı ve bu başvurunun sonradan iptal edildiğine dair dosyaya herhangi bir bilgi ve belge sunulmadığı görülmektedir. Bu durumda Kanun'un amir hükmü gereği matrah artırımı yapılan dönemler için sonradan vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamayacaktır. Bu nedenle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair kararda hukuka uygunluk görülmemiştir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur. Yargısal yetki alanının yeniden belirlenmesi nedeniyle dosyanın gönderildiği ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı: Vergi Dava Dairesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararında ısrar etmiştir. Temyiz edenin iddiaları ise şu şekilde, Takdir komisyonu tarafından kendisine verilen inceleme ve araştırma yetkisi kullanılmadan soyut ifadelerle takdir edilen matrah üzerinden tarh edilen vergi ziyai cezalı vergilerde hukuka uygunluk bulunmadığı, 2011 ila 2015 yıllarına ilişkin kurumlar ve katma değer vergileri yönünden 6736 sayılı Kanun uyarınca yapılan matrah artırımı başvurusunun idarece kabul edildiği ve matrah artırımı nedeniyle şirketin borçlandırıldığı, 6736 sayılı Kanun uyarınca matrah artırımından yararlanan yıllar için anılan Kanun uyarınca tarhiyat yapılamayacağı ve ceza kesilemeyeceği belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

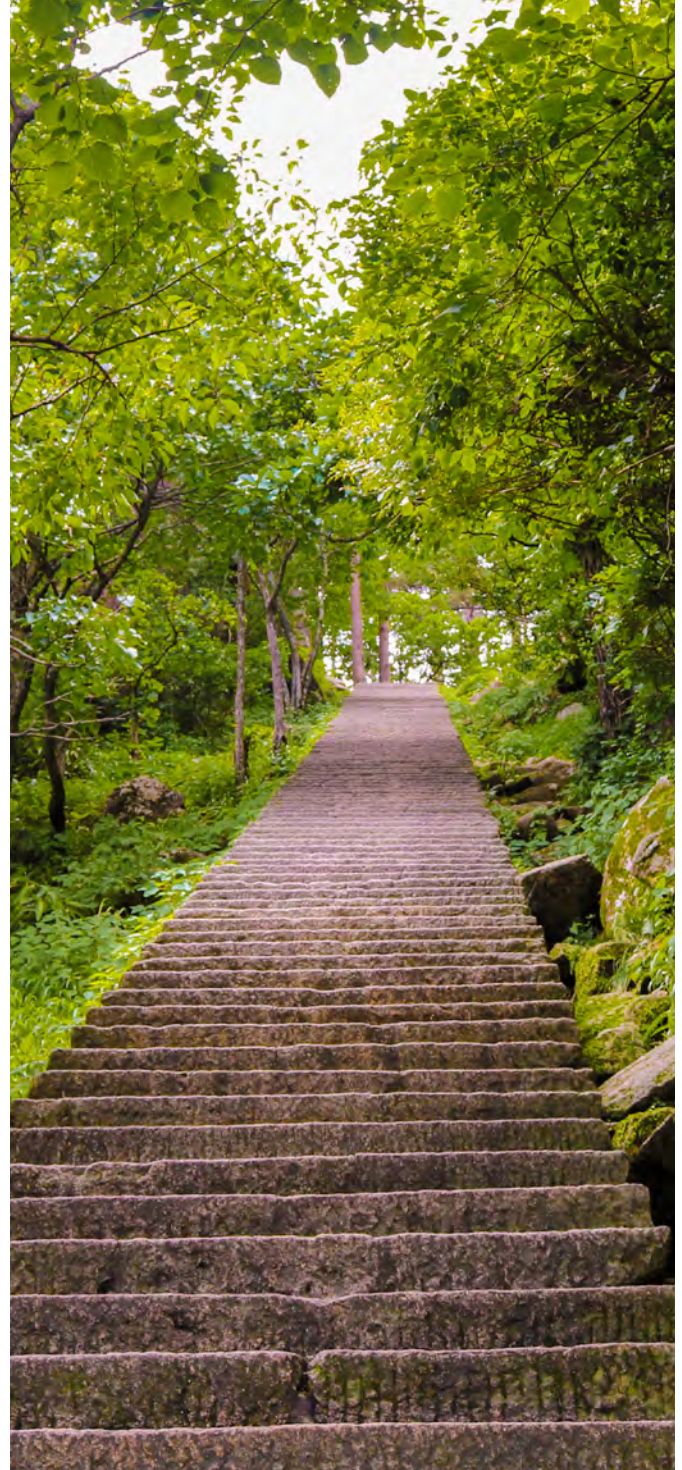
Hukuki değerlendirme ise şöyledir: Danıştay Üçüncü Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

Karar sonucu

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Davacının temyiz isteminin KABULÜNE,
- 2- ... Bölge İdare Mahkemesi ...Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA,
- 3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

05/02/2025 tarihinde oy çokluğuyla kesin olarak karar verildi.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
041	27.03.2025	2024 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatıldı.
040	18.03.2025	Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
039	17.03.2025	İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin KDV iade talebinde bulunulabilecek asgari tutar 10.000 TL'ye yükseltildi.
038	17.03.2025	Sigara için ÖTV oranları ile maktu vergi tutarları yeniden belirlendi.
037	11.03.2025	Türkiye, Sütun 1 kapsamında Tutar B'yi uygulamama kararı aldı.
036	10.03.2025	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılan oran %44,25 olarak belirlendi.
035	06.03.2025	Mücbir sebep hali 30.11.2024'te sona eren mükelleflerin e-Defter oluşturma ve imzalama süresi ile e-Defter ve beratları yükleme süresi uzatıldı.
034	06.03.2025	Taşıt satışı dışında kalan menkul satış sözleşmelerine ilişkin bazı ödemelerin Türk parası cinsinden yapılması ve kabul edilmesi zorunluluğu kaldırıldı.
033	28.02.2025	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
032	21.02.2025	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
031	17.02.2025	Sadece LPG Dağıtıcı Lisansı ile LPG Otogaz Bayilik Lisansı sahiplerine yönelik indirimli teminat uygulamasına son verildi.
030	17.02.2025	2025 yılının birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmayacağına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
029	13.02.2025	Akaryakıt ve LPG sektöründe faaliyet gösteren ve mücbir sebep hali devam eden mükelleflerin teminat verme sürelerine ilişkin açıklama yapıldı.
028	12.02.2025	Bağımsız denetime tabi şirketlerce TL cinsinden kredi kullanımına uygulanan yabancı para nakdi varlıkların sorgulanması zorunluluğu kaldırıldı.
027	10.02.2025	Bazı ülkelerde Sütun 2 (Pillar 2) kapsamında yapılması gereken bildirim yükümlülükleri.
026	07.02.2025	Menkul kıymetlerden 2025 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
025	04.02.2025	Cazibe Merkezleri Programı'nın başvuru süresi uzatıldı.
024	03.02.2025	Mücbir sebep hali devam eden mükelleflerin 7256 ve 7326 sayılı Kanunlar kapsamındaki taksit ödeme süreleri uzatıldı.
023	01.02.2025	Bankalarca ihraç edilen tahviller ile ipotek finansmanı kuruluşlarınca ihraç edilen bazı menkul kıymetler için geçerli olan indirimli tevkifat oranı uygulamasına son verildi.
022	01.02.2025	Yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen kazançlara ilişkin tevkifat oranı yükseltildi.
021	01.02.2025	Kur korumalı mevduat hesaplarında uygulanan tevkifat oranları yeniden belirlendi.
020	01.02.2025	Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına ilişkin tevkifat oranları yeniden belirlendi.
019	01.02.2025	Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile HM VKŞ tarafından ihraç edilen kira sertifikaları için geçerli olan %0 oranlı tevkifatın uygulanma süresi uzatıldı.
018	28.01.2025	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2024 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
017	24.01.2025	İlaç ve tıbbi cihaz ticareti yapan mükelleflere teknik kılavuzdaki geliştirmeleri yapmaları için verilen süre uzatıldı.
016	24.01.2025	Bazı yurt dışı kredilerin bankalar aracılığı olmadan kullanılabilmesine ilişkin uygulamaya son verildi.
015	17.01.2025	Mücbir sebep hali 30.11.2024'te sona eren mükelleflerin e-Defter oluşturma ve imzalama süresi ile e-Defter ve beratları yükleme süresi uzatıldı.
014	15.01.2025	Engellilerin ÖTV istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
013	13.01.2025	Deprem bölgesindeki mükelleflerden cirosu 2,5 milyon liranın altında olanların mücbir sebep hali 31 Mayıs 2025 tarihine kadar uzatıldı.
012	13.01.2025	2025 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarları belirlendi.

2025 Nisan ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Nisan 2025 Çarşamba	2024 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi ve 1. taksit ödemesi* Şubat 2025 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Şubat 2025 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Şubat 2025 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi
10 Nisan 2025 Perşembe	16-31 Mart 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Nisan 2025 Salı	Mart 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2025 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2025 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2025 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirimi ve ödenmesi
21 Nisan 2025 Pazartesi	Mart 2025 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Nisan 2025 Cuma	1-15 Nisan 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Mart 2025 dönemi sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi (KDV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
28 Nisan 2025 Pazartesi	Mart 2025 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi Mart 2025 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Ocak-Şubat-Mart 2025 dönemi gelir vergisi tevkifatının (GVK geçici 67. madde) beyanı ve ödenmesi Mart 2025 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Mart 2025 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi
30 Nisan 2025 Çarşamba	2024 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve ödenmesi Mart 2025 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Mart 2025 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Mart 2025 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

* 27 Mart 2025 tarihli ve 185 numaralı VUK Sirküleri ile 7 Nisan 2025 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesı - 2025 (Ücretler)

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

Gelir vergisi tarifesı - 2025 (Diğer gelirler)

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

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2023-31.12.2023	110,00
01.01.2024-31.12.2024	170,00
01.01.2025-31.12.2025	240,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2023-31.12.2023	56,00
01.01.2024-31.12.2024	88,00
01.01.2025-31.12.2025	126,00

Engellilik indirimi

Uygulandığı yıl	Birinci derece engelliler için	İkinci derece engelliler için	Üçüncü derece engelliler için
2023	4.400	2.600	1.100
2024	6.900	4.000	1.700
2025	9.900	5.700	2.400

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2023	21.000
2024	33.000
2025	47.000

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2023	150.000
2024	230.000
2025	330.000

Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2023	8.400
2024	13.000
2025	18.000

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2023	55.000
2024	87.000
2025	120.000

Arızı kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2023	129.000
2024	200.000
2025	280.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2024 - 30.06.2024	35.058,58
01.07.2024 - 31.12.2024	41.828,42
01.01.2025 - 30.06.2025	46.655,43

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2022	13,47
2023	53,11
2024	55,58

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2023	17.000
2024	26.000
2025	37.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2023	440.000
2024	690.000
2025	990.000

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2023	500.000	950.000
2024	790.000	1.500.000
2025	1.100.000	2.100.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2023	4.400.000
2024	6.900.000
2025	9.900.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.07.2022 - 13.11.2023	2,50
14.11.2023 - 20.05.2024	3,50
21.05.2024 tarihinden itibaren	4,50

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.07.2022 - 13.11.2023	24
14.11.2023 - 20.05.2024	36
21.05.2024 tarihinden itibaren	48

Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2022	122,93
2023	58,46
2024	43,93

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2023	4.400
2024	6.900
2025	9.900

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2023	4.400
2024	6.900
2025	9.900

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Uygulandığı dönem	Reeskont işlemlerinde (%)	Avans işlemlerinde (%)	VUK-Reeskont işlemlerinde (%)
01.04.2024-27.12.2024	50,75	51,75	51,75
28.12.2024-07.03.2025	48,25	49,25	49,25
08.03.2025'ten itibaren	43,25	44,25	44,25

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2023	10.732.371,80
2024	17.006.516,30
2025	24.477.478,90

Damga vergisi oran ve tutarları (2025)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	518,20 TL
Gelir tablosu	247,40 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	672,40 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	898,20 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	443,70 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	526,00 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2025)

Evlatlıklar dâhil fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	2.316.628 TL
Fûrûğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	4.636.103 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	53.339 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	53.339 TL

Vergi tarifesi (2025)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 2.400.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 5.700.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 12.000.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 24.000.000 TL için	%7	%25
Matrahın 44.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

Ödemeler / kesintiler	01.01.2024-31.12.2024	01.01.2025-31.12.2025
Brüt asgari ücret	20.002,50	26.005,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	2.800,35	3.640,77
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	200,03	260,06
Gelir vergisi matrahı	0,00	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	3.000,38	3.900,83
Net asgari ücret	17.002,12	22.104,67

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2023	140.535
2024	240.030
2025	312.066

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.07.2023-31.12.2023	13.414,50	100.608,90
01.01.2024-31.12.2024	20.002,50	150.018,90
01.01.2025-31.12.2025	26.005,50	195.041,40

Income Tax

Income tax tariffs - 2025 (Salaries)

Income bracket	Tax rate %
Up to TRL 158,000	15
For TRL 330,000; for the first TRL 158,000, TRL 23,700, for above	20
For TRL 1,200,000; for the first TRL 330,000, TRL 58,100, for above	27
For TRL 4,300,000; for the first TRL 1,200,000, TRL 293,000, for above	35
For more than TRL 4,300,000, for TRL 4,300,000, TRL 1,378,000, for above	40

Income tax tariffs - 2025 (Other income)

Income bracket	Tax rate %
Up to TRL 158,000	15
For TRL 330,000; for the first TRL 158,000, TRL 23,700, for above	20
For TRL 800,000; for the first TRL 330,000, TRL 58,100, for above	27
For TRL 4,300,000; for the first TRL 800,000, TRL 185,000, for above	35
For more than TRL 4,300,000, for TRL 4,300,000, TRL 1,410,000, for above	40

Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)

Period	Amount (TRL)
01.01.2023-31.12.2023	110.00
01.01.2024-31.12.2024	170.00
01.01.2025-31.12.2025	240.00

Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)

Period	Amount (TRL)
01.01.2023-31.12.2023	56.00
01.01.2024-31.12.2024	88.00
01.01.2025-31.12.2025	126.00

Disability allowance

Year	For 1 st degree disabled	For 2 nd degree disabled	For 3 rd degree disabled
2023	4,400	2,600	1,100
2024	6,900	4,000	1,700
2025	9,900	5,700	2,400

Exemption for house rental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2023	21,000
2024	33,000
2025	47,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2023	150,000
2024	230,000
2025	330,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2023	8,400
2024	13,000
2025	18,000

Exemption in capital gains (Except securities)

Year when the gain is derived	Amount (TRL)
2023	55,000
2024	87,000
2025	120,000

Exemption in incidental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2023	129,000
2024	200,000
2025	280,000

The upper limit of severance pay exempt from income tax

Period	Amount (TRL)
01.01.2024 - 30.06.2024	35,058.58
01.07.2024 - 31.12.2024	41,828.42
01.01.2025 - 30.06.2025	46,655.43

Corporate Tax

Interest rates in terms of capital decrease in cash

Year	Rate (%)
2022	13.47
2023	53.11
2024	55.58

Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense

Year	Amount (TRL)
2023	17,000
2024	26,000
2025	37,000

SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car

Year	Amount (TRL)
2023	440,000
2024	690,000
2025	990,000

Acquisition fee which can be subject to depreciation in terms of passenger cars

Year	Amount (TRL)	
	Initial acquisition fee excluding SCT and VAT	Acquisition fee including SCT and VAT
2023	500,000	950,000
2024	790,000	1,500,000
2025	1,100,000	2,100,000

Tax reduction cap of tax compliant taxpayers

Return submission year	Reduction amount (TRL)
2023	4,400,000
2024	6,900,000
2025	9,900,000

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183**Delay charge and delay interest rates (Monthly)**

Period	Rate (%)
21.07.2022 - 13.11.2023	2.50
14.11.2023 - 20.05.2024	3.50
Since 21.05.2024	4.50

Deferral interest rates (Annual)

Period	Rate (%)
21.07.2022 - 13.11.2023	24
14.11.2023 - 20.05.2024	36
Since 21.05.2024	48

Revaluation rates

Year	Rate (%)
2022	122.93
2023	58.46
2024	43.93

Limit for issuing invoice

Year	Amount (TRL)
2023	4,400
2024	6,900
2025	9,900

Depreciation limit

Year	Amount (TRL)
2023	4,400
2024	6,900
2025	9,900

Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions

Period	In rediscount transactions (%)	In advance transactions (%)	In rediscount transactions under TPL (%)
01.04.2024-27.12.2024	50.75	51.75	51.75
28.12.2024-07.03.2025	48.25	49.25	49.25
Since 08.03.2025	43.25	44.25	44.25

Stamp Duty**Maximum stamp duty (For each paper)**

Year	Amount (TRL)
2023	10,732,371.80
2024	17,006,516.30
2025	24,477,478.90

Stamp duty rates and amounts (2025)

Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9.48 per thousand
Wages (Including advances)	7.59 per thousand
Rental contracts	1.89 per thousand
Balance sheet	TRL 518.20
Income statement	TRL 247.40
Annual income tax return	TRL 672.40
Corporate tax return	TRL 898.20
Value added tax returns	TRL 443.70
Withholding and premium service returns	TRL 526.00

Inheritance and Transfer Tax**Exemptions (2025)**

For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 2,316,628
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 4,636,103
For transfers conducted without any consideration	TRL 53,339
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods	TRL 53,339

Tax tariff (2025)

Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 2,400,000	1%	10%
For the next TRL 5,700,000	3%	15%
For the next TRL 12,000,000	5%	20%
For the next TRL 24,000,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 44,100,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security**Minimum wage and withholdings (TRL)**

Payments / withholdings	01.01.2024-31.12.2024	01.01.2025-31.12.2025
Gross minimum wage	20,002.50	26,005.50
Social security premium employee's contribution (14%)	2,800.35	3,640.77
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	200.03	260.06
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	3,000.38	3,900.83
Net minimum wage	17,002.12	22,104.67

Annual gross minimum wage

Year	Amount (TRL)
2023	140,535
2024	240,030
2025	312,066

The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium

Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.07.2023-31.12.2023	13,414.50	100,608.90
01.01.2024-31.12.2024	20,002.50	150,018.90
01.01.2025-31.12.2025	26,005.50	195,041.40

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturuyoruz

EY olarak, müşterilerimiz, çalışanlarımız, toplum ve dünyamız için değer yaratırken sermaye piyasalarında güveni inşa ediyor ve bu şekilde daha iyi bir çalışma dünyası oluşturuyoruz.

Veri, yapay zekâ ve ileri teknolojiden yararlanarak müşterilerimizin geleceği güvenle şekillendirmesine, günümüzde ve gelecekte karşılaşılabilecekleri sorunlara çözüm üretmelerine yardımcı oluyoruz.

EY ekipleri olarak bağımsız denetim, danışmanlık, güvence, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetleri sunuyoruz. Dünya çapında 150'den fazla ülkede, küresel ağımız, kapsamlı iş birliklerimiz ve güçlü sektörel deneyimizle müşterilerimize hizmet veriyoruz.

Hep birlikte geleceği güvenle şekillendiriyoruz.

© 2025 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi, hukuk veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.

www.ey.com/tr

www.vergidegundem.com

www.linkedin.com/ernstandyoung

www.instagram.com/eyturkiye

www.X.com/EY_Turkiye

www.facebook.com/ErnstYoungTurkiye