

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 14 - Nisan 2026



SERMAYE BENZERİ TAHVİLLERİN ERKEN İTFAYA KONU EDİLMESİ NETİCESİNDE TAHVİLLERE AİT YAPILAN ÖDEMELERİN STOPAJA KONU OLUP OLMAYACAĞI

Emrah BAYKAN

SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLERDE KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Ahmet KESKİNSOY

YABANCI SERTİFİKALAR, GAYRİMADDİ HAK MI, SERBEST MESLEK KAZANCI MI?

Dr. İbrahim TUTAR

AVANS KAR PAYI DAĞITIMI HAKKINDA TEKNİK BİR İNCELEME

Bünyamin OKUDU

ABD HAZİNE BAKANLIĞI VERGİ İDARESİ BAŞMÜFETİŞLİĞİNE (TIGTA) GENEL BİR BAKIŞ

Oytun YAĞLITEPE

VERGİ İNCELEMELERİNDE YENİ DENETİM YAKLAŞIMLARI: SAHTE BELGE İLE MÜCADELE VE KURGAN UYGULAMALARI

Özge ALDEMİR



VERGİ PUSULASI



8.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŞMA KURULU

ADI SOYADI	ÜNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı, YMM	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Dr. Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Başmüfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Başmüfettişi(Kurul Daire Başkanı)	Ankara Kurul Başkanlık
Ömer ŞENER	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Emre SAVCI	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adem YALÇIN	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Başmüfettişi	Ankara Kurul Başkanlık
Mustafa YILMAZ	Vergi Başmüfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Faruk ARSLAN	Vergi Başmüfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behçi BARIŞIK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sinan UYGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ümit Çağlar İŞİKOĞLU	Vergi Başmüfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1 (Daire Başkan Yardımcısı)
İkbal BAŞ	Vergi Başmüfettişi(İVDB Uygulama Grup Müdürü)	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Bilal KABASAKAL	Vergi Başmüfettişi	Ankara Sektörel-1 (Daire Başkan Yardımcısı)
Emre SEZER	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Başmüfettişi	Ankara Kurul Başkanlık
Sercan KOÇ	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Başmüfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Başmüfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1 (Daire Başkan Yardımcısı)
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbgatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Kurul Başkanlık
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Kurul Başkanlık
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Kurul Başkanlık
Bünyamin OKUDU	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 14
TARİH NİSAN / 2026

Sahibi Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı
Emrah BAYKAN

Genel Yayın Yönetmeni Oytun YAĞLITEPE

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü Raci UYGUN

Dış İlişkiler Koordinatörü

ve Reklam Sorumlusu İbrahim Eren ARSLAN

Yayın Kurulu Şenay OTO
Funda ŞAHİN
Ayfer KAYACAN
Naciye TAŞKESEN
Fırat DEMİR
Adem YALÇIN
Müslüm KAYMAZ
Yunus KARAYİĞİT
İbrahim Eren ARSLAN
Sercan KOÇ
Abdullah YEKELER

İstanbul Temsilcisi Ahmet KESKİNSOY

Ankara Temsilcisi Halit KORKMAZ

İzmir Temsilcisi Kazım ATİK

Makale Göndermek İçin yayin@mded.org

Dizgi ve Görsel Tasarım Burak BURMA

Yayın Satış ve Yazışma Adresi Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk.
Şükraniye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL
(212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org

Baskı Cilt Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.
Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58
Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06

Yıllık Abone Bedeli 3.000 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulunun yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz; yazılardan alıntı yapıldığı takdirde kaynağının belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez.

VERGİ PUSULASINDA BU AY

İÇİNDEKİLER

- 10 **Emrah BAYKAN** / Vergi Başmüfettişi
SERMAYE BENZERİ TAHVİLLERİN ERKEN İTFAYA KONU EDİLMESİ NETİCESİNDE
TAHVİLLERE AİT YAPILAN ÖDEMELERİN STOPAJA KONU OLUP OLMAYACAĞI
- 20 **Ahmet KESKİNSOY** / Vergi Başmüfettişi
SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLERDE
KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER
- 32 **Dr. İbrahim TUTAR** / E. Maliye Müfettişi
YABANCI SERTİFİKALAR, GAYRİMADDİ HAK MI, SERBEST MESLEK KAZANCI MI?
- 46 **Bünyamin OKUDU** / Vergi Müfettişi
AVANS KAR PAYI DAĞITIMI HAKKINDA TEKNİK BİR İNCELEME
- 56 **Oytun YAĞLITEPE** / Vergi Başmüfettişi
ABD HAZİNE BAKANLIĞI VERGİ İDARESİ BAŞMÜFETTİŞLİĞİNE (TIGTA) GENEL BİR BAKIŞ

66

Özge ALDEMİR / Vergi Müfettişi

VERGİ İNCELEMELERİNDE YENİ DENETİM YAKLAŞIMLARI:
SAHTE BELGE İLE MÜCADELE VE KURGAN UYGULAMALARI

73

ULUSLARARASI VERGİLENDİRME

Dr. Adile ECEMİŞ GÜLEÇ / Vergi Başmüfettişi

77

GÜNCEL ÖZELGELER

Adem YALÇIN / Vergi Başmüfettişi

Ahmet YAVUZ / Vergi Başmüfettişi

MAKALE YAZIM KURALLARI

Yayımlanmak üzere gönderilen makalelerin değerlendirilmeye alınması ve/veya yayımlanmak üzere hazırlanması için aşağıdaki makale yazım kurallarına uygun olması gerekmektedir.

1) Dergimizde vergi hukuku, maliye ve ekonomi alanlarında Türkçe olarak hazırlanmış makaleler yayımlanmakta olup, makale gönderim aşamasında yazarlar tarafından bu durumun dikkate alınması gerekmektedir.

2) Dergimize iletilen makaleler özgün olmalı ve daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

3) Makalelerde, ilk sayfada ve makale başlığından önce yazar adı soyadı, unvanı, telefon numarası ve e-posta adresleri, orcid numaraları açık ve doğru şekilde alt alta yazılmalıdır.

4) Makalelerde makale başlığı ve ana başlıklar (1. 2. 3. gibi) büyük harflerle ve kalınlaştırılmış şekilde; diğer tüm alt başlıklar (1.1., 1.1.1., gibi) tüm sözcüklerin sadece ilk harfleri büyük ve kalınlaştırılmış şekilde yazılmalıdır.

Makalelerde Giriş, Sonuç ve Kaynakça bölümlerine numaralandırma olmadan yer verilmelidir.

5) Makalelerin sayfa sayısı Özet, Sonuç ve Kaynakça bölümleri dışında 10 sayfayı aşmamalıdır.

Makaleler, MS Word formatında hazırlanmalı, sayfalar A4 kağıt boyutunda olmalı, sayfa yapısında sağdan ve soldan 2 cm; üstten 2.5 cm; alttan da 3 cm boşluk bırakılmasına özen gösterilmeli, metin iki yana yasla olarak düzenlenmeli, 12 punto büyüklüğünde Times New Roman yazı karakteri kullanılmalı, paragraflar arasında bir buçuk satır boşluğu bırakılmalıdır.

Dipnotların yazı büyüklüğü 10 punto olmalıdır. Çalışmada metin, grafik ve tablolarda yalnızca siyah renk kullanılmalıdır.

Sayfa numaralarına her sayfanın altında olacak şekilde ortaya 10 punto büyüklüğünde yer verilmelidir.

6) Dergimizde yayımlanması istenen makaleler yayin@mde.org adresli e-posta adresine gönderilmelidir. Ayrıca Word dosyası .doc veya .docx uzantılı tercih edilmelidir.

7) Makaleler Türkçe olarak kaleme alınmalı, “başlık”, “özet” ve “anahtar sözcükler” içermelidir.

- Makalenin “Özet” bölümü 150 kelimeyi aşmamalıdır. Makalenin anlam bütünlüğünün korunması için Özet, Giriş ve Sonuç bölümleri birbirine benzer şekilde olmamalıdır.

- Makalede özet bölümün hemen altında en az 3, en çok 6 anahtar kelimedenden oluşan anahtar sözcüklere yer verilmeli ve “Anahtar Kelimeler” kenar başlığı koyu puntolu olacak şekilde kullanılmalıdır.

Örnek: **Anahtar Kelimeler:** Vergi, KDV, Mükellef, Yorum.

8) Dergimizde yayımlanması istenen makalelerde bilimsel yazım kurallarına riayet edilmelidir.

a) Yazımda dipnotlu kaynak gösterme yöntemi tercih edilmekte olup, dipnotlar aşağıdaki gibi gösterilmelidir;

- Kitap gibi eserler için: İsim soyisim, “Eser adı”, Yayın evi, Kaçınıcı baskı, Basım yeri, Yıl, Sayfa sayısı.
- Makale gibi metin için: İsim soyisim, “Makale başlığı”, Dergi adı, Dergi sayısı, Yıl, Sayfa sayısı.
- İnternet Kaynakları için: http uzantılı internet adresi ve erişim tarihi açıkça belirtilmelidir.

- Tablo ve grafikler ayrı ayrı numaralandırılarak (Tablo:1 ...) tablo veya grafiğe başlık verilmeli ve ilgili tablo veya grafik verilen başlığın altına yerleştirilmelidir. Tablonun ve grafiğin hemen altında 10 punto ile kaynağı belirtilmelidir. Tablo ve grafikler Word veya Excel dosyası biçiminde hazırlanmış olmalıdır.

b) Makalelerde yasal mevzuat düzenlemelerine yer verilmesi durumunda;

- İlgili kanun veya tebliğ gibi düzenlemelerin ilk kullanımında sayısı da olacak şekilde açıkça yer verilmeli, eğer yazının devamında yine aynı düzenlemeye yer verilecekse ilk kullanımda parantez içerisinde yasal düzenlemenin kısaltılmış hali de belirtilmelidir.

Örnek: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDV GUT).

- Yasal düzenlemelerin metinde ilk kez kullanıldığı yerde ilgili düzenlemenin yayımlandığı Resmi Gazetenin tarih ve sayısına dipnotta yer verilmelidir.

- Yasal mevzuat hüküm ve açıklamalarına metinde birebir yer verilmek istenmesi halinde, ilgili hüküm ve açıklamalar tırnak içerisinde ve italik yapılmadan gösterilmelidir.

c) Makalelerde kaynakça aşağıdaki şekilde hazırlanmalıdır;

- Kaynakça kelimesi, metnin en son sayfasına (ayrı bir sayfada) ortaya hizalanarak ilk harfi büyük olacak şekilde ve koyu punto ile gösterilmelidir.

Örnek: **Kaynakça**

- Makalelerde kullanılan ve atıf yapılan kaynaklar dipnotlarla benzer şekilde hazırlanmalıdır. Sadece dipnotlardaki yazar adı ve soyadı kaynakça bölümünde yer değiştirmeli ve soy ada göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.

- İnternet ortamından faydalanılan kaynaklar için, internet adresi alfabetik sıraya uygun, açık ve en son uzantısını içerek şekilde gösterilmelidir. Uzantının devamında parantez içerisinde erişim tarihine ilişkin bilgi verilmelidir.

Örnek: <https://www.gib.gov.tr/>, (S.E.T. 22.03.2022).

- Kaynakçada yasal mevzuat gösterilmelidir. Bu bağlamda öncelikle yasal mevzuata (Anayasa, Kanun, Yönetmelik, Tebliğ, Sirküler, Özelge sırasına uygun olarak); sonrasında yazılı veya görsel eser, metin ve internet adreslerine alfabetik sıraya uygun olarak yer verilmelidir.

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

VERGİ PUSULASI

Değerli Okurumuz,

Pusula, genişliğiyle okyanusları andıran vergi mevzuatında uygulayıcılara yol göstermek üzere yeni sayısıyla sizlerle.

Dergimizin bu sayısı, alanında uzman kişilerce hazırlanmış 6 adet makaleden müteşekkil olup bu eserlerde vergi ve mali hukuk alanında güncel ve uygulamada önem taşıyan çeşitli konular ele alınmaktadır. Sermaye benzeri tahvillerin erken itfasının stopaj yönünden değerlendirilmesi, serbest bölgelerde verilen hizmetlerde KDV istisnasının kapsamı ve yabancı sertifikaların vergisel niteliği sayımızın öne çıkan başlıkları arasındadır.

Ayrıca ABD Hazine Bakanlığı Vergi İdaresi Başmüfettişliği (TIGTA) hakkında genel bir inceleme ile vergi incelemelerinde sahte belgeyle mücadele kapsamında geliştirilen yeni denetim yaklaşımları da ele alınmaktadır. Alanında uzman yazarların katkılarıyla hazırlanan bu çalışmaların okuyucularımıza faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu**

SERMAYE BENZERİ TAHVİLLERİN ERKEN İTFAYA KONU EDİLMESİ NETİCESİNDE TAHVİLLERE AİT YAPILAN ÖDEMELERİN STOPAJA KONU OLUP OLMAYACAĞI

Emrah BAYKAN*
Vergi Başmüfettişi

ÖZET

Özel kesim tarafından yurt dışına ihraç edilen sermaye benzeri tahvillerin(Eurobond) erken itfaya konu olması veyahut yeni tahviller ile değiştirilmesi suretiyle, daha önce tahakkuk ettirilen ve/veya ödenen faiz vb. gelirlerin tevkifata konu olup olmadığı, tevkifata konu olması halinde hangi oranlar üzerinden tevkifat yapılacağı, tahvil ihraç edenlerce tahvil hamillerine ellerindeki tahvilleri yeni faiz ve vade oranları içeren yeni tahvillerle değiştirmeleri için faiz geliri dışında farklı isimler altında hesaben ve/veya nakden yapılan ödemelerin mahiyeti ve vergisel boyutlarının mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi kaleme alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tahvil, Eurobond, İtfa, Erken İtfa, Tahvillerde Vergileme, Menkul Sermaye İratları

* Vergi Başmüfettişi, Orcid Numarası: 0009-0009-0799-5796

GİRİŞ

Bilindiği üzere gerek kamu gerekse özel sektör olsun ihtiyaç duydukları finansmanı, en az 1 yıl ve/veya daha uzun vade içeren borçlanma aracı olan tahvil ile yapabilmekte olup, tahviller literatürde borç senetleri olarak da ifade edilmekle birlikte bir finansman aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir anlatımla tahvil, belirli bir meblağın ileride ve belirli bir tarihte geri ödeneceğinin kabul ve taahhüt eden bir borç senedir. Özel kesim tarafından 1 yıldan daha uzun vade içeren ve yurtiçi/yurtdışı piyasaya ihraç edilen borçlanma senetleri “özel sektör tahvili” olarak adlandırılırken, yurt dışı piyasalara ihraç edilen tahviller için “Eurobond” ifadesi de kullanılmaktadır. Bununla birlikte sermaye benzeri tahvillerin ne olduğu ise şu şekilde tanımlanmaktadır: genellikle bankalar tarafından fonlama kaynaklarının çeşitlendirilmesi ve ilave kaynak yaratılması amacıyla özkaynak hesaplarına dahil edilen vadesi 5 yıldan daha uzun olan teminatsız bir tahvil çeşididir.

Tahvil hamilleri ellerinde bulunan tahvil miktarı kadarıyla şirkete borç vermekte, yani sermaye transferinde bulunmakta ve karşılığında faiz, kupon ödemesi, prim ve çeşitli adlar altında belli başlı getiriler elde etmektedirler. Tahvil ihraç edenlerce amaç ise şirketin ihtiyacı olan finansmanı sağlamak iken, tahvili satın almak isteyen ve/veya satın alanlar için ise amaç faiz vb. adlar altında bir getiri elde

etmektir. Bu nedenle tahvilleri elinde bulunduranlar faiz, kupon ödemesi, prim vb. adlar altında yapılan ya da yapılacak ödemelerden başka bir getirileri söz konusu olmamaktadır. Diğer bir deyişle tahviller, tahvil ihraç eden şirkette, tahvili elinde bulunduranlar nezdinde yönetime katılma ve söz hakkı verme gibi bir gayesi olmayan finansman sağlama amacı olan borçlanma enstrümanıdır.

Tahvil sahibinin bir şirkete kullandığı sermaye, yabancı sermayedir. Tahvil sahibi, tahvili çıkaran kuruluşun uzun vadeli alacaklısıdır. Tahvil sahibi şirketin aktifi üzerinde, alacağından başka hiçbir hakka sahip değildir. Şirketin yönetimine katılamaz, buna bağlı olarak da şirketin yönetimi noktasında söz hakkı da yoktur. Tahvil sahibi ile şirket arasındaki hukuki ilişki vade sonunda sona erer. Tahvil sahibi tahvili çıkaran şirketin kar- zarar riskine katılmaz, şirket zarar etse de günü gelince belli miktardaki anapara ve faizini alır¹. Bu nedenle de tahvil hususunda kanun koyucu vergisel açıdan tahvile özgü bir takım kurallar getirmiştir.

1. YURTDIŞINA İHRAÇ EDİLEN SERMAYE BENZERİ TAHVİLLERİN VERGİ MEVZUATIMIZDAKİ YERİ VE VERGİSEL BOYUTLARI

1.1. Sermaye Benzeri Tahvillerin Meri Mevzuatımızdaki Yeri

Tahviller, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanu-

¹ <https://borsaistanbul.com/piyasalar/borclanma-araclari-piyasasi/urunler/ozel-sektor-borclanma-araclari> (S.E.T. 17.02.2026)

nu'nun² 75'inci maddesinde menkul sermaye iratları arasında sayılmış olmakla birlikte, söz konusu tahvillerden elde edilecek faiz, kupon ödemesi, prim ve çeşitli adlar altında belli başlı getirileri de aynı şekilde menkul sermaye iradı olarak zikredilmiştir. Mezkur Kanun kapsamında her nevi tahvil denilmek suretiyle, tahvilin uygulamada bir türü olan sermaye benzeri tahvillerin ihracı neticesinde elde edilen faiz ve benzeri gelirlerin de vergilendirilmesinin kapsamında olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Bu bağlamda yurtdışına ihraç edilen sermaye benzeri tahvillerde, menkul sermaye iradı kapsamında olup, yurt dışına ihraç edilen tahviller de dahil olmak üzere Kanun koyucu ilgili enstrümandan elde edilecek faiz ve benzeri gelirlerin nasıl ve kimler tarafından ne şekilde vergilendirileceğini ise mezkur Kanunun 94'üncü maddesinde hüküm altına almıştır.

Mezkur Kanunun 94'üncü maddesi hükmüne bakıldığında; Kamu idare ve müesseseleri başta olmak üzere, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları gibi geniş bir yelpaze sayılmak suretiyle bunlar tarafından mezkur Kanunun 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından, yani **her nevi tahvil ve Hazine borusu faizlerine ilişkin nakden veya hesaben yapılan ödemeler sırasında, ödeyenlerce istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları ifade edilmiş; madde metninden de anlaşılacağı**

üzere, böylesi bir ödemenin varlığı halinde Kanun koyucu, tevkifatın yapılmasını isteğe bağlamamış, tevkifatı zorunlu kılmıştır.

Tahvillerden elde edilecek faiz ve benzeri gelirler dahil olmak üzere tevkifata konu kazançlar üzerinden tevkifatın ne şekilde yapılacağı ise mezkur Kanunun "*Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar*" başlığı altında yer alan 96'ncı maddesinde ele alınmış olup madde metni ise aşağıdaki gibidir:

*"Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren **nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.***

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." şeklindedir.

Bu bağlamda ihraç edilen sermaye benzeri tahvillerden elde edilen faiz ve benzeri gelirler de gelir vergisinin konusuna girmekle birlikte, ihraç edilen tahvillere ilişkin faiz ödemeleri dahil nakden ve/veya hesaben yapılan her türlü ödemeden, tahvil ihraç edenlerce stopaj yapılacağı tabi olmakla birlikte söz konusu ödemelerin brüte iblağ edilmesi gerektiği de

² 06.01.1960 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gözden kaçırılmamalıdır.

1.2. Sermaye Benzeri Tahvillere Bağlı Faiz Ve Benzerin Ödenmesi Neticesinde Tevkifat Matrahı

Tahviller Türk lirasına bağlı ihraç edilebileceği gibi yabancı para cinsinden de ihraç edilebilmektedir. Nitekim tahvillerin Türk Lirası cinsinden ihracına bağlı faiz ve benzeri ödenmelerde tevkifata konu matrahta herhangi bir tereddüt söz konusu değil iken sermaye benzeri tahviller genelde yabancı para cinsinden ihraç edilmelerinden dolayı, bahse konu tahvillerden elde edilecek faiz, kupon ödemesi, prim ve çeşitli adlar altında belli başlı getirilerde, tevkifat matrahının ne olacağı akıllara gelebilmektedir.

Tahvillerin yabancı para cinsinden ihracına ilişkin Kanun koyucu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda³ değerlemeye ilişkin hükümlere yer vermiş olup, ilgili Kanunun 280'inci maddesi hükmü uyarınca; (Yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği; borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınacağı; yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı; bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olacağı) Türk Lirasına çevrilmesi gerekmekte olup, konu hakkında 130 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁴ ile gerekli dü-

zenlemeler yapılmıştır.

Bahse konu tebliğde değerlendirme günü itibarıyla Maliye Bakanlığı'nca kur ilan edilmediği durumlarda, T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekmekte olduğu ifade edilmiş olmakla birlikte, tahvile bağlı elde edilecek yabancı para cinsinden faiz vb. gelirler elde edildikleri/ödedikleri gün itibarıyla Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen kurların, Maliye Bakanlığı'nca kur ilan edilmediği durumlarda ise, T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir.

Böylelikle yabancı para cinsinden ihraç edilen sermaye benzeri tahvillere bağlı olarak nakden veya hesaben faiz ve benzeri ödemelerde tevkifat matrahının, ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması ve bu suretle matrahın Türk Lirası'na çevrilmesi gerekmektedir.

1.3. Yurtdışına İhraç Edilen Sermaye Benzeri Tahvillere Bağlı Faiz ve Benzeri Ödemelerde Vergilendirilme

Sermaye benzeri tahviller ile tahvile bağlı elde edilen faiz ve benzeri gelirlerin de daha önce de ifade edildiği üzere menkul sermaye iradı olduğu meri mevzuatta hüküm altına alınmış olup, söz konusu tahvillerden elde edilen faiz ve benzerleri, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi hükmü uyarınca mı yoksa mezkur Kanunun geçici 67'nci maddesi

³ 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 20.04.1976 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hükmü uyarınca mı vergilendirilecektir?

Konuya ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden 20/12/2010 tarihli ve 2010/1182 sayılı Kararnamenin eki Kararı uyarınca: tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar 279 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁵ konusunu oluşturmaktadır.

İlgili tebliğde; "... *Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan düzenleme ile tahvil ve bonoların elde tutulma süreci veya iftası sırasında elde edilen gelirler üzerinden, ifta bedeli veya dönemsel getirinin tahsiline aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılacağı; ifta bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda elde edilen getiriler üzerinden yapılacak tevkifatın maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme çerçevesinde gerçekleştirileceği, bu kapsamda Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, belirtilen oranda vergi tevkifatı yapılacağı, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla beraber, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul*

kiymetlerden elde edilen gelirler için geçici 67 nci maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte bahse konu tahviller geçici 67 nci madde kapsamına giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmadığından, bu maddenin (2) numaralı fıkrası uyarınca tevkifata tabi olmayacaktır. 2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4 üncü maddesi ile de bu hususa açıklık getirilmiş bulunmaktadır.

Bu çerçevede, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde, 2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilen vade ve oranlar dikkate alınmak suretiyle tevkifat yapılacaktır.

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillere ilişkin olarak tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara ödenen;

- Vadesi 1 yıla kadar olan tahvil faizlerinden % 10,*
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olan tahvil faizlerinden % 7,*

⁵ 13.01.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olan tahvil faizlerinden % 3,

- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olan tahvil faizlerinden % 0,

oranında tevkifat yapılması gerekmektedir...”

Ancak 21 Mart 2019 tarihli ve 30721 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 842 Karar Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’nda Gelir Vergisi Kanununun 94. ve geçici 67. maddeleri ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁶ 15. ve 30. maddelerinde yer alan tevkifat oranları değiştirilmiştir. Bahse konu karara ekli liste de sermaye benzeri tahvillere bağlı yapılan ödemelerde aşağıdaki oranların dikkate alınacağı karara bağlanmıştır.

i) Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden % 7,

ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden %3,

iii) Vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden %0,

Yukarıda yer alan 842 Karar Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillere ilişkin olarak tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara ödenen faiz ve benzerlerine ilişkin iratların tevkifatına konu nispetler düşürülmüş; aynı zamanda vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen kısmı, 3 yıl ve daha uzun olanlardan denilmek suretiyle uzun

vadeli tahvil ihracı teşvik edilmeye çalışılmıştır.

Alınan karar neticesinde vadesi 3 yıl ve daha uzun olan tahvillerden elde edilen faiz ve benzeri ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat %0 oranına düşürülmüş; diğer bir ifade ile söz konusu vadelere sahip olan ve erken itfaya konu olmayan tahvillere ilişkin nakden veya hesaben ödenen faizler ve benzerleri verginin sınırları dışına çıkartılmamış, bilakis tahvil ihracını teşvik etmek adına %0 olarak dikkate alınmak suretiyle, uzun vadeli tahviller ihracı daha öncede ifade edildiği üzere teşvik edilmeye çalışılmıştır.

Şöyle ki Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrası ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında, anılan maddelerde yer alan ödemelerin (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yapılması sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmakla sorumlu olanlar sayılmış bulunmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerin tevkifat yapmakla sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Bu çerçevede, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışına ihraç edilen tahvillere ait faiz ödemeleri üzerinden, ödemelerin banka

⁶ 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

veya aracı kurumlarca yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, ihraç eden tam mükellef kurumlarca anılan Bakanlar Kurulu Kararı/842 Karar Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca tahvil vadeleri dikkate alınmak suretiyle kararda yer alan oranlara istinaden tevkifat yapılması gerekmektedir.

2. SERMAYE BENZERİ TAHVİLLERİN (ERKEN) İTFAYA KONU OLMASININ VERGİSEL BOYUTLARI

2.1. Sermaye Benzeri Tahvillerin, Erken İtfaya Konu Olması Halinde Stopaj Oranlarının Değişip Değişmeyeceğine İlişkin Açıklamalar

Tahvil yurt içinde ihraç edilebileceği gibi yurt dışında da ihraca konu olabilmektedir. Söz konusu ihracın yurtiçi ve yurtdışına yapılması, kupon ve faiz ödemelerinin vergilendirilmesi açısından bir takım farklılıklar ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki gerek özel kesim gerekse kamu kesimi tarafından ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri Gelir Vergisi Kanunu'nun(GVK) 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının beşinci bendi uyarınca menkul sermaye iradıdır. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde kanun koyucu farklı bir uygulamaya gitmiştir. Özel kesim tarafından yurt dışına ihraç edilen menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde, geçici 67'nci maddenin uygulanmayacağını, aynı maddenin birinci fıkrasının yedinci paragrafında ve ikinci fıkrasında açıkça belirtilmiştir.

Bu doğrultuda özel kesim tarafından yurt-

dışında ihraç edilen tahvillere ilişkin tahakkuk eden ve/veya ödenen faizler üzerinden yapılacak tevkifat Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi hükmü uyarınca yapılacaktır.

279 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde:

“Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller geçici 67'inci maddenin kapsamına girmemekte olup, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilip edilmediğine bakılmaksızın söz konusu tahvil faizleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.”

Makalemizin asıl konusunu; tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen (sermaye benzeri) tahvillerin ihraç edenlerce, ilgili mevzuatlarına(Bankacılık mevzuatının Basel standartları/Basel 3 gibi) uygun bir şekilde vadelerinden önce geri çağırımları (eski mevzuata göre 5 yıldan önce; değişen mevzuata göre ise 3 yıldan önce) ve çağrıya uyan yatırımcılara yeni tahvillerin verilmesi neticesinde eski tahvillere ilişkin biriken faiz ve benzeri ödemeler ile çağrıya uyanlara verilen uygunluk prim ödemesi ve benzeri adlar altında ödemelerin yapılması; diğer bir anlatımla bahse konu faiz vb.'lerinin nakden veya hesaba ödenmesi halinde, (erken) itfa olarak değerlendirilerek tahvil ihraç edenlerce ödenen kısma ilişkin tevkifatın gündeme gelip gelmeyeceğidir.

Konuya ilişkin Büyük Mükellefler Vergi

Dairesi Müdürlüğü (eski adı ile Başkanlığı-
nın) tarafından verilen **24.11.2016 Tarih Ve
64597866-120.06[75]-21948 Sayılı “Erken
İtfa” Konulu** muktezanın sonuç kısmında;

“ ...

Buna göre, Bankanızca yurtdışına ihraç edilmiş olan tahvillerin Bankacılık düzenleme ve denetleme Kurulu'nun düzenlemelerine uyum amacıyla geri çağrılarak yatırımcılara daha uzun vadeli yeni tahvillerin verilmesi işleminin, bu işlem karşılığında tahvilleri elinde bulunduran yatırımcılara herhangi bir nakit ödemesi yapılmaması kaydıyla, erken itfa olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Yatırımcıların sahip olduğu tahvillerin bir bedel ödemek suretiyle daha uzun vadeli yeni tahvillerle değiştirilmesi veya Bankanızca satın alınması hallerinde ise, bu işlemin erken itfa olarak kabul edilmesi ve erken itfa nedeniyle vadesi beş yılın altına düşen söz konusu tahvillere ilişkin erken itfa öncesi dönemde ödenen faizler üzerinden yapılan tevkifatlarla ilgili olarak 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları'nda yer alan oranlar dikkate alınmak suretiyle gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.” olduğu şeklindeki vergi idaresi görüş beyan etmiştir.

Bilindiği üzere Kanun koyucu yurt dışına ihraç edilen tahvilleri ellerinde bulunduranlara, tahvil ihraç edenlerce belirli vade ve/veya vade sonlarında yapılan faiz ödemeleri üzerinden tevkifat yapılacağını hükme bağladıktan sonra, söz konusu tahvillerin yurtdışı

ihracında bazı belirlemeler yaparak Bakanlar Kuruluna/Cumhurbaşkanlığına yetki vermiş, Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanlığı ise söz konusu yetkiye istinaden ihraca konu tahvillerin vadelerini dikkate alarak farklı tevkifat oranları belirlemiştir.

Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanlığı söz konusu yetkiye istinaden aldığı kararlarda; 3 yıl ve üzeri vadeye sahip tahvillere ait ödenen ve/veya tahakkuk ettirilen faizler, tahvil ihraç edenlerce %0 oranında tevkifat tabii tutulacağı açıkça karara bağlanmıştır. Konu hakkında yer verilen hükümler, düzenlemeler ve konu hakkında alınan kararlar da dikkate alındığında 3 yıl ve üzeri vadelere sahip tahviller üzerinden ödenen ve/veya tahakkuk ettirilen faiz vb. %0 oranında vergilendirilmek suretiyle tevkifata konu olacağı açık bir şekilde ortaya konmuştur. **Diğer bir ifade ile Kanun koyucu söz konusu alanı verginin dışında tutmamış, sadece vergi oranını sıfıra çekmek suretiyle Hazineye intikal etmesi gereken vergiden, belirlediği şartların varlığı halinde vazgeçmiştir.**

İhraca konu eski tahvillerin, tahvil ihraç edenlerin talebi, tahvili elinde bulunduranların ise ilgili talebe olumlu cevap vermesi neticesinde, yeni bir takım şartlar içeren tahvillerle takası mümkün olabildiği gibi, tahviller vadelerinden önce itfaya da konu olabilmektedir. Uygulamada bu tip işlemler “(Erken) İtfa” olarak adlandırılmakta birlikte, vergi literatüründe (erken) itfaya ilişkin bir düzenleme olmayıp, sadece “itfa” kavramı olduğu da göz-

den kaçırılmaması gereken diğer bir husustur.

Vergi idaresinin görüşüne göre, takas/değişim işlemi karşılığında tahvilleri elinde bulunduran yatırımcılara, **herhangi bir nakit ödemesi yapılmaması halinde erken itfanın** söz konusu olmayacağı ve ilk ihraçtaki vadenin uygun olması halinde vergilemenin %0 oranında yapılmaya devam edeceğine ilişkindir.

Eski tahvillerin yeni tahvillerle değiştirilmesi neticesinde, tahvil sahiplerine ellerinde bulunan eski tahvillere ait biriken ve vadesi gelmeyen faiz ve benzerleri ile uygunluk primi ve benzeri adlar altında yapılan diğer ödemelerin varlığı halinde peki vergilenme nasıl olacaktır?

Vergi İdaresinin yukarıda ki görüşü doğrultusunda, böyle bir durumun varlığında eski tahvile ilişkin önceden ödenen ve %0 stopaja tabi olan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden, tahvilin değiştirildiği (vade bozum) tarih dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulu Kararı/Cumhurbaşkanlığı kararı uyarınca; Vade 1 yıla kadar ise %7; vade 1 ile 3 yıl arasında ise %3; 3 ila 5 yıl arasında ise %0 olan oranlar, önceden yapılan faiz ödemeleri dahil, ödenen faizlere tatbik edilmek suretiyle gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Şöyle ki 10.05.2023 yılında 10.05.2035 vadeli, 6 ayda bir %3,5 faiz ödemeli olarak ihraç edilen bir tahvilin, tahvil sahiplerine yapılan çağrı neticesinde, tahvil sahiplerince 25.07.2025 tarihinde **yeni vade ve faiz oranları** içeren tahviller ile **değiştirilmesi, ayrıca**

nakdi bir ödemede yapılması halinde eski tahvile ait vade artık 12 yıl değil, [(25.07.2025-10.05.2023)/365=) 2 yıl 2 ay/vadeli olacaktır. Bu bağlamda önceki yapılan ve %0 tevkifata tabi faiz ve benzeri ödemeler dahil, yapılan faiz ve benzerleri ödemeler üzerinden %3 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.

Öte yandan vergi idaresi tahvilin (erken) itfaya konu olmasını değişim esnasında her ne kadar nakdi bir ödemeye bağlamış olsa da bizlerin görüşü vergi idaresin verdiği görüşten de ayrılmakta olup, şu şekilde ifade edilebilir: Eski tahvillerin yeni tahviller ile değişimi sırasında ortada herhangi bir nakdi veya hesaben bir ödeme olmasa da dahi, eski tahvil ile yeni tahvil arasında ki benzerlikler sadece tahvil sahipleri ile ana para tutarlarıdır. Oysaki yeni tahvilde vade ile faiz oranı değiştiğinden, eski tahvil görüşümüze göre hükümsüz kalmakta ve her halükarda, takas tarihi itibarıyla vade diğer oranlara iltisak etmesi halinde ilgili orandan vergilendirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Tahvil takasında dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu tahvillerin değişimi esnasında (erken) itfaya konu olup olmadıklarıdır. Şöyle ki söz konusu takas işlemi yani değişim, (erken) itfa şartlarını içinde barındırıyor ise Hazinesin almaktan vazgeçtiği vergi tekrar gündeme gelebilmekte ve Hazine söz konusu vergiyi talep edebilmektedir. Takas işlemlerinin (erken) itfa olarak nitelendirilmesinin idarece yegâne koşulu; **takas işlemleri sırasında herhangi bir nakit ödemenin yapılmasıdır.**

Bu nedenle yatırımcıların, sahip olduğu tahvilleri bir bedel ödemek suretiyle daha uzun vadeli yeni tahvillerle değiştirmesi işlemi, vergi idaresi nazarında takas/değişim işlemi olmaktan çıkmakta ve (erken) itfa mahiyeti taşımaktadır.

İhraca konu edilen tahvillerin geri çağırılması sonucu, tahvili elinde bulunduranlara (erken) itfa, uygunluk komisyonu, faiz vb. her ne ad altında olursa olsun herhangi bir **nakdi bedel ödenmesi** durumunda, ihraç edilen tahvilin vadesi söz konusu ödemelerin gerçekleştiği veyahut takas işlemlerinin tamamlandığı zaman dilimi içerisinde yeniden tespit edilecek vadelere istinaden Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanlığı kararı ile belirlenen oranlar üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekecektir.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

279 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

20/12/2010 Tarihli Ve 2010/1182 Sayılı Kararnamesi

2721 Mart 2019 Tarihli Ve 30721 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 842 Karar Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

24.11.2016 Tarih Ve 64597866-120.06[75]-21948 Sayılı "Erken İtfa" Konulu Mukteza

SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLERDE KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Ahmet KESKİNSOY*
Vergi Başmüfettişi

ÖZET

Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununun 152 ila 162'nci maddelerinde serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin dışında kabul edilmektedir. Ancak söz konusu belirleme mal teslimlerine ilişkindir. Serbest bölgeden Türkiye içine mal getirilecekse alıcı ithalat işlerindeki gibi mükellef olarak gümrük idaresine KDV'yi beyan ederek ödemek zorundadır. Serbest bölgeden yurt dışına mal gönderilecekse mal teslimi yönünden Türkiye gümrük bölgesinin dışı sayıldığından KDV'nin konusuna giren bir işlem olmayacaktır. Yurt dışından serbest bölgeye gelen mallar için de gümrük bölgesinin dışında sayıldığından KDV'nin konusuna girmeyecektir. Yine Türkiye'den serbest bölgeye mal gönderilecekse de ihracat gibi işlem yapılması gerekmektedir. Hizmetlerin sunulması bakımından ise serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında bir fark bulunmamaktadır. KDV Kanununda ayrıca bir istisna düzenlemesi bulunmadığı sürece bu işlemler üzerinden gerekli hesaplamalar yapılarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bu makalede serbest bölgede verilen hizmetler ile ilgili KDVK 17/4-ı maddesinde yer alan KDV istisnasına ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Serbest Bölge, Hizmetin Verilmesi, Hizmetten Faydalanma, Belirlilik İlkesi, Hukuki Güvenlik İlkesi

* ORCID kimlik numarası: <https://orcid.org/0000-0002-0254-8294> İletişim: Elektronik Posta Adresi: ahmet.keskinsoy@vdk.gov.tr

GİRİŞ

Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, kanun düzenlemelerinin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu tedbirler içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuki güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya neticenin bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin unsurları, doktrinde de belirlenmiş olup, bunlardan konuyla ilgili iki tanesi "hukuki güvenlik" ve "belirlilik" ilkeleridir. Bireyin devlete güven duyması, ancak hukuki güvenliğin sağlandığı bir hukuk devleti düzeninde mümkün olabilecektir. Anayasada öngörülen temel hak ve hürriyetlerin kullanılması ve insan haklarının insan hayatına egemen kılması için Devlet, bireylerin hukuka olan inançlarını ve güvenlerini korumakla yükümlüdür.

Vergiler devletlerin hükümlerlik gücü gereği zorla alınan değerlerdir. İnsanlığın toplu

yaşamaya başlamasından itibaren ortaya çıkan verginin hangi kaynaklardan ve ne şekilde alınacağı devamlı olarak tartışma konusu olarak süregelmiştir. Gelinek noktada küreselleşen dünya düzeninde de verginin hangi kaynaklardan ne şekilde alınacağı tartışma konusu olsa da hukuk devletlerinde bu husus daha sağlam temellere oturtulmuştur. Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran bunu sürdürmekte kendini yükümlü sayan bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağı olan devlettir. Cumhuriyetin kurulması ile yeni kurulan Türk Devleti'nin en temel prensibi olarak hukuk devleti ilkesi belirlenmiştir. Hukuk devleti olmanın sonucu olarak da belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri ortaya çıkmaktadır. Vergisel işlemlerin tamamında belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesi gereği yasal ve idari düzenlemelerin duraksamaya yer bırakmayacak şekilde açık, anlaşılır olmalı ve tereddütlere mahal bırakmadan bütün yükümlüler nezdinde aynı sonucunu doğurmalıdır.

KDV Kanununun 1'inci maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. KDV Kanununun 6'ncı maddesinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasının hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade edeceği açıklanmıştır.

KDV Kanununun 11'inci maddesinde serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason

hizmetler ile 17/4-ı maddesinde ise serbest bölgede verilen hizmetler istisna tutulmuştur. Bu makalemizin ilerleyen bölümlerinde hâlihazırdaki yasal ve idari düzenlemeler uyarınca serbest bölgede verilemeyen ancak faydalanılan hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği açıklanacaktır. Yine makalemizin ilerleyen bölümlerinde Serbest Bölgeler Kanunu ve gerekçesinde açıklanan bölgelerin kuruluş amaçlarına hizmet etmesi bakımından düzenlemenin ne şekilde olması gerektiği hususundaki görüşlerimiz Anayasanın belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri de göz önünde bulundurulurarak açıklanacaktır.

1. SERBEST BÖLGEDE VERİLEN HİZMETLERLE İLGİLİ KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN YASAL VE İDARİ DÜZENLEMELER

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır. Görüldüğü üzere hizmet ister yurt dışından alınsın isterse Türkiye içinden serbest bölgede verilmesi durumunda vergiden müstesna tutulacaktır. Kanunun lafzında açıkça serbest bölgede verilen hizmetler ifadesi kullanılmıştır. Kanunda serbest bölgede verilmeyen ancak bölgede faydalanılan hizmetlerin istisnadan faydalanması gerektiğine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

İdare ise KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler ile ilgili istisna ile ilgili görüşlerini net olarak KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 nolu KDV sirkülerinde duraksamaya mahal vermeyecek şe-

kilde örneklerle birlikte açıklamıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde 17/4-ı istisnasının kapsamına, **yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetlerin** girdiği açıkça belirtilmiştir. Tebliğde verilen örnekte de serbest bölgeye gelinerek verilen makine bakım onarım hizmeti 17/4-ı maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, serbest bölge dışından araç kiralınması KDV'ye tabi tutulacağı açıklanmıştır.

60 nolu KDV Sirkülerine göre Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların **bilfiil serbest bölge içinde sundukları** temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır. Yine anılan sirkülerde Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme vb. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetinde olduğu, bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacağı açıkça belirtilmiştir.

Aşağıda belirtilen Özelgelelerde de serbest bölgede verilmeyip yurt dışından veya Türkiye içinden verilen ve serbest bölgede faydalanılan hizmetlerin 17/4-ı düzenlemesi uyarınca istisnadan yararlanamayacağını ve vergiye tabi olması gerektiği görüşleri belirtilmiştir:

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın "Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesinde yer alan firmaya ABD mükimi firmadan alınan data hattı kullanım hizmeti

alımı” konulu 26.04.2013 tarih ve 39044742-KDV.17-624 sayılı özelgesi:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesinde Ar-Ge faaliyetinde bulunan şubesine Amerika Birleşik Devletleri (ABD) mukimi grup firmanız tarafından verilen “data hattı kullandırma” hizmetinin Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.....

Bütün bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, Şirketinizin serbest bölgede faaliyette bulunan şubesinin, Amerika Birleşik Devletleri’nde yerleşik grup firmasından aldığı “data hattı kullandırma” hizmeti KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddeleri gereğince KDV ye tabidir. Ayrıca hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin de Şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.”

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın “Serbest bölgede faaliyette bulunan şirket tarafından yurtdışında mukim grup şirketine yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı” konulu 11/07/2013 tarih ve 45404237-130.12.18-187 sayılı özelgesi:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekinde yer alan belgelerin incelenmesinden;

serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinizin merkezi İspanya’da bulunan yurtdışı grup şirketlerinden almış olduğu “Mühendislik Hizmetleri, Kurumsal Yönetim ve Destek Hizmetleri ile Ticarileştirme Servis Hizmetleri” ne ilişkin yaptığı ödemeler üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının serbest meslek kazançlarında vergilemeyi hüküm altına alan maddelerinde yer alan şartların sağlanması durumunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 ncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile söz konusu hizmetlerin katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmıştır.

.....

Bu hükümler çerçevesinde, yurtdışında yerleşik firmaların serbest bölge içinde bilfiil verdikleri hizmetler KDV Kanununun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV den istisnadır. Ancak yurtdışından serbest bölgeye yapılan hizmetler ise istisna kapsamına girmeyeceğinden KDV ye tabi tutulacaktır.

Buna göre, yurt dışındaki grup şirketinizin yurtdışından serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinize verdiği hizmetlerden şirketinizce Türkiye’de faydalanıldığından söz konusu hizmetler KDV Kanununun 1/1 inci maddesi uyarınca KDV ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, yurtdışı grup firmanın Türki-

veyde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde söz konusu işleme ait KDV nin, 01/05/2012 tarihinden önce 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 01/05/2012 tarihinden sonra da 117 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği uyarınca şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.”

- Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı'nın “Yurtdışındaki grup firmasından alınan krediye ait faizin KDV tevkifatı hk.” konulu 17/07/2014 tarih ve 75497510-130[9-2014-77]-41 sayılı özelgesi

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Avrupa Serbest Bölgede bulunan şirketinizin yurtdışı grup firmasından almış olduğu krediye karşılık yapılan faiz ödemeleri üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

.....

Buna göre, yurt dışı grup firmasından aldığınız kredi ile ilgili işlemler, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmakta olup, Kanunun 9 uncu maddesi gereğince şirketiniz tarafından faiz tutarları üzerinden hesaplanan KDV nin de Şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.”

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın

“Yurt dışında bulunan firma için serbest bölgede yapılan kalite kontrol-raporlama hizmeti” konulu 03.02.2020 tarih ve 21152195-130[17-2018/966]-49052 sayılı özelgesi:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; serbest bölgede faaliyette bulunan firma ile merkezi yurt dışında bulunan bir kalite kontrol şirketi arasında yapılan hizmet alım sözleşmesi kapsamındaki kalite kontrol ve raporlama hizmetinin yurt dışında bulunan firma adına Şirketinizce serbest bölgede yerine getirileceği, müşterinizin yurt dışı firma olduğu, hizmetin karşılığı olan tutara ilişkin faturanın yurt dışı firma adına düzenlendiği, fatura tutarlarının Türkiye'den banka yolu ile tahsil edildiği belirtilerek, söz konusu hizmetin serbest bölgede verilen hizmet kapsamında KDV'den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

.....

Buna göre; Şirketinizin yurtdışında bulunan şirket adına serbest bölge sınırları içinde vermiş olduğu kalite kontrol hizmetleri, 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-1 maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Diğer taraftan; serbest bölge dışından serbest bölgeye ya da serbest bölgeden serbest bölge dışına ancak yurt içine yönelik olarak verilen hizmetler, Kanunun 1 inci ve 6 ncı maddeleri gereğince KDV'ye tabidir.”

KDV Kanununun 17/4-1 maddesindeki serbest bölgelerde verilen hizmetlere ilişkin istisna uygulamasına yönelik KDVK'nın ana

idari düzenlemeleri olan KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 nolu KDV Sirkülerinde serbest bölgede verilen hizmetlerin istisna uygulamasından faydalanacağı ancak serbest bölgede verilemeyip bölgede faydalanılan hizmetlerin ise bu istisna uygulamasından faydalanılamayacağını net olarak herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır şekilde açıklanmıştır. Yukarıda yer verilen özeldeler de ana idari düzenlemelere uygun açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıdaki düzenlemelere bakıldığında belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesine uygun olarak kanun düzenlemesinin lafzı ile idari düzenlemelerdeki açıklamalar, uygulamanın ne şekilde olması gerektiğini ortaya koymuştur.

2. SERBEST BÖLGEDE VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler ile ilgili iki farklı görüş vardır. Bu görüşlerden biri ister yurt dışından alınsın isterse Türkiye içinden (fason hizmetler hariç) yalnızca serbest bölgede verilen hizmetlerin istisna olduğuna ilişkindir. Yani serbest bölgede verilmeyip bölgede faydalanılan hizmetlerin KDV Kanununun

17/4-ı maddesindeki istisna uygulamasından yararlanamayacağı yönündedir. Türkiye içinden serbest bölgeye fason hizmetler dışında verilen hizmetlerin, hizmeti veren tarafından KDV hesaplanması, yurt dışından serbest bölgeye verilen hizmetler için ise KDVK 9'uncu maddesindeki sorumluluk kapsamında 2 nolu beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.¹

Diğer bir görüş ise serbest bölgeye Türkiye içinden verilen fason hizmetlerin KDV Kanununun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca istisna olduğu, Türkiye'den serbest bölgeye verilen fason hizmetler dışındaki hizmetler için ise KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Yine ikinci görüşte yurt dışından serbest bölgeye verilen hizmetlerin ise KDVK'nın 6'ncı maddesindeki düzenleme referans gösterilerek KDV Kanununun 17/4-ı maddesindeki serbest bölgelerde verilen hizmetler istisna düzenlemesinden yararlanması gerektiği belirtilmiştir.²

İki görüşe bakıldığında Türkiye içinden serbest bölgeye verilen fason hizmetler dışındaki hizmetlerin KDV'ye tabi tutulması gerektiği yönünden mutabakat vardır. Görüş farklılığı yurt dışından verilen ve serbest bölgede yararlanılan hizmetler yönünden ortaya çıkmaktadır. Birinci görüşte yurt dışından verilen ve serbest bölgede faydalanılan, serbest

¹ Vergi Dünyası, Emircan DİLBER, Gökhan BELGE, Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı, Ağustos 2011, Sayı:360

² Vergi Dünyası, Nihat UZUNOĞLU, Serbest Bölgelerde Yapılan Hizmetler ile Bu Bölgeye Yönelik Olarak veya Bu Bölgeden Bölge Dışına Yönelik Olarak Yapılan Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu, Haziran 2013, Sayı:382

bölgede bilfiil verilmeyen hizmetlerin KDVK 17/4-1 maddesindeki istisna düzenlemesinden yararlanamayacağı yönüdeyken, diğer görüşte ise yurt dışından verilen hizmetlerden serbest bölgede faydalanıldıysa KDVK'nın 6'ncı maddesini referans göstererek istisnadan yararlanması gerektiği yönündedir.

Ancak burada şunu açıkça ifade etmek gerekir ki KDVK 17/4-1 maddesindeki serbest bölgede verilen hizmetlerden faydalanma kriterine göre istisnadan yararlanılacaksa Türkiye'den verilen fason hizmetler dışındaki hizmetler de istisna kapsamında değerlendirilmelidir. Bu durumda ise KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasındaki serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlere ilişkin ayrıca bir istisna düzenlemesine gerek kalmayacaktır. KDVK 17/4-1 maddesindeki serbest bölgede verilen hizmetlerin faydalanma kriterine göre istisnanın kapsamı belirlenecekse Türkiye içinden serbest bölgeye verilecek fason veya başkaca hizmetlerden serbest bölgede faydalanılacak ve bu yönüyle yurt dışından alınan ve serbest bölgede faydalanılan hizmetlerden bir farkı kalmayacaktır.

3. SERBEST BÖLGEDE VERİLMEYEN ANCAK BÖLGEDE FAYDANILAN HİZMETLER KDV İSTİSNASINDAN FAYDALANABİLİR Mİ?

Yasal ve idari düzenlemeler ışığında hâlihazırdaki mevzuatta bir değişiklik olmadığı sürece KDV Kanununun 17/4-1 maddesindeki istisnadan yalnızca serbest bölgede verilen hizmetler yararlanılabilecektir. Bunun dışında

ister yurt dışından verilsin isterse de Türkiye içinden (fason hizmetler hariç) bu hizmetler bilfiil serbest bölgede verilmediği sürece KDV istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Yani serbest bölgede verilen yükleme, boşaltma, inşaat, tamirat, makine bakım, temizlik işleri gibi hizmetler ister yurt içindeki mükelleflerce isterse de yurt dışındaki mükelleflerce verilsin, bilfiil serbest bölgede verildiği sürece 17/4-1 düzenlemesi kapsamında istisna olacaktır. Ancak yurt dışından veya Türkiye içinden teknoloji transferi, know-how, yazılım hizmeti veya başkaca adlarla verilen ve serbest bölgede faydalanılan hizmetlerin, bilfiil serbest bölgede verilmemesi durumunda KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak 20.04.2017 tarihinde mali idarenin verdiği bir özelgede uygulamada tereddütlere neden olabilecek şekilde açık olmayan, yasal ve ana idari düzenlemeler ile kendinden önce ve sonra verilen özgelere aykırılık teşkil eden açıklamalar yer almaktadır.

Uygulamada tereddütler mahal verebileceği değerlendirilen İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın "Yurtdışında mukim firmalardan alınacak hizmet bedelleri üzerinden kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı." konulu 20.04.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-109673 sayılı özeldesinde ise özetle aşağıdaki ifadeler kullanılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekli dilekçede, Şirketinizin yabancı sermayeli ol-

duğu ... Serbest Bölgesinde sucuk, salam gibi gıda maddelerine kılıf imalatı işinden dolayı faaliyet gösterdiği, üretilen kılıfların yurt içi ve yurt dışına satışının yapıldığı, **üretimde kullanılan makineler için İspanya mukimi gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan avukatlık ve danışmanlık hizmeti alındığı** ve bu hizmetler karşılığında Şirketiniz adına fatura düzenlendiği belirtilerek, Şirketinizin serbest bölgede olması nedeni ile düzenlenen faturalarda kurumlar vergisi tevkifatı ile KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda bilgi talep edilmiştir.

.....

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ... Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan firmanızın, **yurt dışında bulunan gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan aldığı avukatlık ve danışmanlık hizmetinden serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından** bu hizmetler KDV Kanununun 17/4-1 maddesi kapsamında KDV’den istisna tutulacak olup, bu hizmetlere ilişkin ödemeler üzerinden KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C.2.1.2.1.) bölümü uyarınca katma değer vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

Yukarıda görülen özelgede hizmetin nerde verildiği anlaşılmamakla birlikte “*hizmetinden serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından*” ifadeleri kullanılmıştır. Söz konusu ifadeler KDV Genel Uy-

gulama Tebliği, 60 nolu Sirküler ve verilen diğer özelgelerdeki açıklamalara aykırı düşmektedir.

Belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesi gereği kanun düzenlemelerinin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya neticenin bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmesi gerektiği makalemizin önceki bölümlerinde de tekrarlanmıştır. Yurt dışından hizmet alan bir mükellef İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.04.2017 tarihli özelgeyi okuduğu zaman nasıl işlem yapılması noktasında tereddütleri olacaktır. Söz konusu özelge Türkçe kaidelerinin dışında bir üslupla yazıldığı, “*üretimde kullanılan makineler için İspanya mukimi gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan avukatlık ve danışmanlık hizmeti alındığı*” ifadesi ile ne anlatılmak istendiği ve üretimde kullanılan makineler için neden avukatlık hizmeti alınma gereksinimi duyulduğu anlaşılamamaktadır. Söz konusu özelgeden hizmetin serbest bölgede bilfiil verilip verilmediği anlaşılmamakla beraber “faydalanma” ifadesi karışıklıklara sebebiyet verecektir. Yine söz konusu özelgede kullanılan ifadeler ana idari düzenlemeler olan KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 nolu sirkülerde yapılan açıklamalarla çelişmektedir.

Aslında söz konusu özelgenin biraz Türkçe bilgisi ile KDV Genel Uygulama Tebliği

ve 60 nolu sirkülere uygun açıklamalara yer verilseydi, belirlilik ve hukuki güvenlik ilkerinin gerektirdiği şekilde uygulamada tereddütlere neden olmayacaktı.

4. SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 1'inci maddesinde bu Kanun; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsayacağı hüküm altına alınmıştır.

Serbest Bölgeler Kanununun genel gerekçesinde Türkiye'ye komşu olan ülkelerdeki ülkeler de örnek gösterilerek şu açıklamalar yapılmıştır:

- Türkiye'de kurulacak serbest bölgelerin diğer serbest bölgeler karşısındaki mukayeseli avantajlarının artırılması,
- Çalışanların ücretlerinden vergi kesintisinin olmaması sonucu, müteşebbislere daha ucuz ve Türkiye'den işçi temin edebilmelerine imkân vererek, Türkiye'deki istihdam hacminin artırılması,
- Serbest bölgelere gelen müteşebbislerin ham, yarı mamul veya mamul şeklinde yatırım girdilerini Türkiye'den karşılamaları halinde,

bölgelere gelen malların ihraç edilmiş sayılmaları nedeniyle daha uygun fiyatla teminine imkân vererek, bir yandan yerli üretimin ve diğer yandan da ihracatın artırılması suretiyle döviz gelirinde de artış sağlanması,

- Türk sanayiinin gelişmesine yararlı olabilecek modern teknolojinin getirilmesi ve yatırım girdilerinin Türkiye'den sağlanması,

gibi hususlar göz önünde bulundurularak ve bu hususlara maddelerin metinlerinde yer vermek suretiyle Serbest Bölgeler Kanunu tevdin edilmiştir.

Gerek Serbest Bölgeler Kanununun 1'inci maddesinde gerekse Kanunun gerekçesinde yapılan açıklamalara bakıldığında üretimin ve istihdamın artırılması, modern teknolojilerin getirilmesi, döviz gelirlerinde artışın sağlanması amaçlandığı görülmektedir.

Hızla değişen ve dijitalleşen dünyada her gün yeni bir üretim yöntemi geliştiriliyor ve verimlilik artırılıyor. Sanayi devriminden sonra son dönemdeki dijitalleşme ile birlikte üretim yöntemlerinde de farklılaşmaya gidilmiştir. Üretilen bir ürünün en değerli parçasını üretimde kullanılan gizli bilgi oluşturmaktadır. Örnekle konuyu somutlaştırmak gerekirse bıçak üretiminde çeliğin işlenme yöntemi, bir peynirin aromasını oluşturan etmen, bir içeceğin tadın veren bileşimler o ürünün en değerli parçasıdır. Ülke dışındaki bu yöntemlerin getirilmesi mutlak suretle üretimin ve istihdamın artırılmasını sağlayacaktır. Serbest Bölgeler Kanununun ihdas amaçlarından biri de bunla-

rın ülkeye getirilmesidir.

Vergi kanunlarında öngörülen istisna, muafiyet veya indirimler, ancak alınacak vergiden daha yüksek bir fayda sağladıkları takdirde anlamlı olurlar. Serbest Bölgeler Kanunu ve genel gerekçesine bakıldığında, KDV Kanunundaki düzenlemelerin de bunlara uyumlu olması ve amaçlanan faydaya hizmet etmesi gerekmektedir.

KDVK 17/4-ı düzenlemesindeki serbest bölgede verilen hizmetlere ilişkin istisnanın da Serbest Bölgeler Kanunu ile öngörülen amaçları gerçekleştirerek, vazgeçilen vergiden daha yüksek bir fayda sağlamalıdır. Belki Kanun maddesinin ihdas edildiği zamanki şartlar gereği amaçlanan fayda sağlanıyorsa da dijitalleşen dünya düzeninde hizmetin nerede verildiğinin tespiti bile çok zor bir hal almıştır.

Serbest bölgede bıçak üretimi yapan bir firma Japonya'dan bıçak üretimine ilişkin özel bilgiler karşılığı ödeme yaptığını varsayalım. Söz konusu sözleşme know-how sözleşmesi olarak nitelendirilir. Know-how ise sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için yapılan ödemeler, henüz patenti alınmamış ve genel olarak diğer fikri mülkiyet kategorilerine girmeyen belirli bilgilerin transferi bağlamında kullanılır. Bu kavram genel olarak, teşebbüsün işleyişinde pratik bir uygulaması olan ve açıklanmasında ekonomik bir yararın elde edilebileceği, daha önceki deneyimlerden doğan sınai, ticari veya bilimsel nitelikte açıklanmamış bilgiye karşılık gelir. Japonya'dan alınan bıçak üretimi üzerine özel

bilgi bir hizmet niteliğindedir. Hizmet Japonya'da verilmiş ve serbest bölgede yararlanılmıştır. Bu durumda mevcut mevzuat gereği sorumlu sıfatı ile KDV'nin 2 nolu beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Ancak Serbest Bölgeler Kanunu ve gerekçesinde yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda serbest bölgede faydalanan bu hizmet, üretimi doğrudan artıracığı, farklı bir üretim yöntemi ile ülkeyi buluşturacağından KDV'den istisna tutulması çok doğru olacaktır.

Değişen şartlara göre yasal ve idari düzenlemelerin eskimesi, çağın isteklerine cevap verememesi tabii bir durumdur. Bu durumda hukuk devletlerinde bütün mükelleflerin aynı işlemleri yapmalarını sağlamak, bütün uygulayıcılar için aynı sonuç doğuracak tedbirleri almak devletlerin en temel görevidir. Eğer yasa düzenlemesi ihtiyacı gidermiyor ve amaç hizmet etmiyorsa değiştirilmeli, idari düzenlemelerde bir eksiklik varsa giderilmelidir.

Ancak yapılacak değişiklikler belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesi gereği yasa ve ana idari düzenlemelerde yapılmalıdır. İdarenin görüşü özelgelerle şekillenmemelidir. Eğer uygulamada tereddütlere mahal verecek bir özelgenin havuzda bulunması durumunda da derhal kaldırılmalıdır.

Serbest Bölgeler Kanunu ve gerekçesinde açıklanan amaçlar doğrultusunda Anayasa'nın hukukilik ve belirlilik ilkeleri gereğince KDVK'nın 17/4-ı maddesinde "serbest bölgede verilen hizmetler" ifadesinin "serbest bölgede

faydalanılan hizmetler” olarak değiştirilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Söz konusu değişiklikte birlikte 11’inci maddenin 1’inci fıkrasındaki serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlere ilişkin istisna düzenlemesine ihtiyaç kalmayacaktır. Söz konusu değişikliğe paralel olarak da KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 nolu KDV Sirkülerinde gerekli açıklamalar yapılarak uygulayıcılar için herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması sağlanmalıdır. Bu husus mükellefler nezdinde netleştirildiğinde değerli üretim yöntemlerinin ve teknoloji transferlerinin ülkeye girişinin hızlanacağı değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Mevcut yasal ve idari düzenlemelere göre serbest bölgede verilen hizmetlerle ilgili KDVK’nın 17/4-ı maddesindeki istisnadan yalnızca bölgede verilen hizmetler için yararlanılabilecektir. Türkiye içinden fason hizmetler dışında serbest bölgeye verilen hizmetler ile yurt dışından verilen ve serbest bölgede faydalanılan hizmetler için ise mevcut düzenlemelere göre yararlanılamaz.

Ancak serbest bölgede verilen hizmetlerle ilgili KDV istisnasının genişletilmesinin ve faydalanma kriterine göre uygulamanın şekillendirilmesi Serbest Bölgeler Kanunu ile belirtilen üretimin ve istihdamın artırılması, teknoloji transferinin sağlanması gibi amaçlara hizmet edecektir. Ancak yapılacak değişiklik Kanun maddesi ve ana idari düzenlemelerle olmalıdır. İdarenin özelge ile Kanun ve

ana idari düzenlemelere aykırı olarak görüş değiştirmesi Anayasa’nın belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırıdır.

KAYNAKÇA

1. 5520 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
2. 4458 sayılı Gümrük Kanunu
3. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
4. KDV Genel Uygulama Tebliği
5. Vergi Sorunları Dergisi, Murat BAŞARAN, Serbest Bölgeden Mal İthalinde Vergileme ve Matrah, Haziran 2011, Sayı:273
6. Vergi Sorunları Dergisi, Murat BAŞARAN, Serbest Bölgedeki Müşteriye Yapılan Teslimlerde Ve Hizmet İfalarında Vergi, Mayıs 2011, Sayı:272
7. Vergi Sorunları Dergisi, Olcay KOLOTOĞLU, Serbest Bölge Veya Yurtdışındaki Şubelerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirilmesi, Aralık 2015, Sayı:327
8. Vergi Sorunları Dergisi, Olcay KOLOTOĞLU, Serbest Bölgeler ve KDV, Temmuz 2014, Sayı:310
9. Vergi Sorunları Dergisi, Ahmet KORKMAZ, Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Serbest Bölgelere veya Bu Bölgelerden Yapılan İhraç Amaçlı Yük Taşıma İşlerinde KDV İstisnası, Haziran 2024, Sayı:429
10. Vergi Dünyası Dergisi, Emircan DİLBER, Gökhan BELGE, Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından

Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı, Ağustos 2011, Sayı:360

11. Vergi Dünyası Dergisi, Nihat UZUNOĞLU, Serbest Bölgelerde Yapılan Hizmetler ile Bu Bölgeye Yönelik Olarak veya Bu Bölgeden Bölge Dışına Yönelik Olarak Yapılan Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu, Haziran 2013, Sayı:382

12. Mahkeme Kararları

13. Özelgeler

YABANCI SERTİFİKALAR, GAYRİMADDİ HAK MI, SERBEST MESLEK KAZANCI MI?

Dr. İbrahim TUTAR*
E. Maliye Müfettişi

ÖZET

Bu çalışmada, vergi uygulamasında, Türk vergi idaresiyle vergi mükellefleri arasında çekişmelere sebep olan yurtdışından alınan sertifikaların gayrimaddi hak mı, yoksa serbest meslek kazancı mı, hatta bazı durumlarda ticari kazanç mı olduğu hususları incelenmektedir. Çalışmada, önce çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının(ÇVÖA) 12'nci ve 14'ncü maddelerinin lafzındaki hangi ortak kavramların bulanıklığa neden olduğu incelenmektedir. Daha sonra, bu belirsizliği aşmak için hangi kriterlere başvurulması gerektiği, OECD'nin ÇVÖA'larına ilişkin yorumları da dikkate alınarak ele alınmaktadır. Araştırmanın sonucunda, Türk vergi idaresinin, sözü edilen çekişmeleri sonlandırmak için, bir genel tebliğ yayımlayarak, gayrimaddi haklarla serbest meslek faaliyetleri arasındaki farklılıkları açıklamasının çekişmeleri azaltmak anlamında faydalı olacağı hükmüne ulaşılmaktadır. Değerlendirmeler, vergi idaresinin genel tebliği çıkartırken OECD'nin Mali İşler Komitesi'nce geliştirilen ÇVÖA'ların 12'nci maddesi için yaptığı yorumların ve üye ülkelerce konulan rezervlerin gayrimaddi haklarla serbest meslek faaliyetlerini ayırtırmada önemli kriterler sunduğunu ve bu nedenle dikkate alınması gerektiğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Gayrimaddi hak, serbest meslek kazancı, vergi anlaşmaları, ÇVÖA, OECD

* ORCID No: <https://orcid.org/0000-0003-3373-269X> İletişim: ibrahim.tutar@penetra.com.tr

GİRİŞ

Ülkemizle çifte vergilendirme önleme anlaşması olan bir başka ülkede mukim satıcıların Türkiye'deki mükelleflere sattığı gayrimaddi hak kapsamında yer alan know-how'lar gibi bilgi birikimine veya tecrübeye dayalı hizmet veya ürünler ile şahsi mesaiye dayanan serbest meslek kazançları kapsamındaki bilgi birikiminin nasıl ayrıştırılacağı ve vergileneceği, genellikle uygulamada tartışmalara ve çekişmelere sebep olmaktadır.

Bu makalenin amacı, sözü edilen tartışmalara ışık tutmak bakımından, gayrimaddi haklardan doğan kazançlar ile serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar arasındaki farklılıkları uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları(ÇVÖA) ve iç hukuk hükümleri çerçevesinde incelemek ve araştırmaktır. Konunun çok geniş bir alana yayılmış olan çok sayıda gayrimaddi hakkı kapsamı nedeniyle, daha çok yurtdışından satın alınan test ve sertifikaların vergilenmesi üzerinde durulacaktır.

Böylece, bahsedilen konu, bu makalede önce ÇVÖA'lardaki hükümler, sonra ulusal düzeydeki hükümler ile idari ve yargısal yorumlar açısından ele alınacaktır.

1. GAYRİMADDİ HAK BEDELLE- Rİ(ROYALTİLER) VE SERBEST MES- LEK KAZANÇLARI İLE İLGİLİ HÜ- KÜMLER

1.1. Vergi Anlaşmalarındaki Gayrimad- di Hak Bedellerinin ve Serbest Meslek Faa- liyetlerinin Tanımı

Bilindiği üzere, Anayasamızın hükümleri gereğince, uluslararası kanunlar ve diğer hükümler, yerel hükümlere takaddüm etmektedir. Bu bakımdan, konunun öncelikle uluslararası vergi anlaşmaları açısından değerlendirilmesi gerekir. Uluslararası vergilemeye dair hükümler, günümüzde büyük ölçüde OECD'nin vergi anlaşmaları modeline uygun biçimde düzenlenmekte ve kabul edilmektedir. Bu kapsamda, Türkiye, 2025 yılı sonu itibarıyla 93 ülkeyle ÇVÖA imzalamış ve yürürlüğe koymuştur¹. Bu ülkelerden sekiz(8) tanesiyle de ek protokol imzalanarak, ÇVÖA'lar kısmen tadil edilmiştir.

Söz konusu ÇVÖA'ların hükümleri gayrimaddi hak bedelleri ve serbest meslek faaliyetleri bakımından aşağıdaki bölümde ele alınmaktadır.

Gayrimaddi hak bedelleri kavramı bir çok ülkeyle yapılan ÇVÖA'nın genellikle 12/3'ncü maddesinde hükme bağlandığı üzere, şöyle tanımlanmaktadır:

‘Bu maddede kullanılan “gayrimaddi hak bedelleri” terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan bantlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin,

¹ Bu sayı, 26.12.2025 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdare Bölgesi Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması” ve eki “Protokol”ün onaylanması uygun bulunmasına dair 7569 sayılı Kanunla, yakında 94’e çıkacaktır.

alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında elde edilen her türlü ödeme-yi ifade eder.²

ÇVÖA'lardaki tipik tanım bu olmakla birlikte, bu tanım bazı değişiklikler gösterebilmektedir. Örnek olarak, Türkiye-Çin ÇVÖA'sında olduğu gibi bazı ÇVÖA'larda, tanıma '*teknik bilgi(know-how)*' kavramı da eklenmektedir².

Serbest meslek faaliyetleri ise, ÇVÖA'ların neredeyse tamamının 14'ncü maddesinde hükme bağlandığı üzere, şöyle tanımlanmaktadır:

'Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.'

Bu tanımda yer alan '*bağımsız olarak yürütülen bilimsel ... faaliyetleri, bunun yanı sıra... mühendislerin, mimarların, ... bağımsız faaliyetleri*' ifadesinin, yine yukarıda ifade ettiğimiz **sertifikalandırma** gibi hizmetler bakımından ele aldığımızda, bu tanımın da bilgi

birikimine dayanan bir *bağımsız mühendislik* hizmetinden bahsettiği açıktır.

Buna göre, öncelikle, 12/3'üncü maddede '...*sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında elde edilen her türlü ödeme*' ifadesinin ve 14'ncü maddede '...*bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra... mühendislerin bağımsız faaliyetleri...*' ifadesinin neleri kapsadığı çok berrak biçimde tanımlanması gerekir. Örneğin bir tekstil kimyasalının içindeki maddelerin canlılara ve çevreye zararlı olup olmadığına dair herkesin bildiği bir uluslararası bir standarda göre analiz eden ve sonuçları değerlendiren yurtdışından alınan bir sertifikayı kapsayıp, kapsamadığı hangi kriterlere ve kavramlara göre değerlendirilmelidir?

Bu örnekteki benzer biçimde, Türkiye mukimi bir şirket tarafından vergi anlaşması olan ülkelerin mükelleflerinden alınan sertifikalar için yapılan ödemelerin, vergi anlaşmalarının gayrimaddi hakları(royaltileri) düzenleyen 12'nci maddelerine göre mi, yoksa 14'ncü maddesine göre mi gelir vergisi stopajına tabi olacağı veya olmayacağı hususu aşağıda ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

O halde, ÇVÖA'ların 12'nci ve 14'ncü maddelerinde yer alan bu iki kazanç türü arasındaki farklılığın hangi faaliyetleri kapsadı-

² Türkçe ÇVÖA'larda, know-how kavramının 'teknik destek' olarak çevrildiği görülmektedir. Oysa, İngilizce anlaşmalarda ve OECD'nin İngilizce yayınlarında know-how ile teknik destek kavramının iki ayrı kavram olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu hususun da vergi idaresince daha belirgin bir şekilde açıklanması gerektiği anlaşılmaktadır.

ğını, ayırt edici kriterlerin neler olduğunu çok berrak biçimde tanımlamak ve değerlendirmek gerekmektedir.

1.2. OECD'nin Konuya İlişkin Yorumları

Yukarıda ele aldığımız ifadelerin doğru analiz edilmesi için bunların içinde yer alan bazı kavramların daha iyi tanımlanması gerekmektedir. Örnek olarak, 'üretim yöntemi', 'teknik bilgi' ve/veya 'know-how', 'tecrübeye dayalı bilgi birikimi' ve 'bağımsız olarak yürütülen bilimsel faaliyetler', 'mühendislik faaliyetleri' gibi kavramlar arasında ne gibi farklılıklar olduğu anlaşılmalarda veya Türkiye'nin ikincil mevzuatında tanımlanmış değildir. Bu kavramlara dair belirsizlikler, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki çekişme nedenlerinin başında gelmektedir. Bu kavramları açıklığa kavuşturmak için OECD'nin bu hususla ilgili Mali İşler Komitesinin çalışmaları sonucu ortaya konulan yorumlara başvurmakta fayda vardır.

Bilindiği üzere, OECD(2019)'nin yayınladığı Gelir ve Sermaye Üzerine Model Vergi Anlaşması içinde yer alan yorumları ('Commentaries'), üye ülkelerin hükümetleri tarafından OECD'nin Mali İşler Komitesi-ne('Committee of Fiscal Affairs') atanmış uzmanları tarafından hazırlanıp üzerinde anlaşmaya varıldığından, uluslararası vergi hukuku gelişiminde özel bir öneme sahiptir. Yorumlar, Vergi Anlaşması Modelinin aksine yasal olarak bağlayıcı uluslararası belgeler olan üye ülkelerce imzalanan anlaşmalara herhangi bir

şekilde eklenmek için tasarlanmasa da anlaşmaların uygulanmasında ve yorumlanmasında ve hatta bazı ihtilafların çözümünde yol gösterici olabilir. Ayrıca, sadece, vergi mükellefleri değil, üye ülkelerin vergi idareleri de ikili vergi anlaşmalarını yorumlarken rutin olarak OECD'nin yorumlarına başvurabilmektedir.

Bu nedenle, OECD'nin 2025 yılında yayımlanan güncel yorumlarına göz atıldığında, OECD'nin 2019 yılı çalışmasında yer alan gayrimaddi hak bedelleri ile serbest meslek faaliyetleri arasındaki farklılıklara ilişkin yorumları aynen koruduğu görülmektedir (bkz. OECD(2025)). Bu nedenle, gayrimaddi hak bedelleri ile serbest meslek faaliyetleri arasındaki farklılıkları açıklamak için, OECD(2019)'un 'Gelir ve Servet Vergileri Üzerine Model Vergi Anlaşması' çalışmasının 'Royaltiler Üzerine Yorumlar'ı içeren 12'nci bölümünde yer alan aşağıdaki paragraflarındaki açıklamaları esas alınacaktır.

OECD(2019)'un konu hakkındaki yorumlarının konumuza ait paragrafları aşağıya aynen alınmıştır:

'11. Endüstriyel, ticari veya bilimsel deneyime ilişkin bilgiler karşılığında alınan ödemeleri telif hakkı olarak sınıflandırırken, 2'nci paragraf "know-how" kavramına atıfta bulunmaktadır. Çeşitli uzman kuruluşlar ve yazarlar birçok know-how tanımı geliştirmiştir. Know-how kavramı "Endüstriyel, ticari veya bilimsel deneyime ilişkin bilgiler karşılığında yapılan ödemeler" ifadesi, patentlenmemiş ve genellikle diğer fikri mülkiyet hakları kate-

gorilerine girmeyen belirli bilgilerin aktarımı bağlamında kullanılmaktadır.

Genellikle, bir işletmenin faaliyetinde pratik uygulaması olan ve açıklanmasından ekonomik bir fayda sağlanabilecek, önceki deneyimlerden kaynaklanan, açıklanmamış endüstriyel, ticari veya bilimsel nitelikteki bilgilere karşılık gelir. Tanım, önceki deneyime ilişkin bilgilerle ilgili olduğundan, ödeme yapanın talebi üzerine hizmetlerin yerine getirilmesi sonucu elde edilen yeni bilgiler için yapılan ödemelere uygulanmaz.

11.1 Bilgi paylaşım sözleşmesinde, taraflardan biri, diğer tarafa kendi hesabına kullanılabilmesi için, kamuya açıklanmamış özel bilgi ve deneyimini aktarmayı kabul eder.

Lisans verenin, lisans alana verilen formüllerin uygulanmasında kendisinin herhangi bir rol oynamasının gerekmediği ve sonucunu garanti etmediği kabul edilmektedir.

11.2 Bu tür sözleşmeler, taraflardan birinin diğer taraf için işi kendi mesleğinin alışılmış becerilerini kullanarak gerçekleştirmeyi taahhüt ettiği hizmet sunma sözleşmelerinden farklıdır.

Bu tür sözleşmeler kapsamında yapılan ödemeler genellikle Madde 7 kapsamına girer.

11.3 Bu iki ödeme türünü, yani bilgi birikimi sağlama ödemeleri ve hizmet sunma ödemeleri arasındaki ayrımı yapma ihtiyacı bazen pratik zorluklara yol açmaktadır. Bu ayrımı yapmak için aşağıdaki kriterler önemlidir:

—Bilgi birikimi sağlama sözleşmeleri, 11. paragrafta açıklanan türden, zaten mevcut olan bilgileri veya bu tür bilgilerin geliştirilmesi veya oluşturulmasından sonra sağlanmasını içerir ve bu bilgilerin gizliliğine ilişkin özel hükümler içerir.

—Hizmet sunma sözleşmelerinde, tedarikçi, özel bilgi, beceri ve uzmanlığın kullanılmasını gerektirebilecek hizmetleri yerine getirmeyi taahhüt eder, ancak bu özel bilgi, beceri veya uzmanlığın diğer tarafa aktarılmasını taahhüt etmez.

Bilgi birikimi sağlamayı içeren çoğu durumda, mevcut bilgileri sağlamak veya mevcut materyali yeniden üretmek dışında, tedarikçinin sözleşme kapsamında yapması gereken çok az şey vardır. Öte yandan, hizmetlerin ifasına ilişkin bir sözleşme, çoğu durumda, tedarikçinin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmek için çok daha yüksek bir harcama seviyesini içerir.

Örneğin, tedarikçi, sunulacak hizmetlerin niteliğine bağlı olarak, araştırma, tasarım, test, çizim ve diğer ilgili faaliyetlerde çalışanlar için maaş ve ücret ödemek veya benzer hizmetlerin ifası için alt yüklenicilere ödeme yapmak zorunda kalabilir.

11.4 Bu nedenle, bilgi birikimi sağlama karşılığı olarak değil, hizmet sağlama karşılığı olarak alınması gereken ödeme örnekleri şunlardır:

—satış sonrası hizmet karşılığı olarak alınan ödemeler,

—satıcı tarafından alıcıya garanti kapsamında verilen hizmetler için yapılan ödemeler,

—saf teknik yardım için yapılan ödemeler,

—potansiyel müşteri listesi için yapılan ödemeler (bu liste, genel olarak mevcut bilgilerden özellikle ödeme yapan için geliştirildiğinde) (alıcının belirli bir ürün veya hizmeti sağladığı müşterilerin gizli listesi için yapılan ödeme, alıcının bu müşterilerle olan ticari deneyimiyle ilgili olacağından, bilgi birikimi için bir ödeme teşkil eder),

—bir mühendis, avukat veya muhasebeci tarafından verilen görüş için yapılan ödemeler ve

—elektronik olarak verilen tavsiyeler, teknisyenlerle elektronik iletişim veya bilgisayar ağları aracılığıyla bir sorun giderme veri tabanına erişim için yapılan ödemeler (örneğin bir veri tabanı gibi) yazılım kullanıcılarına, sıkça sorulan sorulara veya sık karşılaşılan sorunlara yanıt olarak gizli olmayan bilgiler sağlar.³

OECD(2019)'un 12'nci maddesine ilişkin 11'nci paragrafında yer alan yukarıdaki açıklamalara (yorumlara) Türkiye hiçbir rezerve koymamıştır³. Bu nedenle, bu açıklamalara Türk vergi idaresinin de zımni olarak katıldığı kabul edilebilir. Ancak, aşağıda görüleceği

üzere, Türk vergi idaresi tarafından verilen özetlerde, bu yorumlara hiç değinilmediği görülmektedir. Dahası, OECD(2019) yayınlarında yer alan yorumların Türk vergi hukukunun kaynakları arasında bile yer almadığı gözlemlenmektedir (Bkz. Oktar (2022)).

Esasında, gayrimaddi haklar, 'bedeller' kavramıyla tanımlanırken, serbest meslek kazançları 'faaliyetler' kavramıyla tanımlanmaktadır. Fakat, sorun da burada düğümlenmektedir çünkü esasında bazı anlaşmalarda iki tanım da zımni olarak hem ödemeleri, hem de faaliyetler kavramlarını içerebilmektedir. Örneğin, gayrimaddi hak bedelleri tanımı içinde yer alan üretim yönteminde öğrenme-öğretme faaliyeti, serbest meslek faaliyeti içinde de tecrübeye dayalı bilgi birikimini öğretme faaliyeti mevcut olabilmektedir. Bu iki kazançın kapsadığı kavramlar kümesinin ortak bir keşişim kümesine sahip olduğu ve bu ortak kümenin berraklaştırılması gerektiği açıktır. Belirsizlik ve tartışmalar büyük ölçüde bu ortak keşişim kümesinde yer alan kavramlardan kaynaklanmaktadır.

Aşağıdaki 2'nci bölümde, bu iki kazanç türünün hangi kriterlere göre ayrıştırılabileceği ele alınmaktadır.

³ Türk vergi idaresi, vergi anlaşmalarının gayrimaddi hak (royalti) bedellerini kapsayan 12'nci maddesinin yorumlanması bakımından, royaltilerin kaynaktan vergilenmesi; endüstriyel, ticari ve bilimsel teçhizatın kiralanmasından elde edilen gelir; OECD(2019)'un 12'nci maddeye ilişkin 9.1 (telekomünikasyon ve uydu işletmelerinin verdiği hizmetler), 9.3 (radyo frekansları üzerinden yayın yapma bir ticari kazançtır), 10.1 (belli bir bölge için verilen dağıtım haklarından elde edilen kazanç ticari kazançtır) ve 10.2 (bir ödemenin, var olmayan bir tasarım, model veya planın geliştirilmesi için yapılan bir ödeme olması durumunda, bir tasarım, model veya planın 'kullanımı veya kullanım hakkı için' yapılmadığı kabul edilir) paragraflarında belirtilen ödemelerin telif hakkı oluşturup oluşturmadığı ve hangi koşullar altında oluşturduğuna ilişkin tutumunu saklı tutmaktadır, yani Türkiye bu yorumlara rezerv koymuştur.

1.3. Yerel Düzeydeki Düzenlemeler

1.3.1. Yerel Kanun Hükümleri

Her ne kadar, ÇVÖA'ların gayrimaddi hak bedellerine, serbest meslek kazancına ve ticari kazanca ilişkin hükümleri, ulusal düzeydeki hükümlere takaddüm ediyor ise de yorumlarımızı kolaylaştırmak ve derinlik kazandırmak bakımından, bu iç düzenlemelere özetle de olsa değinmekte fayda vardır.

Vergileme mevzuatımızın temel usul hükümlerini içeren vergi usul kanununun 269'ncü maddesinde gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirilmesine; 296'ncü maddesinde ise tescile tabi tüm hakların değerinin, kaydedilmeleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedel olduğuna ve tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen veya tescil edilmeyen tüm hakların ise (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dâhil) emsal bedelleriyle değerlendirilmesine hükmedilmiştir.

Gelir vergisi kanununun gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan 70'nci maddesinin birinci fıkrasının (5) nolu bendinde yer alan 'arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma

hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakları (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)' hükmü uyarınca, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların royalti(gayrimaddi hak) sayıldığı ve fakat bu hükmün '**sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi**' ni kapsamadığı görülmektedir.

Diğer taraftan, yine gelir vergisi kanununun 65'nci maddesinde yer alan 'serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır' hükmünde de yer aldığı üzere, serbest meslek faaliyetinin, '**ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayandığı**' görülmektedir.

Ticari kazancın tanımının yer aldığı gelir vergisi kanununun 37'nci maddesiyle, Türk ticaret kanununun birinci kitabında yer alan ticari işletmeye ilişkin hükümler birlikte değerlendirildiğinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı; bir ticari işletmenin varlığının ticari kazancının önemli unsurlarından biri olduğu; ticari kazançta, muhakkak surette bir mal veya hizmetin alım-satımının veya alım-imalat-satımının mevcut olduğu görülmektedir. Ticari faaliyetlerde, bilgi ve tecrübenin yanı sıra emek ve sermayenin de organizasyonun

önemli bir parçası olduğu açıktır.

1.3.2. Tebliğler ve Özelgeler

Türkiye’de bugüne kadar yayımlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğlerinde gayrimaddi haklara değinilmediği ve dolayısıyla serbest meslek faaliyetleri ile arasındaki farklılıklara yer verilmediği görülmektedir.

Bununla birlikte, 26.09.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4 nolu ÇVÖA genel tebliğinde, örnek olarak, diğer ülke mukiminin serbest meslek faaliyeti kapsamındaki *deney ve test hizmetlerini* Türkiye’ye gelmeksizin mukim olduğu ülkede vermesi durumunda söz konusu faaliyet karşılığında kendisine yapılan ödemeler üzerinden Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmayacağından, bu ödemelerden herhangi bir vergi kesintisi yapılmasının da mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Yine söz konusu 4 no’lu tebliğde, benzer şekilde, diğer bir ülke mukimi tarafından Türkiye mukimine sunulan sinema filmi, televizyon dizisi ve belgesel programlarına ilişkin dublaja ön hazırlık ile dublaj ve miksaj hizmetinin Türkiye’ye gelinmeksizin diğer ülkede icra edilmesi durumunda, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilecek gelirleri vergileme hakkının yalnızca diğer ülke mukimine ait olduğuna yer verilmiştir. Tebliğde, bu kapsamda yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı da vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, 1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hak-

kındaki genel tebliğde, gayrimaddi haklara bir bölüm ayrılmıştır. Bu bölümdeki tanımlar şöyledir:

‘Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grupta değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.’

Bu tanımda da açık biçimde, serbest meslek kazançlarıyla, gayrimaddi haklar arasındaki farklılıklara yer verilmediği görülmektedir.

Vergi idaresi, gayrimaddi haklar ile serbest meslek faaliyetleri arasındaki farklılıklara daha çok özelgelerle açıklık getirmeyi tercih etmektedir.

Örneğin, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.01.2024 tarih ve 21077 sayılı özelgede, enerji nakil hattı projelerinin anahtar teslimi işini gerçekleştiren bir şirketin, kullandığı galvanizli çelik direk, iletken, izolatör, hırdavat gibi malzemelerin işveren tarafından belirlenen teknik şartnameye uygunluğunun Macaristan’da test edilmesi işleminin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve Macaristan mukimi şirkete ödenen bedelin ÇVÖA’nın 14’ncü maddesi uyarınca, serbest meslek ödemesi olarak vergilenmesi gerektiği yönünde görüş verilmiştir.

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.01.2013 tarih ve 4 sayılı özelgede, yataklı vagon üretimi için Türkiye’de temsilciliği bulunmayan İngiltere mukimi bir şirketten satın alınan ‘TSI’ Sertifikasyon hizmeti alımının, Türkiye-İngiltere Anlaşmanın 12’nci maddesinin 3 üncü fıkrasında düzenlenen “Gayrimaddi Hak Bedelleri” tanımı kapsamına girmeyen genel nitelikte bir hizmet olması koşuluyla, serbest meslek niteliğindeki bu hizmetler nedeniyle yapılan ödemelerden % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği; ancak, söz konusu faaliyetler dolayısıyla yapılan ödemelerin 12’nci madde kapsamında gayrimaddi hak bedeli niteliği taşıması halinde ise Türkiye’de % 10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması

gerektiği yönünde görüş verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.06.2013 tarih ve 918 sayılı özelgede, ABD ve İrlanda’da mukim firmadan alınan IT destek hizmetleri, İrlanda’da mukim firmadan alınan insan kaynakları destek hizmetleri ve ABD’de mukim firmadan alınan, bildirilen IP adreslerinden çıkan tüm maillerin *sertifikalandırılarak iletilmesi hizmetlerinin fikri ve sınai mülkiyet konusu olmayan genel nitelikte bir hizmet olması koşuluyla*, Türkiye-ABD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ve Türkiye-İrlanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının serbest meslek kazançlarını düzenleyen 14’üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

1.3.3. Yargı Kararları

Konu hakkında çok fazla yargı kararı olmadığı gözlemlenmektedir. Danıştay 3. Daire tarafından 2013 yılında verilen 2012/1126 E., 2013/6501 K. sayılı kararda, “manufacturing design(üretim tasarımı)” hizmeti dahilinde üretim sürecine başlanılmadan önce yapılması gereken bazı güvenlik testleri ile üretim sürecinde kullanılan bazı teknik çizimler temin edildiği, hizmetin bir anlaşmaya bağlı olmaksızın isteğe bağlı olarak alındığı, bu konuda destek alınmasının sebebinin yurtdışındaki şirketin teknik çizim konusunda deneyimli ve bilgi birikimine sahip uzmanlara sahip olması ve ölçek ekonomisinden faydalanmak olduğu, güvenlik testlerinin üretilecek olan kablo takımlarının sıcağa soğuğa dayanıklılığı gibi bazı özelliklerinin test edilmesi ile alakalı bu-

lunduğu, üretime başlanılmadan önceki süreçte teknik çizimlerin gönderildiği, söz konusu teknik çizimler her ne kadar yazılı bir anlaşma bulunmasa da ticari sır niteliğinde kabul edildiğinden taraflarca gizli tutulduğu, herhangi bir üçüncü kişiye ifşa edilmediği, yurtdışındaki firmanın üretilecek ürüne ilişkin müşteri çizimlerini teknik çizime dönüştürdüğü, anılan şirketin müşterilerce oluşturulan çizimleri teknik çizime dönüştürme konusunda mühendislik hizmeti sunduğu, teknik çizime dönüştürme aşamasında herhangi bir değişiklik veya yeni bir çizim yapılmadığı, müşteri çizimlerinin şirketin üretim sistemleri içerisinde kullanılabilir formata dönüştürüldüğü, teknik çizime dönüştürülürken ürünün tasarımında, özelliklerinde hiçbir değişikliğin yapılmadığı, yıllardır süre gelen teknik deneyim ve tecrübe sonucu eriştiği bilgiyi kullanarak müşteri çizimlerini üretimin yapılacağı teknik çizimler haline getirip söz konusu çizimleri davacı şirkete aktardığı anlaşılmış olup yukarıda belirtilen hususlar ile söz konusu hizmetlerin “know-how” hizmeti olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varıldığından; iddia edilenin aksine, mükellef kurumun yurt dışında mukim firmalardan almış olduğu söz konusu hizmetler karşılığı yapmış olduğu ödemeler know-how ödemeleri kabul edilerek yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmıştır.

Buna göre, Danıştay 3. Daire kararıyla,

vergi idaresinin yurtdışından alınan bir *güvenlik testi sonucunun* know-how (gayrimaddi hak) olduğuna ve %10 stopaja tabi olması gerektiğine dair vergi idaresinin iddiası reddedilmiştir.

2. DEĞERLENDİRME

Yukarıdaki OECD yorumları, ÇVÖA metinleri, genel tebliğler, özgelgeler ve yargı kararı birlikte ele alındığında, vergi idaresinin ÇVÖA’ların 12’nci maddesindeki gayrimaddi hakların ve 14’ncü maddesindeki serbest meslek faaliyetlerinin şöyle tanımlandığı anlaşılmaktadır:

Gayrimaddi haklar, ister bir sicile kaydedilsin, ister edilmesin, geçmişte uzun yılların çalışması ve birikimi sonucunda, elle tutulmayacak tarza oluşturulmuş olan ve bir kere üretildikten sonra çok fazla emek harcanmadan sözlü, yazılı veya elektronik ortamda -eğer bir başkasına tek el (monopol) hakkı devredilmediyse- tekrar satılabilen; sözleşmesi yapıldığında hemen satılabilecek durumda olan⁴ ve satıldıktan sonra, satanın uygulamada yer almadığı ve sonucunu garanti etmediği, tekrar üretilmesinin veya çoğaltılmasının maliyeti nispeten düşük olan bedel ve kıymetlerdir.

Buna karşın, serbest meslek faaliyetleri ise, sermayeden daha çok şahsi bilgisini ve tecrübesini satan kişinin bizzat kendi emeğini ve mesaisini harcayarak üretilen; hizmet sözleşmesi yapıldığında, henüz üretilmemiş

⁴ Yukarıda değinildiği üzere, Türkiye, bir ödemenin, var olmayan bir tasarım, model veya planın geliştirilmesi için yapılan bir ödeme olması durumunda, bir tasarım, model veya planın 'kullanımı veya kullanım hakkı için' yapılmadığı yani gayrimaddi hak olmadığı yönündeki OECD açıklamasına rezerv koymuştur.

olan, sözleşme yapıldıktan sonra, daha çok mühendis, hekim, mali müşavir, muhasebeci gibi uzmanlaşmış bağımsız çalışanlar tarafından verilen hizmetlerle ifa edilen, gayrimaddi haklara görece, yine kişilerin şahsi mesaisiyle verilen tasarım, test, eğitim, montaj, mühendislik, yapım, onarım, danışmanlık yapma gibi daha maliyetli bir üretim sürecini içeren ve en önemlisi bir beşeri sermayenin şahsi mesaisi olmadan üretilmesi ve ifa edilmesi mümkün olmayan hizmetlerdir.

Bu ayrıntılı tanımlar, en önemli birkaç kriterin gayrimaddi haklarla serbest meslek faaliyetlerini ayırt etmede çok önemli olduğu işaret etmektedir. Bunlar şunlardır:

i- Gayrimaddi hak(royalti), sözleşme yapıldığında mevcut olan bir kıymettir. Bu yüzden içinde daha önce yani *geçmişte* yapılmış bir yatırımı yani emeği, bilgi birikimini, tecrübeyi ve sermayeyi barındırır.

ii- Serbest meslek faaliyeti, sözleşmesi yapıldıktan sonra, insan kaynağı tarafından üretilecek bir hizmettir. Henüz o aşamaya kadar belki sadece fikir veya proje olarak mevcuttur.

iii- Gayrimaddi hakkın teslimi, sözlü, yazılı, elektronik vb ortamda ifa edilebilir; serbest meslek faaliyeti büyük ölçüde insanların mesaisiyle ifa edilir. Bu yüzden, hizmetlerin maliyeti, bir gayrimaddi hakkın teslimat maliyetine görece daha yüksektir. Gayrimaddi haklar, daha önce gerekli yatırım yapıp hazırlanmış olduğu için, sözleşmeden sonraki

üretim maliyetleri düşüktür.

iv- Ticari kazançta ve gayrimaddi hak bedelleri belli ölçülerde sermaye yatırımı içerirken, serbest meslek kazancında, sermaye malı yatırımı değil fakat beşeri sermaye yatırımı söz konusudur.

v- Serbest meslek sözleşmelerinde genel olarak kabul edilen mesleklerle ilgili yetenekler kapsamındaki bir hizmetin uygulanması ve tamamlanması garanti edilirken, royalti sözleşmelerinde, satıcı söz konusu olan royaltinin uygulanmasına dahil olmaz ve herhangi bir sonucu da garanti etmez(OECD, 1975).

Bu kriterleri bir kimyasalın veya bir metalin uluslararası standartlara göre analiz edilip, uygun bulunduğunu gösteren yurtdışından alınmış bir sertifikaya uyguladığımızda, aşağıdaki değerlendirmeyi yapmak mümkün olmaktadır.

i. Maddelerin hatta daha geniş olarak bütün eşyaların muhteviyat, güvenlik, geçerlilik vb gibi konulara ilişkin testleri, sözleşmeden sonra yapıldığı ve sertifika da bu testten sonra verildiği için bunun gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

ii. Eğer, herhangi bir şeyin testine ilişkin uluslararası standartlar, gizli bir tekniği, formülü, modeli veya tasarımı içerseydi ve bu standardın kullanım hakkı satılıyor olsa idi, belli bir birikimi yansıtıyor olduğu için, gayrimaddi hak sayılırdı. Oysa, burada satılan standardın kendisi değil, bu standardın uygulanmasıyla bulunan sonuçlardır. Bu yüzden

satılan rapor, gayrimaddi bir hak olamaz.

iii. Burada, sadece yapılmış olan bir analizin sonucu satılıyor olup, bu analizin nasıl yapıldığına dair gizli bir bilgi yoktur. Böyle bir test hizmetinin ancak belli bir mühendis veya laborantın şahsi mesaisiyle verilebileceği açıktır.

iv. Bu test sonucunu gösteren sertifikayı alan şirketin bu sertifikayı tekrar tekrar üretip, satma hakkı bulunmamaktadır çünkü bu testin gizli formülünü almış değildir. Sadece satın aldığı analiz sonucunu gösteren sertifikadan yararlanmaktadır.

v. Burada, sertifikanın belli bir süreliğine verilmiş olması, onun geçerlilik tarihiyle ilgili olup, bu süre içinde, o sertifikayı üretip, satma hakkı veya kiralama hakkı vermemektedir çünkü zaten amaç da alınan sertifikayı çoğaltıp satmak veya kiralamak değil, müşterilere satılan maddelerin güvenli olduğunu, muhteviyatının insanlara ve çevreye zararlı olmadığını, projesine uygun imal edildiğini vs belgelemektir.

vi. Bu tür bir sertifika sadece alan kişi tarafından kullanılabilir bir belge olup, başkası tarafından kullanılma imkânı da yoktur.

vii. Alınan sertifikanın, belli bir süreliğine kullanılan bir tam tasdik veya bağımsız denetim raporundan farkı yoktur. Bu tür tasdik raporlarında, herhangi bir telif veya bir imtiyaz kullanma hakkının, bir know-how'ın, formül veya gizli bir yöntemin kiralanması veya satılması işlemi mevcut değildir.

viii. Sertifikayı satan kişi, herhangi bir şeyin testini, alıcısıyla yaptığı sözleşmeden sonra bizatihi uygulamış ve standartlara göre onay raporunu (sertifikasını) yazmışsa, bunun bir hizmet olduğu açıktır.

Bu değerlendirme, gayrimaddi hak bedeli içindeki *teknik bilgi, know-how, veya bilgi birikimi* 'yle, serbest meslek faaliyeti içinde yer alan *bilgi ve tecrübe* 'yi ayırtırmak için, bunların nerede ve ne zaman kullanıldığının, hangi formda satışa sunulduğunun, ne zaman üretildiğinin ve satıcının uygulamaya dahil olup, sonucu garanti etmeye çalışıp çalışmadığının dikkate alınması gereken önemli faktörler olduğunu ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Bir maddenin (kimyasal, metal vb) niteliklerini bilinen bir standarda göre analiz eden ve sonucun onaylandığını gösteren bir sertifika verme işlemi için ödenen bedelin gayrimaddi hak bedeli mi, yoksa serbest meslek faaliyeti ödemesi mi sayılacağı hususu, mükelleflerle idare arasında çekişme yaratmaya devam etmektedir. Bu makalede, bu iki kazanç unsurunun nasıl tanımlanacağı ve ayrıştırılacağı ele alınmaktadır.

Yaptığımız değerlendirmeye göre, ÇVÖA'ların 12/3'üncü maddesindeki '*...sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında elde edilen her türlü ödeme*' ifadesiyle, 14'ncü maddedeki '*... bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra... mühendislerin*

bağımsız faaliyetleri...' ifadesi aynı hususları anlatıyor gibi gözükse de ikisi arasında çok önemli ayırt edici kriterlerin mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Bir kere, gayrimaddi hak, alıcının ve satıcının sözleşme yapıldıktan hemen sonra, sözlü, yazılı, elektronik veya bir başka ortamda devredilebilen bir şeydir; diğer bir deyişle gayrimaddi hak, bir birikimin sonucu olarak mevcut olan bir kıymettir. Serbest meslekte ise, yine bilgi birikimi vardır ama sözleşme yapıldığında satılacak şey hazır değildir; o bilgi birikimi o an için bir uzmanın bilgi dağarcığının içinde (beyninde) mevcuttur. Doğal olarak, hizmet, uzman bir kişinin şahsi mesaisi sonucunda hazır edilecektir. Şahsi mesai, yani bir kişinin belli bir tarih aralığındaki emeğidir. Belli bir tarih aralığındaki emek, bir defa satılabilir. Oysa, gayrimaddi hak, bir kere üretildikten sonra eğer yasal bir sözleşme veya engel yoksa birden fazla kimsenin kullanımına sunulabilir. Gayrimaddi hakkın bir kişinin kullanımına sunulmuş olması, diğer alıcılara teslimini -eğer aralarında bu neviden kısıtlayıcı bir anlaşma yoksa- kullanım hakkının aynı anda başkalarına kiralanması veya satışını fiziken engellemez. Gayrimaddi hakkın satışında, şahsi mesainin katkısı -özellikle sözleşme yapıldıktan sonra- çok azdır çünkü daha önce üretilmiştir ve mevcuttur. Oysa, sermayeden veya bir hakkın satışından ziyade şahsi mesaiye dayanan serbest meslek faaliyeti daha yüksek maliyetli bir süreçtir, çünkü henüz hazır değildir. Sözleşmeden sonra ifa edilecektir. Bununla birlikte Türkiye bu hususa rezerv koyarak bazı hallerde, sonradan üretilen hizmet

sonucunda elde edilen bilgi birikimin bile gayrimaddi hak sayılacağını ifade etmiş olmaktadır. Bu hususun Türk vergi idaresi tarafından daha açık biçimde tebliğine ihtiyaç vardır.

Sonuç olarak, yapılan bir testin sonuçlarını içeren, değerlendiren ve tasdik eden bir yurtdışı sertifikanın bir gayrimaddi hak olmaktan daha çok bir serbest meslek faaliyeti sonucunda elde edilen bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, satın alanın veya kiralayanın mukim olduğu ülkenin vergi idaresi tarafından ÇVÖA'ların gayrimaddi hak bedellerini hükme bağlayan genellikle 12'nci maddesine (veya ilgili diğer maddesine) göre, gelir stopajı yapma hakkının bulunmadığı; eğer bir gelir stopajı yapılacaksa, buna ÇVÖA'ların genellikle 14'ncü maddesinde düzenlenmiş bulunan serbest faaliyetleri ile ilgili koşullara bakılarak karar verilmesi gerektiği açıktır.

Bu çalışma, Türk vergi idaresi tarafından, ÇVÖA'ların 12'nci maddesinde hükme bağlanan gayrimaddi haklar kapsamında bulunan '*sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında elde edilen her türlü ödeme*' ler ile 14'ncü maddedeki '*... bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra... mühendislerin bağımsız faaliyetleri*' nin hangi kriterlere göre ayrıştırılması gerektiği hususunda bir genel tebliğ yayınlamasında fayda vardır çünkü bu kavramlar iç hukukumuzda da düzenlenmemiştir.

Son olarak, Türkiye'nin de üye olduğu OECD tarafından yayınlanan Gelir ve Ser-

maye Üzerine Model Vergi Anlaşması içinde yer alan ve üye ülke uzmanlarınca kabul edilen açıklamaların('commentaries') ve konulan rezervlerin Türk vergi hukukunun yorumu bakımından da geçerli kabul edilip, edilmeyeceğinin vergi idaresince açıklanmasının, çekişmeleri azaltmak bakımından faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

1. Danıştay (3. Daire), 2012/1126 E., 2013/6501 K. sayılı Karar.
2. Hazine ve Maliye Bakanlığı(GİB), 4 seri nolu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, 26/09/2017 tarihli Resmi Gazete.
3. Hazine ve Maliye Bakanlığı(GİB), 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki Genel Tebliğ, 18/11/2007 tarihli Resmi Gazete.
4. Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.01.2013 tarih ve 4 sayılı Özelge.
5. Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.06.2013 tarih ve 918 sayılı Özelge.
6. Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.01.2024 tarih ve 21077 sayılı Özelge.
7. OECD(1975), Transfer Pricing : Use of Intangible Property (DAF/Committee of Fiscal Affairs, 75.2), 15 Ocak 1975 (<https://>

taxtreatieshistory.org/)

8. OECD(2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
9. OECD(2025), *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5798080f-en>.
10. Oktar, Salim Ateş(2022), *Vergi Hukuku* (16.basım), Türkmen Kitabevi, İstanbul.

AVANS KAR PAYI DAĞITIMI HAKKINDA TEKNİK BİR İNCELEME

Bünyamin OKUDU*
Vergi Müfettişi

ÖZET

Şirketlerin mali yapılarının yönetilmesinde kâr dağıtım politikaları kritik rol oynar. Avans kâr payı, sermaye şirketlerinde hesap dönemi tamamlanmadan önce ara dönem finansal tablolara dayanılarak ortaklara yapılan geçici nitelikli kâr dağıtımını ifade etmektedir. Avans kâr payı uygulaması, şirketlerin finansal esnekliğini artırmakta ve ortaklara dönem içinde nakit akışı sağlamaktadır. Bununla birlikte, avans kâr payı uygulaması hem ticaret hukuku hem de vergi hukuku bakımından çok boyutlu sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle dağıtım anında stopaj yükümlülüğünün doğması, yıl sonunda kârın yetersiz kalması halinde iade edilme zorunluluğu ve iade edilmemesi durumunda ortaya çıkabilecek örtülü kazanç dağıtım riski, uygulamanın teknik yönünü güçlendirmektedir.

Bu çalışmada avans kâr payının hukuki niteliği Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde değerlendirilmekte; vergisel boyutu ise Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri kapsamında sistematik olarak analiz edilmektedir. Ayrıca gerçek kişi ve kurum ortakları yönünden vergilendirme rejimi, stopaj uygulaması ve transfer fiyatlandırması bağlamındaki risk alanları incelenmektedir.

Çalışma, avans kâr payının yalnızca bir finansman aracı değil; aynı zamanda dikkatli planlama gerektiren teknik bir vergi hukuku kurumu olduğunu ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Avans kâr payı, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Hukuku, Yorum

* okudubunyamin@gmail.com, ORCID Numarası:0009-0007-9141-416X

GİRİŞ

1. Avans Kâr Payı Kavramı ve Dağıtım İçin Gereken Hukuki Şartlar

Türk Dili Kurumu sözlüğünde avans kelimesi, "öndelik" yani ödenecek bir paranın ödeme gününden önce verilen bölümü olarak tanımlanmıştır. Çalışmamız çerçevesinde avans kâr payı ise henüz kesinleşmemiş kârdan alınan ön ödemeler olarak ifade edilebilir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 509'uncu maddesinin 3'üncü bendi uyarınca; "Kâr payı avansı, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenlenir." Bakanlığın hazırlayıp yayımladığı "Kâr Payı Avans Dağıtım Hakkındaki Tebliğ" de, kâr payı avans alma hakkı, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermaye paylara bölünmüş komandit şirketleri kapsamaktadır.

"Kâr Payı Avans Dağıtım Hakkındaki Tebliğ" uyarınca;

Kâr Payı: Net dönem kârı ve serbest yedek akçeler üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutarı,

Kâr Payı Avansı: Kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden Tebliğ hükümlerine göre hesaplanan tutarı ifade eder.

Avans kâr payı, dönem sonu net kârı kesinleşmeden önce, ara dönem finansal tablo-

larında oluşan dağıtılabilir kâr esas alınarak yapılan geçici nitelikteki kâr dağıtımıdır. Bu ödeme, hukuki niteliği itibarıyla kesinleşmiş bir kâr dağıtımı değil; şartlı ve tasfiyeye açık bir edimdir. Nihai mahiyetini ise hesap dönemi sonunda kazanır.

Her şeyden önce şirket ortaklarına avans kâr payı dağıtılabilmesi için, şirketin kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde hazırlayacağı üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr elde etmiş olması ve şirket genel kurulunda bu yönde bir karar alınması gerekmektedir. Genel kurul kararında ayrıca;

✓ Şirketin kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı oluşmaması durumunda;

Net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edileceği, serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde fazladan ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

✓ Şirketin kâr payı avansı dağıtılacak sonunda zarar oluşması durumunda;

Varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılayamaması halinde dönem içinde dağı-

tilan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

Genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin, oluşan dönem zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirileceği, indirim işlemi sonucunda dönem içinde dağıtılan kâr payı avansı tutarının bakiye serbest yedek akçe tutarını aşması halinde ise aşan kısmının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceğini açıkça ifade edilmesi gerekmektedir.

Özetle avans kâr payı dağıtımı için;

1. Üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolar hazırlanmalıdır.
2. Yasal yedekler ayrılmalıdır.
3. Varsa geçmiş yıl zararları mahsup edilmiştir.
4. Vergi karşılıkları düşülmelidir.
5. Dağıtılabilir kar sınırının aşılmasına dikkat edilmelidir.

Kâr Payı Avans Dağıtımı Hakkındaki Tebliğinin 6'ncı maddesi uyarınca" ilgili hesap dönemi öncesinde, ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemez."

Bu hükümde açıklanan husus esasen avans olarak yıl içerisinde ödenen kâr paylarının ke-

sinleşmiş kârdan tutarsal olarak mahsup şansı olmaması halinde, yapılan ödemelerin bir avans kâr payı niteliğini taşımayacağını ifade etmektedir. Örneğin; yıl içerisinde ara dönem finansal tablolara (üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara) göre 4.500.000,00-TL avans kâr payı dağıtımı yapan bir şirketin kesinleşmiş kâr payının 450.000,00-TL olması halinde yıl içerisinde yapılan ödemelerin avans olarak kabul edilmesi zaten teknik olarak mümkün olmayacaktır.

2.Vergi Hukuku Yönünden Avans Kar Payı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 ve müteakip maddelerinde gelirin unsurlarından birisi olan menkul sermaye iradına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Kanunun ilgili hükmü uyarınca sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak adlandırılmıştır. Bu kapsamda, her nevi hisse senetlerinin kâr payları (temettü gelirleri), limited şirket ortaklarının kâr payları, iş ortaklıkları ortaklarının kâr payları, komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar menkul sermaye iradı olarak kabul edilir.

Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesi ile meydana gelir. Menkul sermaye iradında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğduğu anda gerçekleşir. Esasen hukuki ve ekonomik tasar-

ruf ifadesi vergi kanunlarında bulunmamakla birlikte doktrinde mevcut olan bir kavramdır. Hukuki ve ekonomik tasarruf kavramı gelirin sahibi tarafından elde edilebilir hale gelmesini ifade ederken, ödemeyi yapacak açısından ise gelirin sahibinin emrine sunulmasını ifade etmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı” başlıklı bölümünde; “*Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edilenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.*

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır” açıklamaları yer almaktadır. Ancak hesap dönemi itibariyle zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kardan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuata göre geri çağ-

rılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanması gerekir. Aynı husus birden fazla takvim yılına sirayet eden yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kardan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına sirayet eden yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin ,dağıtılabilecek avans kar payı tutarlarını devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

Buna göre, avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, gerçek kişi ortak için kâr payı ödemesinin gerçekleştiği tarihte değil, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan avans kâr payının mahsup edildiği tarihte gerçekleşmektedir.

Mezkûr kanunun 22’nci maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca ise tam mükellef kurumlardan elde edilen brüt kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Brüt tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesi hükmü uyarınca tevkifat ya-

pılmakta olup, tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık gelir vergisi beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilme imkanına sahiptir.

Örneğin; (T) A.Ş. 06.10.2025 tarihli Genel Kurulda avans kâr payı dağıtım kararı almıştır. Alınan karar çerçevesinde 2025 yılı dokuz aylık ara dönem kârından 8.750.000,00 TL tutarındaki avans kâr payının, ilgili mevzuat çerçevesinde 2025 yılı Kasım ayında dağıtılması halinde, kâr payı avansı ödemesi alan gerçek kişi ortaklar için elde etme, 2025 yılının Kasım ayında değil, Tuna A.Ş.'nin 2025 yılı yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Bu tarih ise, her durumda ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren 2026 yılı içinde gerçekleşecektir. Dolayısıyla, avans kâr payı gelirin, gerçek kişi ortaklarca kâr payının tahsil edildiği 2025 yılının gelirlerine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyanname ile değil, 2026 yılı gelirlerine ilişkin Mart/2027 döneminde verilecek yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. (T) A.Ş. tarafından ise nakden veya hesaben avans kâr payı ödemesinin yapıldığı ayda gelir vergi tevkifatı yapılması ve söz konusu tevkifat tutarının muhtasar ve prim hizmet beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi açısından avans kar payı

olarak dağıtılan tutarların gider olarak dikkate alınma imkânı bulunmadığından kurum kazancından indirilmesi de mümkün değildir. Şirketin zarar ettiği halde dağıtım yapmış olması ya da gerçek karın üzerinde dağıtım yapmış olması veya şirketin mali yapısını bozacak ölçüde dağıtım yapmış olması hallerinde örtülü kazanç riski oluşacak ve gerekli vergisel düzeltmelerin yanında cezalı tarhiyatında söz konusu olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

3. Avans Kâr Payı Dağıtımının Önemi ve Dokuz Aylık Ara Dönemden Sonra Oluşan Kârların Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere Şirket ortakları, pay sahibi buldukları şirketlerden kâr payı olarak, borçlanarak ya da ücret şeklinde ödeme almak suretiyle menfaat sağlayabilmektedirler.

Türk Ticaret Kanunu'nun "Pay Sahiplerinin Şirkete Borçlanma Yasağı" başlıklı 358'inci maddesinde, "*Pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz.*" Şeklinde bir düzenleme yer almaktadır.

Bu düzenleme ile şirket ortaklarının ve yöneticilerinin, şirket varlıklarından sınırsız olarak borçlanmasına engel oluşturmak amaçlanmıştır. Zira, borçlanma yasağına aykırı davranışlar halinde sorumluların adli para cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür. Diğer taraftan, şirket varlıklarının uzun süreli ve

yüksek oranlarda kullanılması halinde, ortaklara ve yönetim kurulu üyelerine 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu çerçevesinde güveni kötüye kullanma ve hileli iflas suçları sebebiyle dava açılması ihtimali de göz önünde bulundurulması gereken bir başka önemli husustur.

Bununla birlikte, kâr elde eden ancak kâr payı avansı uygulamasından yararlanmak yerine şirketten borç alan pay sahibine, Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yasağı dolayısıyla hem emsallerine uygun olacak şekilde cari faiz üzerinden faiz tahakkuk ettirilecek hem de bu faiz üzerinden %20 oranında KDV hesaplanacaktır. Şirket ise bu finansman hizmeti nedeniyle tahakkuk eden faiz tutarı üzerinden kurumlar vergisi ödemekle mükellef olacaktır.

Ortakların şirketten borçlanmasına ilişkin olarak Türk Ticaret Kanunu ile getirilen sınırlamaya bağlı olarak öngörülen cezalar ve şirketten borç almanın vergisel maliyeti, kâr payı avansı müessesesinin önemini artırmaktadır.

Genel kurul kararı alınmaksızın yönetim kurulu kararı ile kâr payı dağıtımına karar verilmesi durumunda yönetim kurulu kararlarının butlanından söz edilecektir. Butlan, yani kesin hükümsüzlük halinde, hukuki işlem başlangıcından itibaren geçersiz bir hukuki işlem olup hüküm ve sonuçlarını doğurmayacaktır.

Dolayısıyla avans kâr payı dağıtılması için zorunlu olan genel kurul kararı alınmaksızın pay sahiplerine “avans kâr payı” adı altında

yapılacak ödemeler, hukuki anlamda geçerli bir “avans kâr payı” olarak değerlendirilemeyeceğinden ortaklara bu isimle yapılacak ödemelerin hukuki açıdan ortaklara verilen borç niteliğinde olduğu, dolayısıyla konunun her bir somut olay özelinde Türk Ticaret Kanununun 358’inci maddesi hükmünde düzenlenen pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.

Bu kapsamda geçerli bir genel kurul kararı olmaksızın “avans kâr payı” adı altında yapılan ödemeler hukuken geçerli bir “avans kâr payı” olarak nitelendirilemeyeceğinden, ortaklara ödenen miktarların, hesap dönemi sonunda dağıtılacak kâr payından mahsup edilmesi de mümkün olmayacağı gibi daha sonra ortaklık genel kurulu tarafından avans kâr payı dağıtılmasına ilişkin karar alınması suretiyle de söz konusu ödemeler “avans kâr payı” şeklinde hukuki geçerlilik kazanamayacaktır.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise dağıtılan avans kar paylarının ara dönem finansal tablolara göre (üç, altı veya dokuz aylık) oluşan kâra göre belirlenmesi gerekliliğidir. Yani 30.09.2025 tarihinden sonra oluşan karların dağıtımının avans kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Örneğin ilk 9 aylık dönemde 10.000.000,00-TL, Ekim-Kasım aylarında ise 5.000.000,00-TL kar elde eden bir anonim şirket olduğunu ve bu şirketin 17.10.2025 tarihinde avans kâr payı dağıtım kararı aldığını ve avans kâr payı ödemelerinin 6 hafta içinde yapılacağına ka-

rarlaştırıldığını varsayalım. Bunun dışında 2025 yılı için kar dağıtım kararı ise alınmamıştır. Anonim şirketin avans kâr payı dağıtımını kararını esas alarak hesaplamayı ara dönem finansal tablolara göre oluşan 10.000.000,00-TL üzerinden yapması gerekmektedir. Aksi takdirde 15.000.000,00-TL (yıllık kar) üzerinden yapılan bir avans kâr payı hesaplaması ise hatalı olacaktır.

*Peki Anonim Şirketin ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârını aşan tutarda Ekim-Kasım ayları karlarını da dikkate almak suretiyle yaptığı avans kâr payı ödemesinin niteliği ne olmalıdır?

191 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “*B-KAR PAYININ ELDE EDİLMESİ 1. Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı*” başlığı altında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“*Anonim şirketlerde kar dağıtım kararını şirket genel kurulu vermektedir. Genel kurul kar dağıtım kararını vermiş ve kar dağıtım tarihini belirlemiş ise, kar dağıtım tarihinde; genel kurul tarafından kâr dağıtım tarihinin tespitinin şirketin yönetim kuruluna bırakıldığı durumda ise, yönetim kurulunun tespit ettiği dağıtım tarihinde kâr payı elde edilmiş kabul edilecektir. Ancak, bu tarihte kurum tarafından çeşitli nedenlerle kar dağıtımına fiilen başlanmaması halinde, kar paylarının, fiilen dağıtımına başlandığı tarihte elde edileceği tabiidir. Kâr dağıtımına başlandığı halde, ortağın kâr payını tahsil etmemiş olması, hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleştiğinden kâr payının elde edilmesine tesir etmemektedir.*

Diğer taraftan, şirket yetkili organlarıncaya kar dağıtımına ilişkin hukuki prosedürü tamamlamakla birlikte, kâr payının fiilen dağıtıldığı ve ortak tarafından tahsil edildiği durumda da fiili tasarruf gerçekleşeceğinden, kâr payı elde edilmiş olacaktır.”

Anonim şirketin Ekim-Kasım aylarında oluşan kârlarının avans olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira bu tutarlar ara dönem finansal tablolara (üç, altı veya dokuz aylık) göre hesaplanmış tutarlar değildir. 2025 yılı için anonim şirketçe kâr dağıtım kararı alınmamış olsa dahi, Ekim-Kasım ayı kârlarının ortakların fiilen tasarrufuna girdiği tarih itibarıyla elde edilmiş ve normal kâr dağıtımı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durum ise kurum ortakları açısından beyanın; avans kâr payı açısından Mart/2027 döneminde, ekim-kasım aylarında avans olarak kabulü mümkün olmayan 2025 yılı kar payları açısından Mart/2026 döneminde olmasını gerektirecektir.

4. Temsili Örnek

Sermayesi 50.000.000,00-TL, ödenmiş sermayesi 35.000.000,00-TL olan ve makine imalatı işiyle iştigal eden (S) Limited Şirketinin 31.03.2025 tarihli ara dönem finansal tablosuna göre karı 15.000.000,00-TL dir. 22.05.2025 tarihinde yapılan şirket genel kurulunda söz konusu kardan %25 nispetinde kâr payı avansı dağıtılması kararı alınmış ve gerekli yasal prosedürler yerine getirilmiştir. (S) Limited Şirketinin eşit paylı iki gerçek kişi ortağı bulunmaktadır.

(S) Limited Şirketinin önceki yıllarda ayrılan I. tertip kanuni yedek akçe tutarı 2.250.000,00-TL iken ,2025 hesap döneminde 18.000.000,00-TL net kar elde ettiği tespit edilmiştir.

2025 hesap dönemi 1.kurum geçici vergi dönemi için hesaplanan geçici vergi tutarı 3.750.000,00-TL ($15.000.000,00 * 0,25$) dir.

Uygulama Çözümü

Dağıtılacak kâr payı avansı ;varsa geçmiş yıl zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara veya sözleşmeye istinaden ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kara katılan diğer kimseler için ayrılan tutarların, oluşan ara dönem karından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödemeye konu edilebilecek avans kar payı ,bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını aşamaz.

Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibariyle ortaklara payları nispetinde (%50) ödenir. Kar payı avansı, kardan imtiyazlı pay sahibi olanlara imtiyaz dikkate alınmadan ödenecektir. İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim kurulu üyelerine ve ortaklar dışında

kara katılan diğer kimselere kar payı avansı ödenmesi hukuken mümkün değildir. Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortığa ödenecek kar payı avansından mahsup edilmelidir.

Kar Payı Avans Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ'e göre kar payı avans tutarının hesaplanması Tablo-1' de verilmiştir.

Tablo-1: Kar Payı Avansı Tutarının Hesaplanması

	(TL)
ARA DÖNEM KÂRI	15.000.000
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)	0
Kurumlar Vergisi (-) ($15.000.000 * 0,25$)	3.750.000
Gelir Vergisi Kesintileri (-) [$(15.000.000 * 0,25) * 0,15$]	562.500
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)	0
I. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-) ($15.000.000 * 0,05$)¹	750.000
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler (-) ²	0
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar (-) ³	0
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar (-) ⁴	0
Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar (-)⁵	0
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)	0
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR	9.937.500
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarısı (-)	4.968.750

¹ I.Tertip Kanuni Yedek Akçeler: Ara dönem finansal karın %5 i, ödenmiş sermayenin %20 sine ulaşmaya kadar genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da; a) Yeni paylar çıkarılmışsa sağlanan primin çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış kısmı) varsa iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır.

² TTK'nun 521'inci ve 522'inci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar yazılır.

³ TTK'nun 521'inci ve 522'inci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar yazılır.

⁴ TTK'nun 521'inci ve 522'inci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar yazılır.

⁵ TTK'nun 521'inci ve 522'inci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar yazılır.

DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	4.968.750
II. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-) <i>(4.968.750* 0,10)⁶</i>	496.875
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	4.471.875

(-) İndirimleri ifade eder.

Dağıtılmasına karar verilen net kâr payı avansı 3.187.500,00-TL [3.750.000,00-TL (15.000.000,00 * 0,25) – 562.500,00-TL(3.750.000,00-TL * 0,15)] dir.

3.187.500,00-TL (S) Limited Şirketi tarafından dağıtılabilir avans kâr payı tutarı olan 4.968.750,00-TL den yüksek olmadığından diğer şartların da sağlanmış olması halinde avans kâr payı dağıtımını yapılmasında eleştiriyi gerektirir bir husus bulunmamaktadır.

(S) Limited Şirketinin yasal yevmiye defterine yapacağı muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

-----22 /05/2025-----	
590 DÖNEM NET KARI	4.996.875
331 ORTAKLARA BORÇLAR	3.187.500
-Ortak (1) Kar Payı Avans Dağıtımı	1.593.750
-Ortak (2) Kar Payı Avans Dağıtımı	1.593.750
540 YASAL YEDEKLER	1.246.875
-I.Tertip Yedek Akçe	750.000
-II.Tertip Yedek Akçe	496.875
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	562.500
-gv kesintisi	562.500

Avans Kar Payı Dağıtımı

-----/-----/-----	
331 ORTAKLARA BORÇLAR	3.187.500
-Ortak (1) Kar Payı Avans Dağıtımı	1.593.750
-Ortak (2) Kar Payı Avans Dağıtımı	1.593.750
102 BANKALAR	3.187.500

Avans Kar Payı Ödemesi

⁶ Dağıtılabilir kar payı avans tutarının %10 u ,II.tertip kanuni yedek akçe olarak ayrılır.

SONUÇ

Sermaye şirketlerinde kâr payı dağıtımı hesap dönemi sonunda kesinleşen net dönem karı üzerinden gerçekleştirilir. Ancak, sermaye şirketlerinin likidite yönetimi, ortakların nakde olan ihtiyacı ve vergisel planlama amacıyla, dönem sonunu beklemeden ara dönem karlarından avans kâr payı dağıtım imkânı bulunmaktadır.

Avans kâr payı dağıtımı müessesesi, doğru bir biçimde uygulandığında pay sahiplerinin nakit akışını destekleyen ve şirket-ortak ilişkisini güçlü kılan bir araçtır. Ancak; hukuki şartlara riayet edilmemesi, mali hesaplamaların ilgili mevzuata uygun yapılmaması ve vergisel neticelerin dikkate alınmaması durumunda ciddi vergisel riskler ve yönetim sorumluluğu doğurabilmektedir.

Bilindiği üzere avans kâr payı dağıtımını yönetim kurulunun sorumluluğunu arttırır. Çünkü, yıl sonunda zarar oluşması veya gereğinden fazla, yani avans niteliğini aşacak tutarda kar dağıtım yapılmış olması halinde fazla dağıtım yapılmış sayılacak ve yönetim kurulu üyeleri de iade sürecinden sorumlu olacaktır. Bu nedenle uygulamada avans dağıtım kararlarının finansal projeksiyonlar ışığında alınması önem arz etmektedir.

Çalışmamızda açıkladığımız üzere sermaye şirketlerinin üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolarına göre oluşmamış kârlarının avans kâr payı olarak değerlendirilme imkânı bulunmamaktadır. Bu şekilde

dağıtım yapılmış olan tutarların şirketçe kâr dağıtım kararı alınmamış olsa dahi normal kar payı gibi değerlendirilmesi ve aynı zamanda dağıtıldığı yani ortaklarca fiilen tasarruf edebilir hale geldiği tarih itibarıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğunun kabulü gerekmektedir.

KAYNAKÇA

-6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

-193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

- Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ

-1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

-<https://gib.gov.tr>

ABD HAZİNE BAKANLIĞI VERGİ İDARESİ BAŞMÜFETTİŞLİĞİNE (TIGTA) GENEL BİR BAKIŞ

Oytun YAĞLITEPE*
Vergi Başmüfettişi

ÖZET

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi toplama görevi Amerikan İç Gelir Servisine tevdi edilmiştir. Söz konusu kuruluş hakkında 1950'li yıllarda çıkan yolsuzluk iddiaları üzerine kurum içinde bir denetim birimi oluşturulmuştur. İlerleyen süreçte ise söz konusu kuruluşun denetiminin bağımsız bir dış denetim kuruluşu tarafından yerine getirilmesi uygun görülmüştür. ABD Hazine Bakanlığı Vergi İdaresi Başmüfettişliği(TIGTA) bu ihtiyaç üzerine kurulmuş bir birimdir. Makalemizde TIGTA'nın tarihi, yapısı ve güncel işlevi irdelenerek Türkiye'de TIGTA'nın üstlendiği görevleri yerine getiren kurumların durumları tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İdaresi, Kamu Denetimi, Amerika Birleşik Devletleri

* ORCID No: 0000-0002-6933-6499 İletişim: oytun.yaglitepe@vdk.gov.tr

GİRİŞ

Amerika Birleşik Devletleri'nin federal vergilerini almakla görevli olan Amerikan İç Gelir Servisi(IRS), faaliyetlerini Amerikan Hazine Bakanına bağlı olarak yürütmektedir. Hazine Bakanı iç gelir yasalarını uygulama ve yürürlüğe koyma konusunda tam yetkiyi ve bu yasaları uygulamak için bir kurum teşekkül ettirme yetkisini haizdir. IRS, bu yasal yetki doğrultusunda kurulmuştur¹.

1998 tarihli İç Gelir Servisi Yeniden Yapılandırma ve Reform Kanunu ile IRS'in faaliyetlerini denetlemek üzere Hazine Bakanlığı Vergi İdaresi Başmüfettişliği(*The Treasury Inspector General for Tax Administration "TIGTA"*) adıyla bir genel müfettişlik(Başmüfettişlik) tesis edilmiştir. Söz konusu teşekkül hâlihazırda doğrudan Hazine Bakanına bağlı olarak faaliyet gösteren 4 Müfettişlikten birisidir.²

1. TIGTA TARİHİ

TIGTA tarihine değinmeden önce Amerikan idari yapılanmasındaki Başmüfettişlik(Inspectorate General) kavramını Türkiye'deki Müfettişlik kavramıyla arasındaki farkı ortaya koyarak açıklamak gerekecektir. Ülkemizdeki uygulamada Müfettişler, teftiş kurulları bünyesinde faaliyet gösteren ve her biri bağımsız olarak "Müfettiş" unvan ve yetkilerini haiz devlet çalışanları olarak kamusal

hizmet yürütmektedirler. Bu durumun Osmanlı'nın son döneminde teşekkül ettirilen ve Cumhuriyet rejimi tarafından da aynı şekilde kamu idaresine intibak ettirilen teftiş kurullarının kökünün Heyet-i Teftişiye-i Maliye'ye dayanmasından ileri geldiğini söylemek yanlış olmaz. Zira dönemin Maliye Nezaretinin bünyesinde oluşturulan bu devlet biriminin teşekkülünde Kıta Avrupası'nda benimsenen her biri bağımsız olarak Müfettiş unvan ve yetkiyetini haiz teftiş kurulu yapısı örnek alınmıştır.³ Modern Amerikan tipi devlet organizasyonunda Genel Müfettiş/Başmüfettiş esas itibarıyla ülkemizdeki teftiş kurulu başkanlarına denk düşmektedir. Diğer bir deyişle TIGTA açılımının Türkçe karşılığı olan Hazine Bakanlığı Vergi İdaresi Başmüfettişliği aynı zamanda bir kurumu temsil etmektedir.

Esas itibarıyla Hazine Bakanlığı bünyesinde 1989 yılında teşekkül ettirilmiş bir Genel Müfettişlik mevcuttur. Amerikan Hazine Başmüfettişliği, Bakan Yardımcısı aracılığıyla Hazine Bakanına raporlama yapan ve bakanlık faaliyetlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirmede bulunan bir birimdir. Ancak vergi idaresinin işgal konusunun önemi ve teknik özellikleri gereği bu birimin faaliyetlerinin denetlenmesi için de hususi bir denetim biriminin teşekkülü gerekmiştir. İşte TIGTA bu amaçla 1999 yılının Ocak ayında oluşturul-

¹ <https://www.irs.gov/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority> S.E.T.: 02.01.2026

² <https://home.treasury.gov/about/general-information/organizational-chart> S.E.T.: 02.01.2026

³ Hüseyin IŞIK, "Maliye Teftiş Kurulu'nun Kapatılması ve Kamu Mali Denetimine Etkisi", Maliye ve Finans Yazıları, Sayı 120, 2023, ss: 203-230

muştur. IRS'in teftişi TIGTA marifetiyle gerçekleştirilmekte olup Hazine Bakanlığı Başmüfettişliği de dahil olmak üzere diğer tüm denetim birimlerinin IRS'i denetleme yetkisi bulunmamaktadır.

TIGTA'nın kuruluşunun 25'inci yılı dolayısıyla yayımlanan bültene göre TIGTA'nın kökleri 1952 yılına dayanmaktadır. Buna göre 1952 yılında Amerikan Yasama Organı olan Kongre'de gündeme gelen IRS içindeki yolsuzluk iddialarına karşılık IRS bünyesinde "Inspection Service" adıyla bir dahili denetim birimi teşekkül ettirilmiştir. Söz konusu denetim birimi makalemizin giriş bölümünde bahsedilen 1998 tarihli Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte TIGTA'ya devredilmiştir.⁴ Böylelikle IRS üzerindeki, "kendi kendini denetleme" şeklinde süregelen ve bugünün denetim otoritelerince bir denetim riski olarak tanımlanan, denetim işlevi 47 yılın ardından daha modern bir denetim anlayışına kavuşmuştur.

Yukarda açıklanmaya çalışıldığı üzere Hazine Bakanlığı Vergi İdaresi Başmüfettişliği bir birim olarak ülkemizdeki Teftiş Kurulu Başkanlıklarına denk düşmektedir. Hazine Bakanlığı Vergi İdaresi Başmüfettişi unvanı ise Kurul Başkanına karşılık gelmektedir. Kurulduğu günden itibaren geride kalan 27 seneye bakıldığında Amerika Birleşik Devletleri Başkanları tarafından atanan ve Kongre'nin üst kanadı olan Senato tarafından onaylanan sa-

dece 2 kişinin Hazine Bakanlığı Vergi İdaresi Başmüfettişi unvanını asaleten taşıdığı görülmektedir. Bunlardan birincisi David C. Williams olup söz konusu kişi TIGTA'nın ikinci idarecisi olarak 1999-2002 yılları arasında görev yapmıştır. Söz konusu unvanı asaleten taşıyan ikinci kişi ise Joey Russell George'dur. Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı Vergi İdaresi Başmüfettişi unvanını 2004 yılından vefat ettiği 2024 senesine kadar taşıyan Joey Russell George'un bu süreçte sırasıyla GW Bush, Barrack Obama(2 dönem), Donald Trump ve Joe Biden olmak üzere 4 farklı devlet başkanının döneminde bu görevde bulunması, Amerikan Bürokrasisindeki devamlılığa çarpıcı bir örnektir. İlgili makama hâlihazırda Heather M. Hill vekâlet etmektedir.⁵

2. KURULUŞ YAPISI

Amerikan Hazine Bakanlığı teşkilat şemasına bakıldığında TIGTA'nın doğrudan Hazine Bakanına bağlı şekilde faaliyet gösterdiği görülmektedir. TIGTA idari olarak Hazine Bakanlığı bünyesi içinde bulunmakla birlikte söz konusu bakanlık içerisindeki tüm diğer birimlerden bağımsız olarak faaliyet göstermektedir. Ayrıca Hazine Bakanı'yla beraber Kongre'ye de raporlama yapmaktadır. Hatta belli durumlarda Bakan'a bilgi vermeksizin doğrudan yasama organına da raporlama yapabilmektedir. Bu durum TIGTA'nın, devlet teşkilatlanması içinde Hazine Bakanlığı bünyesinde bulunmakla beraber ne kadar geniş

⁴ <https://content.govdelivery.com/accounts/USTREASTIGTA/bulletins/3c22124> S.E.T.: 04.01.2026

⁵ https://www.tigta.gov/sites/default/files/reports/2025-08/semiannual_sep2024.pdf S.E.T.: 04.01.2026

bir bağımsızlığının bulunduğuna işaret etmektedir.

TIGTA'nın kuruluş yapısıyla ilgili kamuya açık resmî tek verinin kurum tarafından Kongre'ye sunulan son 6 aylık Rapor olduğu görülmektedir. Bahse konu Rapor'a göre TIGTA hâlihazırda bir Başmüfettiş ile 5 yardımcı tarafından idare edilmektedir. Doğrudan Başmüfettişe bağlı bir de hukuk müşavirliği birimi bulunmaktadır. Başmüfettişliğe vekalet eden kişi fiili olarak başyardımcı kadrosunu da doldurmaktadır.⁶

İlgili birimler hakkında başta TIGTA internet sitesi olmak üzere internet üzerinden yürütülen araştırmalara göre birimlerin faaliyet konularının şu şekilde olduğu görülmektedir.

1. Başmüfettiş kurumun en üst yöneticisi olup genel idari işleyişten sorumludur.

2. Denetim birimleri IRS program ve faaliyetlerinin denetimini üstlenmekte olup TIGTA'nın ana faaliyetini yürütmektedir.

3. İnceleme ve değerlendirme birimleri kapsamı genel denetime göre daha dar ve kısa süreli inceleme ve değerlendirmeleri yürütmektedir.

4. Soruşturma birimi IRS içindeki yolsuzluklar ve dış tehditlere karşı soruşturma yürütmektedir.

5. Bilgi teknolojileri birimleri denetim ve soruşturma süreçlerini destekleyecek bilgi teknolojileri altyapısından sorumludur.

6. Hukuk Müşavirliği TIGTA faaliyetlerinin hukuka uygunluğunu sağlamakta ve hukuki danışmanlık sunmaktadır.

7. Destek hizmetleri birimleri insan kaynakları, finans ve idari destek gibi operasyonel hizmetleri yürütmektedir.

Söz konusu birimlerde çalışanların profilleri tetkik edildiğinde denetim ve değerlendirmelerden sorumlu birimlerde çalışanların eğitim arka planının muhasebe, kamu maliyesi, işletme, ekonomi, bilgi sistemleri gibi alanlar olduğu ve “baş denetçi”, “denetçi” ve “denetim müdürü” gibi unvanlar taşıdıkları görülmektedir. Ayrıca söz konusu birimde mali denetçilerin yanında performans ve bilgi teknolojileri denetçilerinin de bulunduğu görülmektedir. Soruşturma biriminde çalışanların profilleri tetkik edildiğinde bu birimde özel ajan/ajan unvanını haiz kişilerin çalıştığı görülmektedir. Özel ajanlar SABT(Special Agent Basic Training Program) adı verilen hususi bir kurum içi eğitime tabi tutularak TIGTA'nın ilgili biriminde çalışmak üzere yetiştirilmektedir. Soruşturma birimi, TIGTA'nın kolluk kuvvetini de barındırmaktadır. Hukuk Müşavirliği biriminde ülkemizdeki devlet kurumlarında yerleşik birimlere benzer şekilde federal avukatlar ve hukuk danışmanları görev almaktadır. Bilgi işlem departmanındaki kadrolar ise siber güvenlik uzmanları, veri analistleri, adli bilişim uzmanları gibi önemi son dönemde artan teknolojiyle ilgili disiplinlerin mütehassıslarınca doldurulmaktadır. 2026 mali yılı için

⁶ <https://www.tigta.gov/sites/default/files/reports/2025-11/TIGTA-SA-FALL-2025.pdf> s.e.t: 04.01.2026

Kongre'ye sunulan Bütçe Gerekçesi'ne göre TIGTA'nın 2025 yılı başı itibarıyla 800 çalışmanı bulunmaktadır.⁷

3. GÖREVLER YETKİLER FAALİYETLER ve İMKÂNLAR

3.1. Görevler

İsminden de anlaşılacağı üzere TIGTA'nın başlıca faaliyet konusu IRS'in işlemlerine yönelik bağımsız bir dış denetim hizmeti sunmaktır. Resmî internet sitesinde özetlendiği şekliyle TIGTA'nın başlıca görevleri aşağıdaki şekildedir.⁸

1. IRS çalışanlarının suiistimal girişimlerini ve IRS çalışanlarını yolsuzluğa sevk etme veya tehdit etme yollu dış girişimleri araştırmak.

2. IRS'in programları ve faaliyetlerinde benimsediği politikalarla ilgili yönlendirmede bulunmak, bu husustaki araştırma ve denetimleri yürütmek, koordine etmek ve gözetimini yapmak.

3. IRS programları ve çalışmalarıyla ilgili mevcut veya teklif edilen mevzuat ile düzenlemeleri gözden geçirmek ve bunlar hakkında önerilerde bulunmak.

4. Vergi kanunlarının uygulanmasında ekonomiyi ve verimliliği teşvik etmek.

5. IRS program ve uygulamalarında yolsuzluğu, israfı ve suiistimali tespit etmek ve

önlemek.

6. Belirlenen sorunlar ve eksiklikler ile bunların tasfiyesinde kaydedilen ilerlemeler hakkında Hazine Bakanı ve Kongre'yi bilgilendirmek.

TIGTA Hazine Bakanlığı içerisinde bir birim olmakla birlikte yukarıda özetlenen görevlerin gereğini yerine getirirken Bakanlığın hiçbir biriminden talimat almamaktadır. IRS yöneticileri vakıf oldukları yolsuzluk, israf, tehdit, suiistimal gibi konulardaki tüm iddiaları TIGTA'ya bildirmekle yükümlüdürler.

3.2. Yetkiler

Kongre'ye sunulan hemen hemen her 6 aylık raporda tekrar edildiği üzere TIGTA, 1978 tarihli Amerikan Genel Müfettişlik (Başmüfettişlik) Yasası kapsamında verilen tüm yetkilere sahiptir. Amerikan Genel Müfettişlik Kanunu'na göre Başmüfettişliklere verilen yetkiler esas itibarıyla ülkemizdeki Müfettişlik kavramı ve yetkileriyle örtüşmektedir. Buna göre Genel Müfettişlikler; denetim, soruşturma, bilgi ve belgelere herhangi bir sınırlama olmaksızın erişim, gerektiğinde personeli sorgulama, ilgili Bakanı aracılığıyla kılmaksızın doğrudan Kongre'ye raporlama yapma, Kongre'ye 6 aylık raporlama yapma, tavsiyelerde bulunma, bağımsız personel istihdamı ve bütçe, muhbir/tanık koruma gibi yetkileri haizdir.⁹

Yine 6 aylık raporlara göre TIGTA, Baş-

⁷ <https://home.treasury.gov/system/files/266/09.-TIGTA-FY-2026-CJ.pdf> S.E.T.: 04.01.2026

⁸ <https://www.tigta.gov/about-tigta> S.E.T.: 07.01.2026

⁹ 1978 tarihli Amerikan Genel Müfettişlik Yasası

müfettişliklere verilen standart yetkilere ek olarak, vergi idaresi sorumluluklarını yerine getirirken vergi beyannamelerine ve beyanname bilgilerine erişme yetkisine sahiptir. Ayrıca, potansiyel suç ihlallerini doğrudan ABD Adalet Bakanlığı'na bildirebilmektedir. Buna ek olarak TIGTA'ya ateşli silah taşıma, arama ve tutuklama emirlerini uygulama, celp ve tebligatları tebliğ etme ve tutuklama icrası konusunda da yetki verilmiştir. Bu açıdan bakıldığında TIGTA'nın açık bir kolluk fonksiyonunun bulunduğu görülmektedir. İkinci Başmüfettiş David C. Williams'ın kamu görevine Amerikan Gizli Servisi'nde başladığı ve ilgili birimin 2003 yılına dek Hazine Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösterdiği hususu da dikkate alındığında bu durumun kuruluş felsefesinden ileri gelen bir politikanın yansıması olduğu söylenebilir.

3.3. Faaliyetler

TIGTA internet sitesi verilerine göre söz konusu kuruluşun başat ürünü Kongre'ye sunulan 6 aylık raporlardır. Söz konusu raporlar her yılın 31 Mart ila 30 Eylül arasındaki dönemlerini kapsayacak şekilde oluşturulmaktadır. Söz konusu rapor içerikleri tetkik edildiğinde giriş bölümlerinin 5018 sayılı Kanun'a göre ülkemizdeki kamu kurumlarınca oluşturulan faaliyet raporlarına benzer unsurları taşıdığı görülmektedir. İlgili raporlar kurum vizyonu, misyonu ve idareci mesajı ile başlamaktadır. Örnek teşkil etmesi açısından 31 Mart 2025 ila 30 Eylül 2025 arası dönemi kapsayan son rapor tetkik edildiğinde ilgili raporun aşağıdaki

bulguları ihtiva ettiği görülmüştür.

1. IRS'in personel kaybı ve bu durumun yarattığı yönetim zorlukları,

2. Mükellef ölçeklerine göre IRS denetimlerinin yoğunlaştığı mükellef grupları hakkında değerlendirme,

3. IRS'in ülkemizdeki Vergi İletişim Merkezi benzeri uygulamalarının etkinliğini sağlamak için yapılan deneme amaçlı telefon görüşmelerine dair sonuçlar,

4. IRS'in vergi mükelleflerine yardım/danışmanlık hizmeti sunduğu bölgesel ofislerinde yapılan teftişler neticesinde tespit edilen eksiklikler,

5. IRS'in teknolojik modernizasyon sürecinin yeterince hızlı ilerlemediği,

6. IRS'in bütçe ve iş gücü kısıtlamaları,(-Bahse konu dönemde IRS'in her 4 çalışanından 1'ini yitirdiği görülmektedir.)

7. Tespit edilen hususlara yönelik öneriler.

6 aylık raporların dışında TIGTA'nın dönem içerisinde yaptığı hususi çalışmalara ilişkin raporlar da mevcuttur. Söz konusu raporlar IRS Başkanının dikkatine sunulmakta olup Örneğin 7 Kasım 2025 tarih ve 2026-IE-R001 sayılı Rapor'da 2024 beyan döneminde vergi mükelleflerinden alınan şikâyetler doğrultusunda IRS'in sunduğu telefon hizmetlerine yönelik yürütülen araştırma neticelerine

yer verilmiştir.¹⁰ Öte yandan hususi konulara ilişkin raporların dışında IRS Başkanı dikkatine her yıl düzenli olarak sunulan raporlar da mevcuttur. Örneğin Beyanname Dönemi Sonuçları Raporları, Adil Vergi Tahsilatı Uygulaması Kurallarına Uyum Denetimi Raporları, Mükelleflerin Mal Varlıklarına El Koyma İşlemleri Yapılırken Yasal Kurallara Uyumun Zorunlu İncelenmesi Raporu başlıklı raporların her yıl düzenlendiği görülmektedir.

TIGTA faaliyetleriyle ilgili bir diğer önemli belge ise bütçe gerekçeleridir. 2026 mali yılı için Kongre'ye sunulan Bütçe Gerekçesi'ne göre TIGTA 2025 yılında 98 nihai rapor yayımlamıştır. Söz konusu raporlar ve diğer kurumsal çıktılara göre tahmini olarak 5,6 milyon vergi mükellefini etkileyen 6,9 milyon mali fayda sağlanmıştır. Bütçe Gerekçesi'nde dikkat çekilen bir diğer husus soruşturma biriminin işgücü kaybıdır. Gerekçe'de TIGTA soruşturmacılarının IRS çalışanlarına karşı şiddet uygulayan ya da IRS personeline, tüm taşınmaz, taşınır, tesis ve demirbaşına veya veri altyapısının güvenliğine tehdit oluşturabilecek kişileri tespit etmekte olduğu vurgulanarak özel ajan kaybının, TIGTA'nın bu tehditlere zamanında müdahale etme kabiliyetini azalttığına dikkat çekilmektedir. Bir başka ifadeyle özel ajan sayısındaki azalmadan ileri gelen riskin, fiziksel zarara ve/veya can kaybına dahi yol açabileceği belirtilmektedir. Bütçe Gerekçesi'nde belirtilen bir diğer çar-

pıcı husus ise tahrifata uğramış ve sahte Hazine ödemeleri üzerinden yaklaşık 2,5 milyar amerikan dolarının kayba uğramasının TIGTA tarafından engellenmiş olmasıdır.

3.4. İmkânlar

TIGTA, Amerika Birleşik Devletleri'nin başkenti olan Washington DC kentinde 901 D Street, Southwest, Suite 600 adresindeki yerleşkede faaliyet yürütmektedir. Söz konusu tesisin Hazine Bakanlığı merkez binasından bağımsız olduğu anlaşılmaktadır. Kurumun merkez yerleşkesinin haricinde Birleşik Devletler'in çeşitli şehirlerinde ofislerinin de bulunduğu ve bunların çoğunun ülkemizdeki hükümet konağı (Federal Building) benzeri yapılarda yer alan çalışma yerleri olduğu anlaşılmaktadır.¹¹

Kuruluşun standart devlet kurumu demirbaşlarının yanında belli bir silah envanterinin de bulunduğu açıktır. Zira kuruluş personelinin en azından bir bölümünün evvelce ifade edildiği üzere ateşli silah taşıma yetkisi bulunmaktadır. Ancak erişime açık kaynak üzerinden yapılan taramada bu envanterin boyutuna ilişkin bilgi edinilememiştir.

TIGTA'nın 2026 Bütçe Gerekçesi tetkik edildiğinde 2026 yılında Amerikan Başkanlığının kuruluşun bütçesinde %20'lik bir kesintiye gittiği görülmektedir. Söz konusu kesinti neticesinde kuruluşun finansman seviyesinin 2007 yılından beri en düşük seviyeye ineceği

¹⁰ <https://www.tigta.gov/sites/default/files/reports/2025-10/2026ier001fr.pdf> S.E.T.: 07.01.2026

¹¹ <https://public-inspection.federalregister.gov/2022-24978.pdf?1668519934> S.E.T.: 10.01.2026

ifade edilmektedir. Söz konusu Bütçe Gerekçesi'nde yer alan 2024 yılı içinde gerçekleşmiş harcama tutarlarına da aşağıda yer verilmiştir.

Harcama Kalemi	Tutar (Amerikan Doları)
Tam Zamanlı Sürekli Personel	87.411.000
Tam Zamanlı Olmayan Sürekli Personel	571.000
Geçici Personel	9.788.000
Personele Sağlanan Diğer Faydalar	43.351.000
<i>Toplam Personel Giderleri</i>	<i>141.121.000</i>
Seyahat ve Ulaşım	3.510.000
Nakliye	1.000
Kamu Kurumuna Yapılan Kira Ödemeleri	7.182.000
Diğer Kira Ödemeleri	278.000
İletişim Giderleri	672.000
Basım, Yazım, Çoğaltma Giderleri	0
Danışmanlık	1.577.000
Diğer Hizmetler(Kamu Kurumları Dışından)	798.000
Diğer Mal ve Hizmetler (Kamu Kurumlarından)	12.182.000
Bina ve Tesis İşletim ve Bakım Giderleri	1.000
Ekipman İşletim ve Bakım Giderleri	1.262.000
Sarf Malzemeleri Alımı	369.000
Ekipman Alımı	3.491.000
Sigorta ve Tazminatlar	0
Belgesiz Harcamalar	130.000
Toplam	172.574.000

Kuruluşun geçmiş 5 yıl bütçe gerekçeleri tetkik edildiğinde TIGTA'nın bütçe toplamının 170 ila 180 milyon dolar seviyesinde seyrettiği görülmektedir. Ancak 2026 mali yılı için Amerikan Başkanlığı'nın TIGTA için talep ettiği bütçe 137.661.000 Amerikan Doları kadardır.

4. TÜRKİYE KURUMLARIYLA KARŞILAŞTIRMA

TIGTA'ya eş müstakil bir yapılanma Türkiye'de hâlihazırda bulunmamaktadır. Esas itibarıyla ülkemizde, tıpkı Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi, hiyerarşik olarak doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı olan ve farklı mütehassıslıklar üzerinde yoğunlaşmış denetim birimleri bulunmaktadır. Bunlar Teftiş Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır. Söz konusu kuruluşlar Amerikan Hazine Bakanı'na bağlı Treasury Inspector General(TIG) ve TIGTA'nın eşlenikleri olarak görülebilir. Ancak örgütlenme açısından birebir eş olmadıkları açıktır.

TIGTA yapı itibarıyla Teftiş Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu'nun, görev itibarıyla bunların yanında (yasama organına raporlama yapmasıyla) Sayıştay Başkanlığının birleşiminden oluşmuş bir kurum görüntüsündedir. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne¹² göre Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yasal inceleme, denetim ve soruşturma yetkisini Bakanlığın diğer hizmet birimlerinin görev alanına girmediği durumlarda kullanmakla yetkilidir. Esas itibarıyla buradan hareketle ilgili kuruluşun görev kapsamının oldukça kısıtlı olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır. Zira Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2011 yılındaki teşekkülünde, ilgili mevzuatın Mülga Maliye Müfettişlerine yaptığı atıflar

¹² 10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Vergi Müfettişlerine yapılmış sayılmıştır. Mülga Maliye Müfettişliği ise salt Maliye Bakanlığı teşkilatı içerisinde değil belki de tüm devlet teşkilatı içerisindeki en geniş yetkileri haiz kadrolardan biridir. Maliye Müfettişlerinden müteşekkil Maliye Teftiş Kurulunun yetkileri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına geçtiğinden mevcut Hazine ve Maliye Teftiş Başkanlığının yetkileri de oldukça sınırlı kalmaktadır. Bilhassa vergi inceleme yetkisinin olmaması, yani kamu kurumları dışında denetim yapamamasıyla Teftiş Başkanlığı TIGTA'ya benzetilmektedir. Ancak Teftiş Başkanlığı'nın TIGTA gibi salt Amerikan İç Gelir Servisi'ne yönelik bir denetim otoritesi olmadığı da açıktır.

Bu noktada Türkiye'de IRS benzeri bir yapılanmanın da tam olarak mevcut olmadığı söylenmelidir. IRS'in Türkiye'deki karşılığı olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın(GİB) vergi denetim kapasitesi mükelleflerin iş yerlerinde yapılan yoklamalar ile sınırlıdır. Daha teknik ve ayrı bir eğitim gerektiren vergi inceleme konusuyorsa vergi denetiminin asıl unsurudur. GİB'in müdür ve üstü kadrolarında bulunan idari personeli vergi inceleme yapmaya yetkili olmakla birlikte bunların bu işin gereğini yerine getirebilecek donanımı ne ölçüde taşıdıkları tartışmaya açıktır. Zira GİB'in ilgili personeline verilen görev, yetki ve sorumluluk bir vergi inceleme yapmaktan ziyade idari işleyişi sağlamaya ve vergiyle ilgili daha sınırlı bir seviyede bilgi sahibi olmaya yöneliktir. Bu hususta senelerdir süregelen GİB'deki Grup Müdürlüğü ve üstü kadrolara vergi in-

celeme elemanı atama teamülünün de yavaş yavaş da olsa terk edilmesiyle birlikte GİB'in bu kadrolarının vergi inceleme yapma kapasitesi tamamen kâğıt üzerinde kalmaya başlamıştır. Vergi inceleme elemanı yetiştirilmesinde Vergi Denetim Kurulu'nun(VDK) izlediği politikaya göz atıldığında sınavlarda elemanın daha ön planda tutulduğu; inceleme elemanı adaylarından daha derin vergi, muhasebe, tahkikat bilgisinin beklendiği ve bu açıdan GİB'deki kalifikasyondan tamamen farklı bir tabloyla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu durumun doğal sonucu olarak vergi incelemeleri genel olarak VDK eliyle yerine getirilmektedir. İşte IRS'in bu açıdan bakıldığında GİB ve VDK'nin bir karışımı olduğu görülmektedir. Zira IRS'in tıpkı VDK'nin Vergi Müfettişlerine benzer denetçileri bulunmaktadır. Konuya tekrar TIGTA benzerliği açısından yaklaşıldığında ise yetki darlığı açısından Teftiş Başkanlığının benzerliği söz konusu olsa da fonksiyonel olarak VDK'nin benzerliği daha ön plana çıkmaktadır. Zira GİB'e dışarıdan verilen denetim hizmetinin de başlıca sağlayıcısı VDK'dir. Zira GİB'in taşra birimleri olan vergi dairesi teftişleri ile belirli personel soruşturmaları Vergi Müfettişleri marifetiyle yürütülmektedir. Buna göre Teftiş Başkanlığının Amerikan Hazine Bakanlığındaki Hazine Başmüfettişliğine(Treasury Inspector General) VDK'ninse TIGTA'ya benzeştiğini söylemek doğru olacaktır.

SONUÇ

Vergi toplama işinin teknik karmaşıklığı,

vergi toplamakla görevli kuruluşların işlerini de karmaşıklştırmaktadır. Dolayısıyla bu kuruluşların faaliyetlerinin denetimi de özel bir uzmanlık gerektirmektedir. Buradan hareketle ortaya çıkan ve görece modern sayılabilecek bir devlet organı olan TIGTA salt Türkiye’de değil Dünya’da benzerine rastlanılmayan bir kuruluştur. 27 yıllık geçmişi boyunca oldukça kısıtlı sayıda kişinin liderlik ettiği TIGTA Hazine Bakanlığı birimi olmakla birlikte çoğu ülkede Sayıştay eşi kurumlarca gerçekleştirilen faaliyetleri icra etmektedir. Nitekim Kıta Avrupası ülkelerinde TIGTA’nın üstlendiği fonksiyon genellikle ilgili ülkelerin Sayıştay’a eş kurumlarınca üstlenilmiştir. Ülkemizde son yıllarda idari yapılanmada Amerikan tipi bir yapının esas alındığı göz önüne alındığında TIGTA benzeri bir yapının da yakın gelecekte Türkiye’de hayata geçirilebileceği ihtimal dâhilindedir.

KAYNAKÇA

1. <https://www.irs.gov>
2. <https://home.treasury.gov>
3. Hüseyin IŞIK, “Maliye Teftiş Kurulu’nun Kapatılması ve Kamu Mali Denetimine Etkisi”, Maliye ve Finans Yazıları, Sayı 120, 2023, ss: 203-230
4. <https://content.govdelivery.com>
5. <https://www.tigta.gov>
6. 1978 tarihli Amerikan Genel Müfettişlik Yasası
7. <https://public-inspection.federalregis->

ter.gov

8. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

VERGİ İNCELEMELERİNDE YENİ DENETİM YAKLAŞIMLARI: SAHTE BELGE İLE MÜCADELE VE KURGAN UYGULAMALARI

Özge ALDEMİR*
Vergi Müfettişi

ÖZET

Devletlerin yüklendiği sorumlulukları yerine getirebilmek için ihtiyaç duyulan finansman kaynaklarının en temelinde vergiler yer almaktadır. Kamunun üstlendiği görevleri yerine getirebilmek, sermaye birikimini sağlamak, büyümeyi ve istihdamı olumlu yönde etkilemek vergi sisteminin önemli fonksiyonları arasında yer almaktadır.

Türk vergi sistemi her ne kadar mükelleflerin beyanına dayalı olsa da vergi idaresince kontrol, denetim ve inceleme işlemlerine de tabi tutulmaktadır. Mükelleflerin vergiye gönüllü olmasını sağlamak amacıyla birtakım davranışsal yaklaşım politikaları izleyerek mükelleflerin davranışlarını kontrol etmeye yönelik bazı projeleri hayata geçirmektedir. Bunlara örnek olarak Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından 2025 yılında çalışmasına başlanılan Yüksek Gelir Grupları Gözetim ve Uyum Programı ile Gelir Vergisi beyannamesi vermeyen ya da geliri ile harcama düzeyleri arasında oransızlık bulunan büyük şirket ortakları izaha davet edilmiştir. Böylelikle yaklaşık 10.000 mükellefe bu çalışma kapsamında açıklama yapma imkanı sağlanarak kayıt dışılıkla mücadele edileceği mesajı verilmiştir.

Vergi Denetim Kurulunun buna benzer bir diğer çalışması ise Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) yazılarıyla meydana gelen Sahte Belgeyle Mücadele Gözetim Programıdır. Bu program kapsamında mükellefler olası risklere karşı daha tedbirli olarak erken uyarılmakta ve kendi risk değerlendirmelerini yapmaktadırlar.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge İle Mücadele, Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN), Risk Analizi, İnceleme

* ORCID No: 0000-0003-0234-212X

GİRİŞ

Mükelleflerin birçok kriteri göz önüne alınarak, işlem risklerini takip edebilmeleri adına Vergi Denetim Kurulu 1 Ekim 2025 tarihi itibarıyla KURGAN düzenlemesini işleme sokmuştur. Böylelikle mükellefler nezdinde yapılan risk analizleri sonucunda vergi incelemesine tabi tutulmadan önce mükellefler erkenden bilgilendirilmekte ve gerekli tedbirleri almaktadır.

KURGAN kapsamında gönderilen yazılarda sahte belge incelemelerinde mükelleflerin başlıca 13 kriter üzerinden işlemin gerçekliğini ispat etmeye yönelik somut adımlar atması beklenerek mükelleflerin vergiye gönüllü uymu da teşvik edilmiş olacaktır. Vergi Denetim Kurulunun yaptığı risk analizleri çerçevesinde riskli bulunan mükellefler incelemeye sevk edilmektedir. KURGAN, incelemeye sevk edilmeden önce mükelleflerin önceden bilgilendirilerek ön hazırlık süreci içerisine girmesinde de faydalı olmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu şimdiye kadar yaptığı sahte fatura incelemelerinde, bu sahte faturaları kullanan mükelleflerin bilmeden kullandığı yönünde yaklaşım gösterirken, artık bu değerlendirmeler için daha somut kriterlere bakılacaktır. Sahte fatura kullanımı ile incelenen mükelleflerin, bu faturalar ile ilgili işlemlerinin gerçekliğini daha açık ve somut bir şekilde ispatlaması beklenmektedir.

1. KURGAN YAZILARININ ANLAMIMI

Vergi Denetim Kurulu tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148. Maddesi kapsamında gönderilen KURGAN yazıları, mükellefin riskli kategorisine alındığının ve muhtemel bir vergi incelemesi sürecinin başlama ihtimalinin yüksek olduğu anlamını taşımaktadır.¹ KURGAN'ın diğer bilgi isteme yazılarından farkı mükelleften sadece veri isteme talebi değil, aynı zamanda davranışsal bir test olduğu gerçeğidir. Mükellefin risk skoruna işleyen parametrelerinden bazıları; bilgi ve belgeleri sunmadaki istekliliği, isteklere yanıt verme süresi, verdiği cevapların kapsamı ve cevapların tutarlılık seviyesidir. Bu gibi nedenlerle istenilen bilgi ve belgelerin sıradan şablon metinler ile değil de hukuki risk analizi eşliğinde stratejik bir beyan şeklinde olması gerekmektedir.

2. YASAL ÇERÇEVE

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 160/A maddesinde mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkinin yapılacağı bu madde ile belirlenmiştir.

“Mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar dikkate alınarak mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları

¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 148

neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükellefler vergi incelemesine sevk edilir ve bunlar nezdinde yoklama yapılır.

Yoklamayı müteakip, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir ve bu durum mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde 153/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan asgari teminat tutarından az olmamak üzere, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u tutarında aynı maddede belirtilen türde teminat verilmesi ve tüm vergi borçlarının ödenmesi şartıyla mükellefiyet, terkin tarihi itibarıyla yeniden tesis edilir. Mükellefiyetin terkin edildiği tarih ile yeniden tesis edildiği tarih aralığında verilmeyen beyanname ve bildirimler, yeniden tesise ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde verilir ve tahakkuk eden vergiler aynı sürede ödenir.”²

Yukarıdaki ilgili maddede belirtildiği üzere, 160/A kapsamında yapılacak olan analiz ve değerlendirmeler neticesinde işletmelerin sahte belge düzenleme amacıyla kurulduğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları silinecektir.

Aynı zamanda böyle bir durum sonucunda ilgili şirketlerin ortakları daha sonra şirket kurmaya kalktıklarında gerekli tedbirler alınacaktır.

306 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ise, sahte belge düzenleyen mükellefler bu düzenlemenin “kasıt” unsurunun karinesi olarak kabul edilecektir. Fakat sahte belge kullanan mükellefler açısından kasıt unsurunun dışında incelemeler ile de tespit edileceği aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“.....sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, ka-

² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 160/A

sıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum maddede kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş ol-

ması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.”³

Yukarıda belirtilen ilgili mevzuat hükümleri dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde “Vergi Mahremiyeti” kavramı düzenlenerek sahte belge kullanan ve düzenleyen mükelleflerle ilgili yapılan açıklamalar aşağıda yer alan kanun maddesi ile sınırlandırılmıştır.

“...Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir...”⁴

3. KURGAN UYGULAMASINDA AMAÇ

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ana denetim birim olan Vergi Denetim Kurulu yetkili-

³ 306 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 5

leri tarafından oluşturulan veri analizi sistemi olan KURGAN, inceleme yapacak vergi müfettişlerinin yazacağı raporlarını güçlendirerek anlık olarak verileri görmelerine imkan sağlayarak vergi inceleme süreçlerinin daha kısa sürede bitmesi gibi lehe durumları amaçlamaktadır.

Vergi Denetim Kurulu, KURGAN sisteminin işleyişi ve uygulamasıyla ilgili bir rehber yayımlamıştır. Yayımlanan bu rehberde risk analizlerinin hangi şekilde yapıldığı, bu sistemin vergi incelemesine ne derecede fayda sağlayacağı ve en önemlisi de bu sistemin getirilme amacı gibi birçok husus ele alınmıştır.

3.1. KURGAN SİSTEMİNİN GETİRİLMİŞ AMAÇLARI

Vergi Denetim Kurulu'nun yayımladığı rehberde veri analizi sisteminin getirilme amaçları aşağıda yer almaktadır.

3.1.1. Sahte Belge Kullanmada Kamu Zararını Azaltmak

Mükellefler tarafından sahte belge kullanma sonucunda ilgili kişi veya kurumlar daha az ya da hiç vergi ödemeyerek hazineye girmesi gereken vergilerin hiç girmemesi ya da eksik girmesine sebep olmaktadır. Bu kayıt dışılık sonucunda ortaya çıkan hazine zararı mükellefler arasında rekabet eşitsizliği ve suçların gizlenmesine neden olmaktadır. KURGAN sisteminin getirilmesindeki en temel amaçlardan bir tanesi kamu zararını ortadan kaldırmaktır.

3.1.2. Vergilemede Adaleti Sağlamak

Vergilerin tarhi (hesaplanması) aşamasında, sahte belge kullanarak vergi ve matrahın aşındırılması sonucu mükellef haksız bir menfaat elde edecek buda adaletsizliğe neden olacaktır. Bu anlamda vergilenin hesaplanması aşamasında sahte belge kullanımını en az düzeye indirmek vergilendirmede adaleti sağlamak açısından en önemli adımlardan biridir.

3.1.3. Vergi Müfettişlerinin İş Yükünü Azaltmak

Vergi Denetim Kurulunun yayımlamış olduğu rehberde vergi müfettişleri gibi özenle yetiştirilen ve beşeri sermayesi yüksek olan bir topluluğun yıpranmasını önlemekte en önemli amaçlar arasında yer almaktadır.

Rehberin 13. Sayfasında “Bir yandan mükelleflere kendi risk durumları ile ilgili değerlendirme yapma imkânı sağlarken diğer yandan mükelleflerinin kendi eylemlerine bağlı olarak denetim planları dışında kalması neticesinde Kurul Başkanlığının iş yükünün azaltılmasında etkili bir sistem olması amacıyla geliştirilmiştir.” ve 15. sayfada “Kurul Başkanlığı bariz bir şekilde suni bir iş yükü altında bırakılmaktadır.” şeklinde cümleler yer almaktadır.⁵

Vergi inceleme sürecinin zor ve meşakkatli olması nedeniyle KURGAN sistemi ile vergi müfettişlerinin hem iş yükünü azaltmak hem de bu iş yükü nedeniyle yıpranmalarının biraz da olsa önüne geçmek amacındadırlar.

⁵ Sahte Belge İle Mücadele Stratejisi Ve Kurgan Mükellef Ve Meslek Mensupları Rehberi Syf. 13 ve 15

3.1.4. Sahte Belgeye Olan Talebin Baskılanmak İstenmesi

Talebin baskılanması için sahte belge ile mücadele etmek önemli bir gerekliliktir. Böyle bir amaca ulaşabilmek için sahte belgenin bilerek kullanılması esas, bilmeden kullanmanın ise istisna olduğu bir yaklaşımın olduğu caydırıcı olarak öngörülmektedir.

3.1.5. Vergi İnceleme/Tekniği Raporlarına Yapılan Eleştirileri Azaltmak

Vergi tekniği/inceleme raporlarında müfettişlerin sezgisel kararları da yer almaktadır. Bu raporlarda yer alan hususların somut deliller ile güçlendirilmesi için KURGAN sistemi ile sezgisel verilen iddiaların en aza indirilmesi amaçlanmıştır.

3.1.6. İnceleme Sürelerini Kısaltmak

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesine göre, "...İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir." kanun maddesi ile vergi incelemelerinin uyulacak esaslar yer almaktadır.⁶

Raporlama süreçlerinin uzunluğundan dolayı suç örgütleri bu durumdan yararlanmaktadır. Mükellefler defter ve belgeleri ibraz

etmeyerek müfettişlerin gerekli araştırmaları yapmalarına engel olarak müfettişler açısından ciddi bir emek israfına sebep olmaktadır.

Rapor Otomasyon Projesi sayesinde raporların büyük bir kısmı makineye yazdırılarak müfettişler açısından karar destek sağlanacaktır. Rapor yazma süreci kısalacak ve birçok analiz kısa sürede gerçekleştirilerek müfettişlere hazır bir rapor formatı sunulacaktır. Müfettişlerin hızlı bir raporlama süreci geçirmesi özellikle suç örgütlerinin bu süreçte elde edecekleri menfaatleri ortadan kaldıracaktır.

3.1.7. Bilerek ve Bilmeyerek Ayrımını Somut Delillerle Desteklemek

Vergi müfettiş ve yardımcılarının birçok yöntemle belirledikleri mükellefleri vergi incelemesine alarak mükelleflerin kullandıkları ya da düzenledikleri faturaların karşılığında mal ya da hizmet almadıklarını tespit ederlerse ilgili mükellefler hem üç kat vergi ziyaı cezası gibi idari cezalarla karşı karşıya kalır hem de haklarında vergi suçu raporu düzenlenerek Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

KURGAN sisteminden gelen veriler ile mükelleflerin kullandığı sahte belgelerin bilerek mi yoksa bilmeden mi kullanıldığı delillerle desteklenerek müfettişlerin iş yükünün nispeten azalmasına yardımcı olacaktır. Böylelikle mükelleflerin sahte belgeyi bilerek mi yoksa bilmeden mi kullandığı daha net şekilde ortaya konularak inceleme süreci kısalıp

⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 140

inceleme oranında da artış meydana geleceği amaçlanmaktadır.

SONUÇ

Türkiye’de vergi denetimi, Kuruluş Gözetimli Analiz Sistemi (KURGAN) adlı yapay zeka destekli mekanizma ile köklü bir değişim yaşamaktadır. KURGAN aracılığı ile yaptığı tespitler neticesinde sahte fatura kullanan ve düzenleyen riskli mükellefler belirlenerek bu mükelleflerin olası vergi incelemelerinde kendilerini gözden geçirmeleri maksadıyla ön uyarı yapma yöntemi benimsenmiştir. Böylelikle Vergi Denetim Kurulu gönüllü uyum amacı politikasıyla mükelleflere ön uyarı yaparak riskli olabilecek satıcılara karşı mükellefleri önlem almaya yönlendirmektedir. İlk etapta mükelleflere gönderilen yazılar durum tespitini içermekte ve riskli tedarikçilere yönelik kayıtlar sorulmaktadır. Yani KURGAN erken uyarı niteliğinde yazılar gönderen bir sitemdir.

Fakat 1 Ekim 2025 tarihinden sonra mükelleflerin bilmeden kullandım savunması büyük ölçüde anlamsız hale gelerek ispat yükü kendilerine yüklenmektedir. Gönderilen yazılar her ne kadar uyarı niteliğinde yaptırımı olmayan yazılar olsa da mükelleflere kendi risklerinin durumlarını değerlendirme fırsatı vererek pişmanlıkla beyan veya ihtirazi kayıtlarla beyan gibi yolları seçmelerine ve cezai yaptırımlardan kaçınmalarına imkan sağlamaktadır. Mükelleflerin bu çerçevede yapabilecekleri, öncelikle yaptıkları ve yapacakları işlemleri tekrar gözden geçirerek tedarik ve satın alma

süreçlerinde daha güvenli ve şeffaf şekilde açıklanabilen uygulamaları ortaya koymaları olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 306 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Sahte Belge İle Mücadele Stratejisi Ve Kurgan Mükellef Ve Meslek Mensupları Rehberi

ULUSLARARASI VERGİ

Dr. Adile ECEMİŞ GÜLEÇ*

Karşılıklı Anlaşma Usulü 'nün (KAU) Hukuki Niteliği ve Etkinliği:

BEPS Action 14 ve BEPS MLI

Uluslararası vergi hukukunda çifte vergilendirmenin önlenmesi ve sınır ötesi uyuşmazlıkların çözümü, küreselleşme ile birlikte daha karmaşık ve çok katmanlı bir yapıya dönüşmüştür. Bu bağlamda, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25'inci maddesinde düzenlenen Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU-MAP) uzun süredir devletler arası uyuşmazlıkların çözümünde temel araç olarak kabul edilmektedir¹. Ancak KAU'nun etkinliği ve hukuki niteliği, özellikle BEPS Projesi kapsamında getirilen reformlar sonrasında yeniden değerlendirilmeye başlanmıştır.

MAP sisteminin işleyişine ilişkin önemli bir referans metin de yine OECD tarafından geliştirilen Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)'tir². Şubat 2026 gibi yakın bir tarihte güncellenen MEMAP, KAU sürecinin nasıl daha etkin yürütülebileceğine ilişkin idari rehberlik sağlayan, iyi uygulama örneklerini ve prosedürel standartları içeren bir kılavuzdur. Ancak MEMAP, hukuken bağlayıcı bir metin olmayıp, "soft law" diye adlandırılan bağlayıcı olmayan nitelikte bir araçtır³.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Projesi'nin 14. Aksiyonu (Action 14), KAU'nun etkinliğini artırmayı amaçlayan kapsamlı bir reform paketi sunmuştur⁴. Bu çerçevede geliştirilen minimum standartlar, devletlerin KAU başvurularını iyi niyetle ele almasını, süreci ortalama 24 ay içinde sonuçlandırmasını ve mükelleflerin KAU'ya erişimini güvence altına almasını öngörmektedir⁵. Ayrıca akran değerlendirme mekanizması (peer review), bu standartların uygulanmasını denetleyen önemli bir araç olarak tasarlanmıştır⁶.

Ancak BEPS Action 14 tek başına yeterli görülmemiş; bu reformların bağlayıcılığını ve uygulanabilirliğini güçlendirmek amacıyla BEPS Action 15'te önerildiği üzere BEPS Multilateral Instrument (MLI) devreye sokulmuştur. BEPS MLI, mevcut ikili vergi anlaşmalarını tek tek yeniden müzakere etmeye gerek kalmadan, BEPS önlemlerini topluca bu anlaşmalara entegre eden çok taraflı bir sözleşmedir⁷. Özellikle MLI'nin V. Bölümü (Part V), KAU sürecine ilişkin önemli düzenlemeler içermektedir⁸.

MLI kapsamında, taraf devletler KAU sürecine ilişkin bazı temel yükümlülükleri kabul etmektedir. Örneğin:

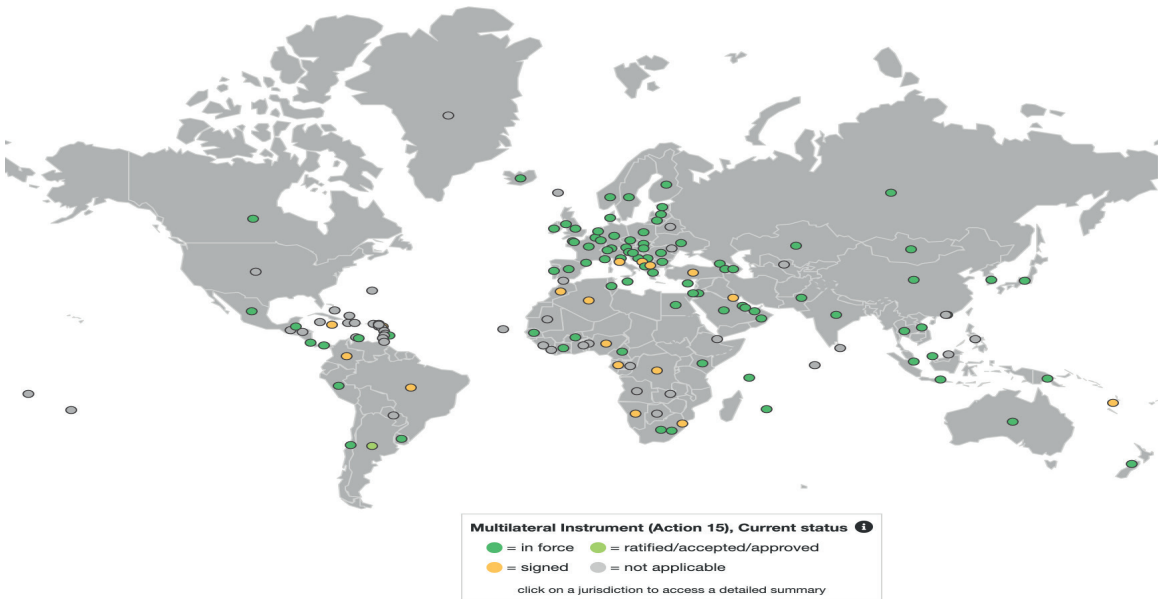
- Mükelleflerin her iki devlette de KAU başvurusu yapabilmesi,
- Çifte vergilendirme riskinin ortaya çıktığı durumlarda KAU erişiminin genişletilmesi,
- KAU sürecinde anlaşma sağlanamaması halinde “zorunlu ve bağlayıcı tahkim” (mandatory binding arbitration) mekanizmasının (isteğe bağlı olarak) devreye girmesi⁹.

Bu yönüyle BEPS MLI, BEPS Action 14’ün büyük ölçüde bağlayıcı olmayan “soft law” nitelikte kalan standartlarını, belirli ölçüde bağlayıcı “hard law” karaktere yaklaştırmaktadır¹⁰. Ancak MLI’nin esnek yapısı (çekinceler ve seçimlik hükümler) bu bağlayıcılığı sınırlamaktadır¹¹.

OECD verileri, BEPS ve MLI sonrası dönemde KAU başvurularının arttığını göster-

mektedir¹². Özellikle transfer fiyatlandırması kaynaklı uyuşmazlıklar, OECD Model Anlaşması’nın 9/2’nci maddesinde öngörülen “karşılık gelen düzeltmelerin otomatik olarak diğer devlet tarafından yapılması gerektiği” örtülü olarak bu durumlarda Madde 25’e gidilmesinin zorunlu olmadığı” düzenlemesine rağmen sisteminin merkezinde yer almaktadır. Ancak ortalama çözüm sürelerinin hâlen uzun olması ve bazı uyuşmazlıkların çözümsüz kalması, reformların etkinliği konusunda BEPS MLI ve Action 14 sonrasında bile soru işaretleri yaratmaktadır¹³.

Türkiye, BEPS Inclusive Framework üyesi olarak Action 14 minimum standartlarını kabul etmiş ve MLI’yi 07/06/2017 tarihinde imzalamıştır¹⁴. Aşağıda ülkelerin BEPS MLI karşısındaki hukuki durumları imzalama, onaylama, yürürlüğe koyma veya uygulanabilir olmama durumları olarak özetlenmiştir.



OECD BEPS MLI Uluslararası Görünümü

<https://www.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/1609/default>

Ancak Türkiye'nin MLI kapsamındaki tercihleri, özellikle zorunlu tahkim mekanizmasına katılım konusunda çekince sergilediğini göstermektedir¹⁵. Bu durum, KAU sürecinin nihai aşamasında bağlayıcı bir çözüm mekanizmasının devreye girmemesine yol açabilir. Bu bağlamda, KAU'nun hukuki niteliği hibrit bir yapı sergilemektedir. BEPS Action 14 ve MEMAP gibi araçlar bağlayıcı olmayan "soft law" niteliğinde kalırken, BEPS MLI belirli ölçüde bağlayıcı hükümler içermektedir. Ancak devletlerin BEPS MLI'yı uygularken izleyebileceği farklı yöntemlere izin verilmesi veya anlaşmaya belli çekinceler koymaları nedeniyle bu bağlayıcılık parçalıdır¹⁶.

Bu hibrit yapı, mükellef hakları açısından önemli sorunlar doğurmaktadır. KAU süreci mükellef tarafından başlatılsa da süreç ilerledikçe tamamen devletler arası bir müzakereye dönüşmektedir¹⁷. Tahkim mekanizması bu sorunu teorik olarak çözebilecek nitelikte olsa da sınırlı katılım nedeniyle etkisi sınırlıdır.

Sonuç olarak, BEPS Action 14 ve BEPS MLI KAU mekanizmasını kurumsal olarak güçlendirdiği söylenebilir; ancak hukuki bağlayıcılık ve mükellef hakları açısından temel sorun devam etmektedir. Bu nedenle gelecekteki reformların KAU'nun hukuki statüsünü güçlendirmeye odaklanması bu aracın etkinliğinin artırılması için bir gerekliliktir.

KAYNAKÇA

1. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Art. 25). https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en.html

2. OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) (latest version) https://www.oecd.org/en/publications/manual-on-effective-mutual-agreement-procedures-memap_2bb3ab55-en.html

3. OECD, MEMAP non-binding administrative guidance.

https://www.oecd.org/en/publications/manual-on-effective-mutual-agreement-procedures-memap_2bb3ab55-en.html

4. OECD, BEPS Action 14 Final Report (2015).

https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en.html

5. OECD, Action 14 Minimum Standard. https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en.html

6. OECD, MAP Peer Review Reports (Stage 1 & Stage 2).

7. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI). <https://www.oecd.org/>

[content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf)

8. MLI, Part V (Articles 16–26).

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>

9. MLI, Articles 18–26 (Arbitration provisions).

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>

10. OECD (2015), Action 14 – shift toward enforceability debate.

https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en.html

11. MLI, Reservations and Notifications system.

12. OECD, MAP Statistics Reports (latest edition).

<https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>

13. OECD MAP statistics average resolution time

<https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>

14. OECD, Inclusive Framework country profiles Turkey. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

15. MLI Position of Turkey (OECD database)

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

16. Academic literature on hybrid nature of MAP (e.g., Lang, Pistone, etc.).

17. OECD Commentary on Article 25. https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en.html

GÜNCEL ÖZELGELER

Adem YALÇIN
Vergi Başmüfettişi

Ahmet YAVUZ
Vergi Başmüfettişi

1- Kendi Hisse Senetlerinin Borsa İstanbul'dan Satın Alınıp Tekrar Satılması Halinde İştirak Satış Kazancı İstisnasından Yararlanıp Yararlanılamayacağı Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; sermaye piyasası mevzuatı gereği sermayede %...e tekabül eden ve BİST'te işlem gören kendi hisse senetlerinin şirket tarafından ... yılında satın alındığı ve bu hisselerin bir kısmının iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle ... yılı içerisinde BİST'te satılarak kazanç elde edildiği belirtilmiş olup, bu satış kazancı için Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesine göre istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.6.2.2.2. İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri” başlıklı bölümünde, “Maddede yer alan “iştirak hisseleri” deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

-Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),

-Limited şirketlere ait iştirak payları,

-Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

-İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,

-Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sıralanabilir.

...”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, söz konusu istisna uygulaması; diğer şirketlere ait hisse senetleri veya ortaklık paylarının satışından elde edilen kazançlarını kapsadığından, şirketin kendi hisselerinin satışından elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan yararlanmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

05.08.2024 tarih ve 64597866-125-15937 sayılı özelge

2- Şirket Tüzel Kişiliği Adına İcra Kanalı İle Ödenen Sebepsiz Zenginleşme Bedelinin Kurumlar Vergisi Beynamesinde Gider Olarak Dikkate Alınmayacağı Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; kurumlar vergisi mükellefi olarak gayrimenkul alım satım faaliyetiyle iştigal edildiği, şirket adına kayıtlı olan taşınmazın ... tarihinde ...'a satıldığı ancak Kadastro Mahkemesinin söz konusu satışa ilişkin tesvici iptal etmesi nedeniyle zilyetliğin

teslim edilemediği, bu nedenle ... tarafından şirkete sebepsiz zenginleşme davası açıldığı, T.C Asliye Hukuk Mahkemesinin Esas No:... sayılı kararıyla ödenmesine karar verilen tazminatın ve dava tarihinden itibaren işleyecek yasal faizin icra kanalı ile ödendiği belirtilerek, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş

talep edilmiştir.

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “11.8. Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri” başlıklı bölümünde, “Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınamaz.” açıklamasına yer verilmiştir.

Bu itibarla, ödenen bir zarar ve tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılması şarttır. İşle ilgili olmaktan kasıt ise, yapılan harcamanın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile sıkı sıkıya bağlantısının mevcut olması yani zarar, ziyan ve tazminat ile ticari kazancın elde edilmesi ya da idamesi arasında illiyet bağının kurulabilmesi gerekir. İşle ilgili olmayan veya işle ilgili olsa dahi kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Özelgeye göre, Şirket adına kayıtlı mezkur arsa vasıflı taşınmazın satış bedelinin tahsil edildiği döneme ilişkin kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmış olması halinde bahse konu mahkeme kararına istinaden icra kanalı yoluyla ödenen tazminatın daha önce gelir yazılan tutara tekabül eden kısmının, ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate

alınmasının mümkün bulunduğu, bahse konu mahkeme kararına istinaden dava tarihinden itibaren işleyecek yasal faizin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

06.08.2024 tarih ve 96620903-125-130995 sayılı özelge

3- Kamulaştırılan Gayrimenkule Ödenen Bedeller İçin Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 01/06/2008 tarihinden itibaren Şirketin aktifinde kayıtlı bulunan arsanın 30/01/2018 tarihinde Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından kamulaştırılmasıyla ilgili idari karar alındığı, söz konusu kamulaştırma kararına ilişkin dava açıldığı ve İdare Mahkemesince davanın reddine karar verildiği, bahse konu arsanın T.C. Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Toplu Konut İdaresi Başkanlığı adına 28/02/2024 tarihinde tapu müdürlüğünde tescil işleminin yapıldığı ve 25/03/2024 tarihinde fatura düzenlendiği belirtilerek, Şirketin aktifine kayıtlı arsaya ilişkin 30/01/2018 tarihinde kamulaştırma kararı alınması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen taşınmaz satış kazancı istisnasından %50 oranında faydalanıp faydalanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Teb-

liğinin “5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması” başlıklı bölümünde; istisnanın uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği, bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediği belirtilmiş ancak kamulaştırma işlemlerinin kuramların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyumsuzlukların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75’inin 5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında ise %50’sinin de bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyumsuzluğun son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilemesinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

Özelgeye göre, her ne kadar şirket aktifine kayıtlı arsaya ilişkin kamulaştırma kararı 30/01/2018 tarihinde alınmış olsa da satış için tapuda tescil tarihinin (28/02/2024) dikkate alınması gerektiğinden söz konusu satıştan elde edilen kazancın %25’lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin

birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan diğer şartların da sağlanması kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

24.09.2024 tarih ve 62030549-125-1307284 sayılı özelge

4- Döviz Dönüşüm Desteğinin Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; 26 Ocak 2023 tarihli ve 32085 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Firmaların Yurtdışı Kaynaklı Dövizlerinin Türk Lirasına Dönüşümünün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ kapsamında döviz gelirlerinizin Türk Lirasına çevrilmesi karşılığı elde edilen döviz dönüşüm desteğinin Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

2023/5 sayılı Firmaların Yurt Dışı Kaynaklı Dövizlerinin Türk Lirasına Dönüşümünün Desteklenmesi Hakkında Tebliğin “Yurt dışı kaynaklı dövizlerin Türk lirası vadeli mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinde döviz dönüşüm desteği sağlanması” başlıklı 5 inci maddesinde;

(1) Yurda getirilen yurt dışı kaynaklı dövizin en az yüzde 40’a Merkez Bankasına satıldıktan sonra getirilen dövizin kalan kısmının dönüşüm kuru üzerinden Türk lirası vadeli mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesi ve Merkez Bankasınca belirlenecek süre

boyunca Merkez Bankasına satılan tutardan daha fazla döviz alımı yapmama taahhüdünde bulunulması şartıyla, taahhüt sahibi firmalara dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen tutarın yüzde 2’si kadar döviz dönüşüm desteği sağlanır.

açıklamaları yer almaktadır.

Özelgeye göre, Şirkete yurt dışı kaynaklı dövizlerin dönüşüm kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi karşılığı yapılan döviz dönüşüm desteğinin, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında elde edilen kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden kurumlar vergisinden istisna edilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

06.08.2024 tarih ve 62030549-120-1053589 sayılı özelge

5- K.K.T.C. Mukimi Firmadan E-Pin Kodu Alımı Karşılığında Yapılan Ödemeler Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; .. mukimi firmadan “E-PIN” kodları (...) satın alınarak satışının yapıldığı ve satıcı firma ile bayilik sözleşmelerinin bulunduğu belirtilerek,

-E-PIN kodlarının satın alma işleminde Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı,

-E-PIN kodlarının Türkiye de kurulu veya yurt dışındaki başka bir şirkete veya nihai tüketiciye satışı aşamasında KDV hesaplanıp

hesaplanmayacağı, bu satıştan elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin; ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmış, dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kimşeler bakımından kazanç ve iradın hangi şartlara göre Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiş olup anılan fıkranın; 1 inci bendinde, ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de iş yerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde, 4 üncü bendinde ise serbest meslek kazancının, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddenin üçüncü

fıkrasında da maddede sözü edilen değerlendirilmeden maksadın, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olduğu hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları, avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup ticari kazançlar tevkifata tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmamıştır.

Özelgeye göre, .. mukimi firmadan alınan aktivasyon kodlarına (...) yapılan ödemelerden kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği ifade edilmiştir.

06.08.2024 tarih ve 62030549-125[30-2020/272]-1051413 sayılı özelge

6- Örtülü Sermayeye Bağlı Düzeltme İşlemlerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Oranının Durumu Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

-Şirketin madencilik sektöründe faaliyet gösterdiği ve iştirakçisi olduğu A.Ş.’ye ... yılında borç verdiği,

-Borç verilen tutarın,... A.Ş.’nin dönem

başı sermayesinin üç katını geçtiği ve ödenen faiz ve kur farklarının örtülü sermaye uygulamasına konu edildiği,

-Teşvik belgesine sahip olan ve yatırım döneminde bulunan ... A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranını bu dönemde diğer kazançlarına uyguladığı,

-... A.Ş.'nin maden cevheri satışları üzerinden gelir elde ettiği ve yatırım teşvik belgesi nedeniyle bu kazançlarına sırasıyla %4,4 ve %4,6 indirimli kurumlar vergisi oranlarını uyguladığı

belirtilmiş olup, örtülü sermaye uygulamasında borç veren şirket tarafından yapılacak düzeltme işlemi, %4,4 ve %4,6 oranlarında hesaplanan kurumlar vergisine denk gelen kurumlar vergisi matrahının mı yoksa örtülü sermaye kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan tutarların mı dikkate alınacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, Kanunun 1 inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 12 nci maddesinde “örtülü sermaye” hükmüne yer verilmiş olup, kurum-

ların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı; 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca bu Kanunun 12 nci maddesinin yedinci fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, örtülü sermaye kapsamında finansmanı kullandıran şirket tarafından yapılacak düzeltmede, örtülü sermaye kullanan kurumun ödediği vergilerin dikkate alınması suretiyle iştirak kazancı istisnası olarak dik-

kate alınacak tutarın hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

03.10.2024 tarih ve 38418978-299[03-2023/40]-564744 sayılı özelge

7- Temlik Alınan Alacağın Vergilendirilmesi hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

-Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet- te bulunan Şirketin bedel karşılığında, olan muaccel hale gelmiş ancak ... tarafından tahsile dair sonuç alınmamış olan ve şirket tarafından da tahsil edilmesi mümkün olmayan yaklaşık ... alacağının temlik alınmasında Şirket açısından vergi mevzuatı bakımından bir gelirin doğup doğmadığı,

-Gelirin doğmuş kabul edilmesi halinde tutarının ne olacağı ve bu şekilde taraf olunan alacaklar bakımından değersiz alacak veya şüpheli alacak hükümlerine göre işlem yapılıp yapılmayacağı,

-Bu kapsamda temlik alınacak alacaklar için temlik harcı, dava ve/veya icra takibi tesis edilmesi halinde 4691 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat uyarınca harç muafiyetinden Şirket tarafından yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üze-

rinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasıyla da safî kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce, işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde “tahakkuk esası ilkesi” ile “dönemsellik ilkesi” olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, dolayısıyla geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kay-naklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında, bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. “Dönemsellik” kavramı gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirerek, hasılat, gelir

ve karlarını aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırmak durumundadırlar. Bu ilke uyarınca, gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

Özelgeye göre,

-Tahakkuk etmiş bir gelirden söz edilebilmesi için gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi ile işlemden kaynaklanan alacağın da ödeme şartlarının belirlenmiş olmasının gerektiği,

-Söz konusu hukuki ihtilaflar nedeniyle Şirket ile arasında tarihinde bir ... imzalandığı ve şartların vuku bulması halinde, ...'ye kullandığı krediden kaynaklı olup, tahsil edemediği/edemeyeceğini değerlendirdiği asli ve fer'i alacaklar toplamı üzerinden yaklaşık alacağını ve buna bağlı teminatlarını, Şirkete bedel karşılığında temlik edeceği ve mükellefiyetinin resen terk durumunda olduğu hususları dikkate alındığında, bu durumda tahakkuk etmiş bir gelirden söz edilemeyeceğinden, temlik tutarı ile yapılan ödeme arasındaki fark tutarın kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının söz konusu olmayacağı,

-Tahsil edilen kira tutarları ile izleyen dönemlerde bedelle temlik alınan alacağı aşan bir tutarda tahsilat yapılması durumunda aşan tutarların ilgili dönemlerde kurum kazancına dahil edilmesi gerektiği

ifade edilmiştir.

25.12.2024 tarih ve 38418978-125[6]-756666 sayılı özelge

8- Holdinge Bağlı İştirak Hisselerinin Satışında Kurumlar Vergisi İstisnası Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda, holding olarak faaliyette bulunan bir şirketin ve bağlı grup şirketlerinin aktiflerinde en az iki tam yıl süreyle yer alan iştirak hisselerinin, ilişkili veya ilişkisiz kişilere satışından doğan kazançlar için kurumlar vergisi istisnasından yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi ve ilgili Genel Tebliğ uyarınca, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla, en az iki yıl aktifte kalan iştirak hisselerinin satış kazancına %50 oranında istisna uygulanmaktadır. İstisna için satışın nakit girişi sağlanması, bedelin iki yıl içinde tahsil edilmesi ve kazancın beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulması şarttır. Holdingler için bu hisselerin "Mali Duran Varlıklar" grubunda izlenmesi gerekir; ticari amaçlı "Menkul Kıymetler" hesabındaki hisseler ile takas veya sermaye tahhüdüne mahsup gibi nakit girişi sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışındadır.

Buna göre özelge uyarınca;

- Holdingin grup dışı (üçüncü kişi) satışları istisnadan yararlanabilirken, grup içi satışları holding bazında gerçek bir mali iyileşme sağlamadığı gerekçesiyle istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

- Bağlı grup şirketleri, mali yapılarını güçlendirmek şartıyla hem grup içi hem de grup dışı satışları için istisnadan faydalanabileceği

belirtilmiştir.

- Satış kazancının yeni iştirak hissesi alımında kullanılan kısmı istisnaya konu edilemeyeceği ve grup içi tüm işlemlerde satış bedelinin emsallere uygun olmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

26.12.2024 tarih ve 16700543-125[24-515-45]-176392 sayılı özelge

9- Bireysel Emeklilik Sisteminden Ayrılma Sonucu Kesilen Gelir Vergisi İçin Engellilik İndiriminden Yararlanılıp Yararlanamayacağı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda, Türkiye Hayat ve Emeklilik A.Ş. nezdindeki bireysel emeklilik sözleşmesini 8 inci yılında zorunlu sebeplerle sonlandıran ve ikinci derece engelli olan bir vatandaşın, sistemden ayrılması nedeniyle elde ettiği gelir üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisinde engellilik indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde engellilik indirimi, çalışma gücü kaybı olan hizmet erbabının ücretlerine uygulanacak bir indirim olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 75'inci maddesi uyarınca, Bireysel Emeklilik Sistemi'nden (BES) ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları "menkul sermaye iradı" sayılmaktadır. Kanun'un 94'üncü maddesinin 16 numaralı bendine göre, on yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı

yapılması öngörülmüştür. Mevzuat uyarınca engellilik indirimi; hizmet erbabı, serbest meslek erbabı ve basit usulde vergilendirilenlerin beyan edilen gelirlerine uygulanabilmektedir.

Buna göre özelge uyarınca, bireysel emeklilik sisteminden on yıldan az süre ile katkı payı ödeyerek ayrılmış olunması neticesinde sistemden elde edilen gelir menkul sermaye iradı niteliğinde olduğundan, söz konusu ödeme üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı için engellilik indiriminden yararlanılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

11.06.2025 tarih ve E-38418978-120[89/4/I]-321129 sayılı özelge

10- AFAD'a Bağışlanan Konutlar İçin Yapılacak Harcamaların Ne Zaman İndirim Konusu Yapılacağı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Kahramanmaraş merkezli depremler nedeniyle AFAD'a bağışlanmak üzere kamuya ait arazilerde konut inşa edilmesi ve mülkiyeti başkasına ait olan taşınmaz kültür varlığı kapsamındaki binaların (konak) restorasyonunun yapılması planlanmaktadır. Söz konusu inşa ve onarım işlemlerinin birden fazla takvim yılına yayılması nedeniyle, bu işler için yapılan harcamaların harcamanın yapıldığı yılda mı yoksa teslimin gerçekleştiği yılda mı indirim konusu yapılacağı hususunda tereddüt oluşmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum

kazancından yapılabilecek indirimleri düzenlemektedir. Bu bağlamda, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı ile belirli şartlar altında kamu kurumlarına yapılan bağışlar ve kültür varlıklarının korunmasına yönelik harcamalar indirim konusu yapılabilmektedir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde ise, bağışlanacak tesisin kamu arazisi üzerine inşa edilmesi durumunda, harcamaların tesisin tamamlanıp teslim edildiği yıl değil, "harcamanın yapıldığı yılın kazancından" indirilebileceği açıklanmıştır.

Buna göre özelge uyarınca, AFAD'a teslim edilecek konutlar için kamu arazisi üzerine yapılan harcamaların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-e bendi kapsamında harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir. Taşınmaz kültür varlığı kapsamındaki binaların restorasyonu için yapılan harcamaların ise, aynı maddenin (c) bendi uyarınca kurum kazancının %5'ini aşmayan kısmının, yine harcamanın yapıldığı yıla ait kazançtan indirim konusu yapılması uygun görülmüştür. Ancak, bağışın yapıldığı dönemde şirketin zarar etmesi veya kurum kazancının yetersiz olması durumunda, indirilemeyen bağış tutarının ise daha sonraki yıllara devredilmesi veya zarar olarak kaydedilmesi mümkün olmadığı yönünde görüş belirtilmiştir.

17.06.2025 tarih ve E-64597866-125 sayılı özelge

11- İştirak Hisselerinin Kısmi Bölünmeü ye Konu Edilmesinde İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Dikkate Alınacağı Hk.

Özelgeye konu edilen olayda; gayrimenkul inşaatı ve alışveriş merkezi kiralama işletmeciliği faaliyetinde bulunan bir şirketin, 2022 yılında ortak olduğu bir işyeri yapı kooperatifine ilişkin iştirak paylarını, muhasebe kayıtlarındaki başlangıçtaki hatalı sınıflandırma (başta "259-Verilen Avanslar" hesabında izlenip sonradan "242-İştirakler" hesabına alınması) nedeniyle kısmi bölünmeye konu edip edemeyeceği ve iki yıllık aktifte bulundurma süresinin hangi tarihten itibaren başlayacağı hususunda tereddüt hasıl olmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi ve ilgili genel tebliğ açıklamaları uyarınca, iştirak hisselerinin kısmi bölünmeye konu edilebilmesi için bu kıymetlerin kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle elde tutulmuş olması şarttır. Söz konusu olayda, şirketin kooperatif ortaklık payına ilişkin ödemeleri 14/04/2022 tarihinde muhasebe kayıtlarına "259-Verilen Avanslar" hesabı altında intikal ettirdiği görülmektedir.

Buna göre özelge uyarınca; şirket tarafından 14/04/2022 tarihinde muhasebe kayıtlarına alınarak takip edilen ve halihazırda "242-İştirakler" hesabında kaydı devam eden kooperatif payının, iktisap edildiği tarih olarak muhasebe kayıtlarına ilk alındığı 14/04/2022 tarihinin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanu-

nu'nun 19'uncu maddesi kapsamında aranılan iki yıllık aktifte bulundurma süresinin bu tarihten itibaren hesaplanması uygun görülmüştür.

24.06.2025 tarih ve E-62030549-125 sayılı özelge

12- 7440 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi Kapsamında Yapılandırılan ve Ödemesi Devam Eden Vadesi Geçmiş Borçlar Nedeniyle GVK Mük 121 inci Madde Hükümünden Yararlanılıp Yararlanılmayacağı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; vadesi geçmiş vergi borçlarının 7440 sayılı Kanun kapsamında 48 ay vadeli olarak yapılandırıldığı ve taksit ödemelerinin devam ettiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, söz konusu borç yapılandırmasının devam etmesinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere yönelik %5'lik vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil edip etmediği hususunda görüş talep edilmiştir.

193 sayılı GVK'nın mükerrer 121 inci maddesi uyarınca, uyumlu mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmesi için beyannamelerin süresinde verilmesi, haklarında kesinleşmiş bir tarhiyat bulunmaması ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vadesi geçmiş 1.000 TL üzerinde borçlarının bulunmaması şarttır. Ayrıca, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de

“ödenmiş olması” gerekmektedir. Mevzuata göre, vergi kanunları gereğince tecil edilen vergilerin, şartların sağlanması kaydıyla ödenmiş sayılacağı kabul edilse de; bu durumun indirimden yararlanma şartlarını ihlal etmemesi için borcun tamamen tasfiye edilmiş olması önem arz etmektedir.

Buna göre özelge uyarınca, 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla, 7440 sayılı Kanun kapsamında taksitlendirilen borçların ödemelerinin (örneğin 48 taksitten sadece 23'ünün ödenmiş olması gibi) halen devam ediyor olması, ilgili dönemlere ait “vergilerin ödenmiş olması şartının ihlali” olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla özelgede, yapılandırılan borçların tamamı ödenmediği sürece, mükellefin %5'lik vergi indirimini uygulamasından yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

25.06.2025 tarih ve E-13649056-120[2025-ÖZE-45] sayılı özelge

13- Basit Konaklama Turizm İşletmesi Belgesine Sahip İşletmede Verilen Geceleme Hizmetinde KDV Oranı Hk.

Özelgeye konu edilen olayda; tatil amaçlı pansiyon işletmeciliği faaliyetiyle işgal eden ve belediye tarafından düzenlenen “ev pansiyonu” ruhsatı bulunan mükellef, Kültür ve Turizm Bakanlığında “Basit Konaklama Turizm İşletmesi Belgesi” alınmış ve bu kapsamda, internet aracılık platformları üzerinden gerçekleştirilen oda satışları dahil olmak üzere

verilen geceleme hizmetlerinde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 28. maddesinin verdiği yetkiyle yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) uyarınca, mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranları belirlenmiştir. Söz konusu Kararname eki (II) sayılı listenin 25. sırasında; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetleri için KDV oranı %10 olarak tespit edilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu çerçevesinde, bir konaklama tesisinin bu indirimli orandan yararlanabilmesi için hem fiilen geceleme hizmeti vermesi hem de Kültür ve Turizm Bakanlığın'dan alınmış ilgili işletme belgesine sahip olması şarttır.

Buna göre özelge uyarınca, Kültür ve Turizm Bakanlığın'dan alınan "Basit Konaklama Turizm İşletmesi Belgesi"ne sahip olarak konaklama tesisi faaliyetinde bulunan işletmede verilen geceleme hizmetleri, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 25. sırası kapsamında değerlendirildiğinden %10 oranında KDV'ye tabi olduğuna hükmedilmiştir.

31.12.2025 tarih ve E-21152195-130[2025.9198]-769801 sayılı özelge

14- Türkiye'deki Yat Limanlarında Yabancı Bayraklı Gemilere Verilen Hizmetlerin Hizmet İhracaatı Sayılarak KVK 32'nci Madde Hükümüne Göre %1 Vergi İndiri-

minden Yararlanıp Yararlanamayacağı Hk.

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; Çeşme Yat Limanı'nda yabancı bayraklı teknelere verilen; forklift kullanımı, çekme-atma, kara park, dalgıçlık, tekne temizliği, elektrik, su ve personel temini gibi çeşitli hizmetlerden elde edilen kazançlara, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi uyarınca indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanıp uygulanamayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin yedinci fıkrası, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli (1/1/2022 tarihinden itibaren 1 puan, 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde ise 5 puan) uygulanmasını öngörmektedir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise bu indirimin uygulanabilmesi için gereken "hizmet ihracı" kavramı; yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede, bir hizmetin ihracat indirimi kapsamında değerlendirilebilmesi için temel şart, hizmetten Türkiye dışında yararlanılmasıdır.

Buna göre özelge uyarınca, Şirket tarafından Çeşme Yat Limanı'nda yabancı bayraklı teknelere verilen bahse konu hizmetler Türkiye sınırları içerisinde verildiğinden ve bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu faaliyetler hizmet ihracı kapsamında kabul edilmemektedir. Bu nedenle, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlara kurumlar

vergisi oranının indirimli olarak uygulanması
mümkün değildir.

25.07.2024 tarih ve 84098128-125[32-
2022/32]-432555 sayılı özelge



Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

