# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 16 - Eylül 2026

MALİYE DENETİM ELEMANLARI DERNEĞİ

**SAVAŞ ÇIKARMA TAZMİNATI ÖNERİSİ**
Prof. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU

**İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDE YENİ DÖNEM: 9903 SAYILI KARAR İLE NELER DEĞİŞTİ?**
Recep Salih ŞENTÜRK

**TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE YAZILIM VE AR-GE FAALİYETLERİ KAPSAMINDA ORTAYA ÇIKAN SERİ ÜRETİM VE KAZANÇ İSTİSNASI UYGULAMASI**
Ferhat KURT

**DİJİTAL DÜNYANIN KODLARI**
Emre SAVCI

**SERMAYEYE İLAVE EDİLEN KAR PAYLARININ VERGİSEL DURUMU**
Özge ALDEMİR

**SERBEST BÖLGE ŞUBESİNE TAHSİS EDİLEN SERMAYENİN ENFLASYON DÜZELTMESİ**
Ahmet İlker ÇATAK ve Müslüm KAYMAZ

www.vergipusulasi.com.tr

# VERGİ PUSULASI

9.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 Universitesi |
| Prof. Dr. Murat DEMİR | Öğretim Üyesi | Harran Üniversitesi |
| Dr. Başar SOYDAN | Öğretim Üyesi | Marmara Universitesi |
| 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 | E. Vergi Başmüfettişi | Özel Sektör |
| Erkan EŞİT | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Çiğdem GÜNEŞ AŞIK | E. Vergi Başmüfettişi | Özel Sektör |
| 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 |
| Bünyamin OKUDU | E. Vergi Başmüfettişi | 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 |
| Behiç 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 |
| Emrah BAYKAN | Vergi Başmüfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Sinan UYGUR | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Ümit Çağlar IŞIKOĞLU | 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 |
| Dr. 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 | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Ferhat ATAKUL | Hazine ve Maliye Başmüfettişi | Teftiş Başkanlığı |
| Halit İslam EKMEN | 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 |
| Sıbğatullah 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 | E. Vergi Başmüfettişi | Özel Sektör |
| Gökhan USLU | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |

VERGİ PUSULASI

**SAYI** 16
**TARİH** EYLÜL / 2026

**Sahibi** Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Emrah BAYKAN
**Genel Yayın Yönetmeni** Emre SAVCI
**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü** Raci UYGUN
**Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu** İbrahim Eren ARSLAN
**Yayın Kurulu** Şenay OTO
Funda ŞAHİN
Ayfer KAYACAN
Dr. Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
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 **Prof. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU** / Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
SAVAŞ ÇIKARMA TAZMİNATI ÖNERİSİ

25 **Recep Salih ŞENTÜRK** / E. Vergi Müfettişi
İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDE YENİ DÖNEM:
9903 SAYILI KARAR İLE NELER DEĞİŞTİ?

38 **Ferhat KURT** / Vergi Başmüfettişi
TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE YAZILIM VE AR-GE FAALİYETLERİ KAPSAMINDA ORTAYA ÇIKAN SERİ ÜRETİM VE KAZANÇ İSTİSNASI UYGULAMASI

50 **Emre SAVCI** / Vergi Başmüfettişi
DİJİTAL DÜNYANIN KODLARI

63 **Özge ALDEMİR** / Vergi Müfettiş Yardımcısı
SERMAYEYE İLAVE EDİLEN KAR PAYLARININ VERGİSEL DURUMU

73 **Ahmet İlker ÇATAK** / Vergi Başmüfettişi
**Müslüm KAYMAZ** / Vergi Başmüfettişi
SERBEST BÖLGE ŞUBESİNE TAHSİS EDİLEN SERMAYENİN ENFLASYON DÜZELTMESİ

79 **ULUSLARARASI VERGİLENDİRME**
**Dr. Adile ECEMİŞ GÜLEÇ /** Vergi Başmüfettişi

87 **GÜNCEL ÖZELGELER**
**Adem YALÇIN /** Vergi Başmüfettişi
**Ahmet YAVUZ /** Vergi Başmüfettişi

99 **YARGI KARARLARI**
**Bekir ÖZCAN /** Vergi Müfettişi

# 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@mded.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 kelimeden 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, Kaçıncı 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,**

Yayın kurulu olarak Vergi Pusulası Dergisi'nin 16. sayısını beğenilerinize sunmanın gururunu ve mutluluğunu yaşıyoruz.

Bu sayımız, alanında uzman isimlerce hazırlanmış 6 özgün makale, seçkin özelge bülteni, güncel yargı kararları ve küresel vergicilikteki gelişmeleri ele alan uluslararası vergilendirme bölümünden oluşmaktadır.

Savaşların, ekonomi ve mali yapılar üzerinde yarattığı yıkımların yanı sıra insan ve toplum üzerinde de telafisi güç yaralar açtığı açıktır. Başta İsrail'in Filistin halkına yönelik uyguladığı zulüm olmak üzere, vicdanları yaralayan trajediler üzerinden haksız finansman sağlayan düzenleri lanetliyor; dünya barışına katkı sunmak amacıyla, savaşı bir finansman yöntemi olarak kullanan aktörlere yönelik "savaş çıkarma tazminatı" önerisini içeren çalışmaya bu sayımızda yer vermekten mutluluk duyuyoruz.

Bu sayımızda ayrıca, yatırım ve teşvik odaklı vergi harcamaları ana başlığı altında indirimli kurumlar vergisinin yeni dönem uygulaması ile özel statülü bölgelerdeki vergi harcamaları detaylıca incelenmiştir.

Dijital platformlar üzerinden oyun hizmeti sunan küresel işletmelerin Türkiye'deki vergi mevzuatı karşısındaki durumu ve şirketlerin bedelsiz sermaye artırımlarının vergisel boyutu da bu sayıda doyurucu biçimde ele alınmıştır.

Katkı sunan tüm yazarlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi**
**Yayın Kurulu**

# SAVAŞ ÇIKARMA TAZMİNATI ÖNERİSİ

**Prof. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU***
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

## ÖZET

*Antik dönem medeniyetlerinden günümüze dek devletlerarası savaşlar düşünüldüğünde savaş vergisi, tazminatı ve savaş ganimetleri gibi gelirler kavramsal olarak farklı içeriğe sahip olsalar da savaşın finansmanı amacıyla kullanılmaktadırlar. Ele geçirilen şehirlerin fethi sırasında bir nevi el koyma /müsadere yoluyla edinilmesine dayanan ganimetler ve halktan savaş dönemi alınan ek vergiler ve savaş sonucu edinilen tazminatlar gelir çeşitleri arasında olağanüstü gelir türü kapsamında sayılmışlardır. Her ne kadar savaş ekonomisinin finansmanı yaygın şekilde devletler özelinde dikkate alınan bir sorun olarak görülse de, yarattığı ekonomik ve çevresel bir çok olumsuz ve olumlu /rant etkisi ülkeler arası savaşları artırıcı misilleme, teknolojik silah satış geliri, tedarik-tehdit-uluslararası çete blokları oluşturma vb. etkileriyle ülkelerüstü bir problem olarak algılanıp, bu ölçekte çözümlenmelidir. Çalışmada savaş ekonomisine ve küresel savunma harcamalarının değişimindeki etkisine, savaşın finansmanında izlenen yöntemlere değinilmekte ve dünya barışına katkı sunması amacıyla sürekli savaş çıkaran ve bunu bir finansman methodu olarak kullanan uluslara savaş tazminatının getirilmesi önerisinde bulunulmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler**: Savaş Ekonomisi, Savunma Harcamaları, Türkiye, Savaş Tazminatı

* ORCID No: 0000-0002-7238-1215, İletişim: isil.orkunoglu@hbv.edu.tr

## GİRİŞ

Savaşlardan etkilenme düzeyi ülkelerin zenginliğine, sanayiideki, savunma sanayisindeki ya da ülke geneli teknolojik, ticari, turizm gibi alanlardaki sektörel gelişmişliğine, ülkedeki sermaye birikimine, dışa bağlılık düzeyine ve bağlılık şiddetiyle üretim kapasitesine ve ülkenin dış borç düzeyine bağlı olarak değişiklik gösterecektir. Ancak savaşlar; savaş nedeniyle artan kamu harcamaları, kayba uğrayan kamu gelirleri, çalışan nüfusta azaltış, ulusal borçta artış, kaynakların daha çok savunma harcaması yapılması için ya da savaşların neden olduğu yıkımların onarımı amacıyla harcanması, sağlık, eğitim gibi sektörlerde yapılabilecek harcamaların, savunma harcamalarına kaydırılması ile yapılan harcamaların alternatif maliyetinin gelecek nesillerin savaş nedeniyle katlandığı maliyetleri artırması, ayrıca belirtilen dönemde turizm gelirlerindeki düşüşün oluşturacağı dış borç ve faiz yükü ile finansman açığındaki yükselişle, bu dönemlerde gelir ve servet dağılımında dengesiz bölüşümün giderilmesine yönelik ek transfer harcamaları yapılması ihtiyacı gibi ülke ekonomileri üzerindeki olumsuz etkileri dolayısıyla tercih edilmemektedir. Savaşlar başlangıça yalnız iki ülke arasında ortaya çıksa da sonrasında ülkelerin müttefikleri arasında da sıçrayarak savaşa dâhil olan bölge/ülke alanı genişleyebildiğinden savaştan etkilenen ülke sayısı da artabilmektedir. Dolayısıyla çalışmada savaş ekonominin güncel hali ve küresel savunma harcamalarının gelişimine ve bölgesel etkilerine, savaş ekonomisinin finansmanında geleneksel yöntemlerle, savaş gelirlerinin tasnifi ile global savaş tazminatı ve vergisi önerisine yer verilmektedir.

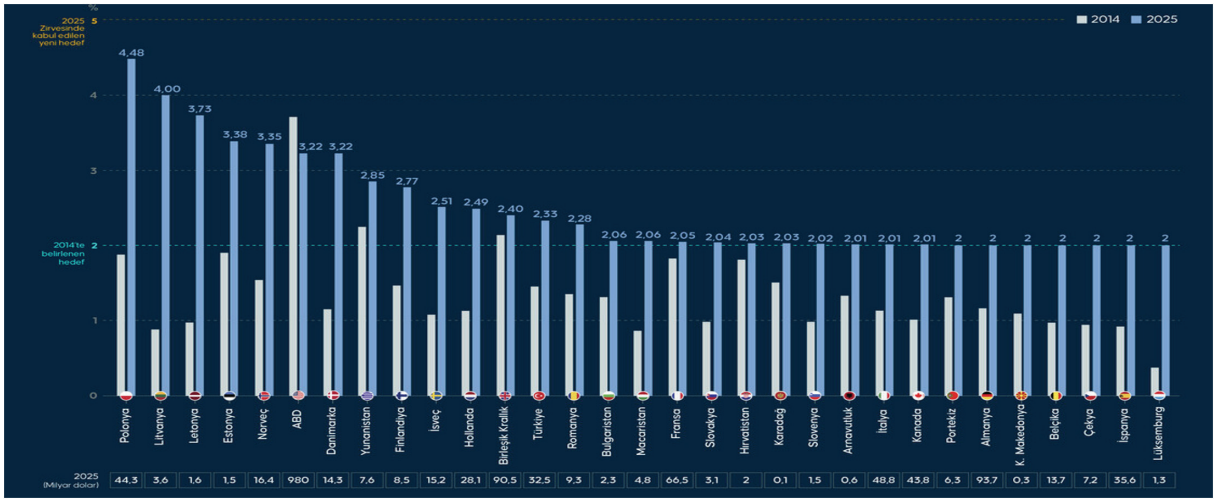
## 1.SAVAŞ EKONOMİSİ VE GÜNCEL GÖRÜNÜMÜ

Dünya çapında yapılan askeri harcama miktarının Worldmeter verisi uyarınca günlük 2 trilyon civarı olduğu belirtilmektedir[1]. Ancak Nato'nun 2026 yılı bütçe açıklamasına göre; 2026 yılı için Nato'nun Askeri Bütçesi 2,42 milyar Euro olarak duyurulmuştur. 2026'da en yüksek savunma harcaması yapan ülkelerin başında ABD yer almıştır. ABD'nin 2026'da 1 trilyon 32 milyar 849 milyon dolarlık savunma harcamasıyla ittifakın toplam harcamalarının yaklaşık %57'sini tek başına karşılayacağı tahmin edilmektedir [2]. ABD'yi 147 milyar dolarla Almanya, 110 milyar dolarla İngiltere, 80 milyar dolarla Fransa, 57 milyar dolarla İtalya, 53 milyar dolarla Polonya ve 52 milyar dolarla Kanada'nın takip edeceği öngörülmektedir. Türkiye'nin savunma harcamalarının; 2026'da 48 milyar doları aşması beklenmektedir. NATO'ya göre; 2026'da 5 üye ülkenin temel savunma harcamalarının gayrisafi yurt içi hasılalarının (GSYH) % 3,5'ini aşacağı tahmin edilmektedir. Savunma

1 Worldometers (2026), "Dünya Geneli Günlük Askeri Harcama Miktarı", https://www.worldometers.info/tr/askeri/.

2 Cumhuriyet (2026), "NATO 2026 savunma bütçesini açıkladı: Türkiye ne kadar harcayacak?", https://www.cumhuriyet.com.tr/ekonomi/nato-2026-savunma-butcesini-acikladi-hangi-ulke-ne-kadar-harcayacak-2519057, 08.07.2026.

harcamalarının GSYH'ye oranında ilk sırada %5,33 ile Litvanya yer almaktadır. Litvanya'yı %5,10 ile Estonya, %4,92 ile Letonya, %4,68 ile Polonya, %3,65 ile Yunanistan, %3,49 ile Danimarka ve %3,22 ile İsveç izleyecektir. Türkiye'ninkinin ise 2026 yılında %2,85 seviyesinde gerçekleşmesi öngörülmektedir. Aynı dönemde ABD'nin %3,17, Almanya'nın %2,69, Fransa'nın %2,22, İngiltere'nin %2,56 ve İtalya'nın %2,10 oranında savunma harcaması yapması ve NATO ortalamasının %2,86 olacağı beklenilmektedir[3].



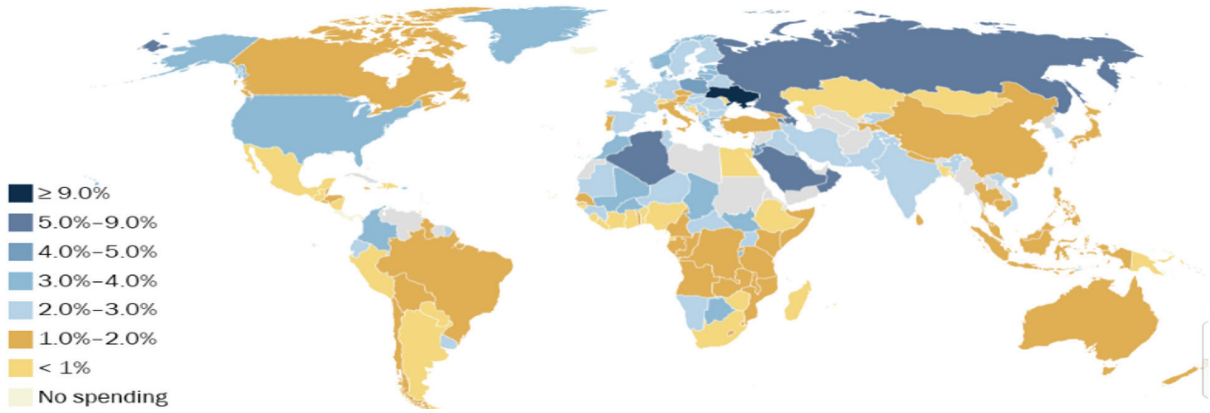

**Kaynak.** Anadolu Ajansı (AA) (2026), "NATO Üyesi Ülkelerin Savunma Harcamasının GSYH'ye oranı", https://www.aa.com.tr/tr/info/infografik/52838, 07.07.2026.

**Grafik.1 Nato Seçilmiş Ülkelerinin Savunma Harcamalarının GSYH'ye Oranı (2014/2025 Yılları)**

## 2.KÜRESEL SAVUNMA HARCAMALARININ GELİŞİMİ VE BÖLGESEL ETKİLERİ

Şekil.1.'deki Stockholm Uluslararası Barış Araştırmaları Enstitüsü (SIPRI) 2025 yılı verilerine göre bazı ülkelerin 2025 yılı askeri harcama yükü incelendiğinde; Ukrayna'nınki; %40, Rusya'nınki %7,5, Çin'in %1,7, Türkiye'nin %1,9, ABD'nin askeri harcama yükü %3,1'dir. Kanada'nın %1,6, Suudi Arabistan'ın %6,5, Avustralya'nın %1,9, Hindistan'ın %2,3, İsrail'in %7,8, İran'ın %2,1, Fransa'nın ve Almanya'nın yaklaşık %2'dir.

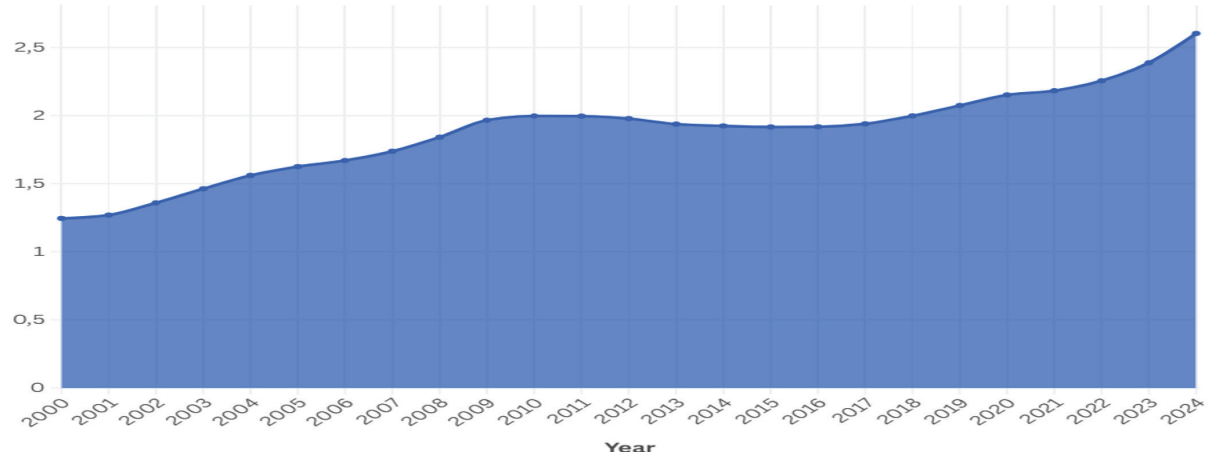
3 NATO (2025), "NATO agrees its 2026 common funded budgets, strengthening Allied resolve in a new era of collective defence", https://www.nato.int/en/news-and-events/articles/news/2025/12/17/nato-agrees-its-2026-common-funded-budgets-strengthening-allied-resolve-in-a-new-era-of-collective-defence, 17.12.2025.




**Şekil.1. Dünya Ülkelerinin 2025 Yılı Askeri Harcama Yükleri**

Kaynak. SIPRI, 2025, "Military Expenditure Database"https://www.sipri.org/databases/milex.

Bu duruma paralel şekilde Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı (SETAV)'nın şekil.2deki verilerine göre; dünya geneli askeri harcamalar 2000 yılında yaklaşık 1,24 trilyon dolardan 2024 yılına kadar ciddi artış göstererek 2,60 trilyon dolara yükselmiştir. 2010 ile 2018 yılları arasında geçen nispeten durgun bir döneme göre 2020'den itibaren global harcama düzeyindeki artış kaydadeğerdir. Ayrıca bu artış büyük ölçüde Rusya-Ukrayna savaşı ve İsrail- Filistin savaşına, ABD-İran savaşı ve Çin/ Kore hattı jeopolitik gerilimlerin tırmanması ve dünya çapında bölgesel çatışmaların yayılması ile açıklanabilir.




**Kaynak.** SETA, "Küresel Askeri Harcamalardaki Uzun Vadeli Eğilimler, 2000-2024", https://www.setav.org/en/long-term-trends-in-global-military-expenditure-2000-2024.

**Şekil.2. Global Toplam Askeri Harcamalar (2022-2024)**

## 3.SAVAŞ EKONOMİSİNİN SAVUNMA HARCAMALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Savaş ekonomisinin savunma harcamaları üzerindeki etkisi; çatışma/savaş alanındaki ve çevresindeki ülkelerin GSYİH'larının daha büyük bir kısmını savunma sektörüne ayırmalarına neden olur. Bunun sonucunda altyapı, kalkınma, sağlık, eğitim fonları askeri üretime kaydırıldığından, sosyal refah yatırımları azalır. Ülkeler arası silahlanma yarışları nedeniyle artan hammadde fiyatları ise enflasyonist baskı oluşturarak ülkeler arası tedarik zincirlerinin yapısını bozar.

2025 yılında dünya genelindeki askeri harcamalar 2,9 trilyon ABD dolarına ulaşarak incelenen dönemdeki en yüksek seviyeye çıkmıştır. Önceki yıllardaki gelişimi ile karşılaştırıldığında; küresel askeri harcamalar 2001 yılında 1,1 trilyon ABD doları, Irak ve Afganistan savaşlarının zirve noktasını geride bırakan 2010 yılında ise 1,8 trilyon ABD doları civarıydı. Küresel ölçekte, 2025 yılında en büyük askeri harcamayı ABD yaptı . ABD, 2025 yılında savunmaya 954 milyar ABD doları harcarken, Çin ve Rusya sırasıyla 336 milyar ABD doları ve 190 milyar ABD doları harcadı. Ukrayna, GSYİH›sinin yaklaşık %40›ını savunmaya ayırarak küresel ölçekte en fazla harcama yapan ülkeydi. 2021'den 2022'ye kadar Ukrayna'nın askeri harcamalarının GSYİH'ye oranı önemli ölçüde artarak % 3,8'den % 33,5'e yükselmiş ve 2023'te % 36'ya ulaşmıştır. Buna karşılık, bu oran Rusya'da 2021'deki % 3,6'dan 2022'de sadece % 4'e yükselmiştir. Sonuç olarak, Ukrayna'ya büyük miktarda ikili yardım yapılmıştır . AB kurumları en fazla mali ve insani yardımı sağlarken, ABD Ukrayna'ya en fazla askeri yardımı sağlamıştır (Statista, 2026). Avrupa Savunma Ajansı (EDA)'nın verilerine göre; AB'nin savunma Ar-Ge harcamaları 2005'te, 2024 sabit fiyatlarıyla, 7,9 milyar euro (387 milyar TL) seviyesindeydi. 2024'te harcamalar önemli bir artışla 13,2 milyar euro (646,8 milyar TL)'ya yükseldi. Ancak bu rakam 2025'te 17 milyar euroyu (833 milyar TL) aşmıştır. Fransa ve Almanya, AB savunma Ar-Ge harcamalarının dörtte üçünü oluşturmaktadır ki Fransa, AB içinde savunma Ar-Ge'sine en fazla yatırım yapan ülke olup, 2023'te savunma sanayisi için Ar-Ge'ye 1,6 milyar Euro (78,4 milyar TL) harcamıştır. Almanya ise 1,4 milyar euro (68,6 milyar TL) ile hemen arkasından geldi. İki ülkenin toplam harcaması 3,014 milyar Euro (147,6 milyar TL) seviyesindedir. Bu da Fransa ve Almanya'nın AB savunma Ar-Ge harcamalarının yaklaşık %74'ünü tek başına karşıladığını göstermektedir. İspanya, 378 milyon euro (18,5 milyar TL) ile üçüncü sırada ve AB toplamının %9,3'üne denk gelmektedir. Avrupa Savunma Ajansı'nın (EDA) [European Defence Agency], EDA'nın "Defence Data 2024-2025" raporu, artış eğiliminin, güvenlik ortamının değişmesi karşısında üye ülkelerin askerî kapasitelerini güçlendirmeye odaklandığını gösterdiğini vurguluyor. EDA ayrıca savunma harcamalarındaki yükselişin, üye devletler arasındaki sınırlı ortak projelerle birleştiğinde, "iş birliğini artırmak, AB

fonlarını daha etkin kullanmak ve harcama verimliliği ile Avrupa ülkeleri arasındaki silah sistemlerinin uyumluluğunu geliştirmek için iyi bir fırsat" yarattığını belirtmiştir [4].Eurostat'ın Mart 2025 verisine göre AB ülkeleri savunmaya 2022 yılında 202 milyar Euro, 2021 yılında 183 milyar Euro, 2020 yılında 177 milyar Euro, 2019 yılında ise 168 milyar Euro harcamıştır. 2023'te bu harcamaların 227 milyar Euro'ya yükseldiği belirtilmektedir. 2022 ve 2023 yılları arasındaki %12'lik artışın geniş kamu harcama fonksiyonları arasında ikinci en güçlü nispi artışı temsil ettiği belirtilmiştir. AB'de "askeri savunma" harcamaları 2021-2023 yılları arasında 165 milyar Euro'dan 193 milyar Euro'ya, "yabancı askeri yardımlar" ise 8 milyar Euro'dan 24 milyar Euro'ya yükselmiştir. 2023'de AB ülkeleri arasında savunmaya yönelik toplam harcamanın en yüksek olduğu ülkeler; Letonya (%3,1), Estonya (%2,7), Litvanya (%2,5), Yunanistan (%2,2), Polonya (%2,1), GKRY ve Macaristan (%1,9) ve Fransa, Danimarka ve İsveçtir (%1,8). AB'de savunmaya yönelik kamu harcamalarının en düşük olduğu ülkeler ise; İrlanda (%0,2), Malta (%0,4), Lüksemburg ve Avusturya (%0,6)'dır. İzlanda ise AB ve EFTA ülkeleri arasında, daimî bir ordusu olmadığı için savunma harcamaları en düşük seviyede seyreden ülkedir (%0,1) [5] .

## 4.SAVAŞ EKONOMİSİNİN FİNANSMANINDA GELENEKSEL YÖNTEMLER

Savaşların finansmanında ülkelerin bizzat kendilerinin ülke içinde izlemeleri gereken yöntemlerin yanında ülkeler arasında savaşın finansmanında izlenecek farklı strateji ve yöntemler bulunmaktadır. Savaşların finansmanında devletler tarafından genellikle vergilerin miktar ve oran olarak artırılması, özellikle de dış ticaret vergilerinde aşırı artış, kontrollü para basılması (yoksa ciddi hayat pahalılığı oluşabilir), halktan çeşitli cemiyetler / topluluklar aracılığıyla para toplanılması, kontrollü borçlanma yöntemlerinin seçilmesi, yabancı ülkelere değerli maden çıkışı yasaklanarak, miras olarak devlete kalan tereke-den çıkan altın, gümüş vb.nin kontrolünün devlet bankası kontrolüne geçirilmesi, bütçe açıklarıyla mücadele için bankalardan avans alınıp, ek başka şekillerde de borçlanılması, sahipsiz mallara ordunun el koyması gibi uygulamalar kullanılır. Ülkeler arası savaş finansmanında ise savaş bitiminde savaşa dâhil ülkelerden savaşılan ülkenin ırkını/neslini tüketmeye yönelik faaliyetleri tespit edilen, doğaya geri dönüşümsüz zarar verecek insan sağlığına kalıcı hasar verecek yasak kimyasal silah kullanan, organize toplu katliamlar/tecavüzler ve yağmalar düzenlediği tespit edilen/kanıtlanan ülkerden bunlara

---

4 Yanatma Servet (2025), "Savunma Sanayi: Hangi Avrupa Ülkeleri Ar-Ge'ye En Çok Yatırım Yapıyor?", https://tr.euronews.com/next/2025/11/19/ukrayna-savasi-surerken-avrupanin-savunma-ar-ge-harcamasi-artti-en-cok-hangi-ab-ulkesi-har, 19.11.2025.

5 Eurostat (2025), "How much do governments spend on defence?", 27.03.2025, https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-eurostat-news/w/ddn-20250327-1.

maruz kalmış ülkelerce savaş tazminatı talebinde bulunulabilir. Diğer yandan ABD gibi savaş ekonomisi ile beslenen (silah ticareti, teknolojik savunma sistemlerinin tedariki hizmetleri vb.) bazı ülkelerin savaş ekonomisinden daimi olarak yararlanacak şekilde uluslararası ilişkilerini tesis ettikleri rahatlıkla söylenebilir. Ancak dünya barışının bozulmasından nemalanarak ayrıca güncel 2026 verisi ile 40 trilyon dolarlık dış borcunu kapatmak için yine dolar basıp çıkmış savaşlara silah ticareti ile katılım sağlayıp, kendine kaynak yaratan ekonomilerin bu tür faaliyetlerinin cezasız kalmasının yanında ödüllendirilmemesi ve savaşların sürdürülebilirliğinin önlenmesi adına uluslararası ölçekte savaş tazminatı ödemeye mahkûm edilmeleri önerisi getirilebilir. Sonuçta savaş ekonomisi, küresel savunma harcamalarını savaş bölgeleri ve yakınındaki yerlerden başlamak üzere şiddetlendirirken, ülkelerin finansman arayışlarında yöntem seçimlerini çeşitlendirir. Savaşın temel finansman yöntemleri şekil 3'deki gibi özetlenebilir.

**Vergilerde artışlar/yeni vergiler getirilmesi** ⇨ Savaş dönemi geçici/kalıcı, olağanüstü vergilere başvurulur.

**Senyoraj (para basımı)** ⇨ Merkez Bankaları ile para arzı artışı yaratılır. Yüksek enflasyonla sonuçlanır.

**Kamu Borçlanması** ⇨ Devletlerin iç ve dış borçlarla, yatırımcılarla finansman methodudur.

**Uluslararası yardımlar, krediler ve destekleri** ⇨ Özellikle uluslararası finans ve kalkınma kuruluşlarının katkılarını içerir.

**Savunma sanayiinin ve teknolojinin üretici/ satıcılarının satışları** ⇨ Savaş bölgelerine silah, mühimmat vb. madde ile tedarik sağlayarak çıkardıkları ya da çıkaracakları savaşları finanse eder ya da borçlarını kapatmaya çalışırlar.

**Şekil.3. Savaşın Finansman Yöntemleri**

Örneğin; Körfez Savaşı'nın yenileni Saddam Hüseyin liderliğindeki Irak, savaşın galibi ise Kuveyt ile birlikte Amerika Birleşik Devletleri (ABD) liderliğindeki 35 ülkeden oluşan koalisyon güçleridir. Irak'tan savaş tazminatı istenmesinin temel nedeni, 1990 yılında Kuveyt'i haksız ve hukuka aykırı bir şekilde işgal etmesi, bu işgal süresince ve sonrasında Kuveyt'in altyapısına, çevreye, petrol tesislerine ve insanlara milyarlarca dolarlık devasa zararlar vermesidir. Uluslararası Hukukun İhlali: Irak lideri Saddam Hüseyin yönetiminin Ağustos 1990'da gerçekleştirdiği işgal, Birleşmiş Milletler (BM) Antlaşması'na ve devletlerin toprak bütünlüğü

ilkesine tamamen aykırı bulunarak uluslararası toplum tarafından haksız ilan edilmiştir[6].Irak'ın faaliyetleri ile savaş sonucu oluşan Ağır Maddi ve Çevresel Hasara dair Kuveyt'in petrol tesislerinin yıkımı, çöl ve denizlerin zarar görmesine dair sunduğu rapor ve kanıtlar sonucunda BM Güvenlik Konseyi Kararları: Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi'nin 687 sayılı kararı (1991) ile Irak, uluslararası hukuk nezdinde işgalin tüm zararlarından sorumlu ve borçlu ilan edilmiştir [7].

## 5. SAVAŞ GELİRLERİNİN TASNİFİ VE GLOBAL SAVAŞ ÇIKARMA TAZMİNATI ÖNERİSİ

Günümüzde özellikle savaşların yarattığı dışsallıkların; uluslararası gerginlikler, ekonomik tedarik ve finansman krizlerini körüklemeleri, çevresel yıkım, biyolojik/kimyasal türlü silahlarla ekolojik yapıda bozulma, göç gibi nedenlerle belirli bölgelerde aşırı nüfus artışı kaynaklı mülteci sorunları ile teknolojik silahların küresel iklim değişikliğine ek olumsuz etkileri gibi nedenlerle; dünyada savaş çıkaran devletlere global yoksulluk, pandemi, doğal afet gibi ekonomik kriz dönemlerinde doğan sorunlara katkılarının diğer barışçıl uluslara kıyasla daha yüksek miktarda olması için uluslararası ölçekte oluşturulacak bir "savaş çıkartma tazminatı / fonu" adı ile getirilecek uluslarüstü bir kaynak ile finansmanının sağlanması önerisi rahatlıkla getirilebilir. Ancak bu bağlamda öncelikle savaş gelirleri incelendiğinde Tablo.1'de ayrıntılı olarak görüleceği üzere; gündelik dilde savaş gelir türlerinin tasnifinde kavramsal olarak birbiri ile yaygın şekilde karıştırılan; savaş tazminatı, ganimet, olağanüstü savaş vergisinin özelliklerine değinilmesi yararlı olacaktır. Buna göre; savaş gelirlerinde ilk en büyük farkı finansmanda kaynağın iç kaynaklardan mı yoksa dış kaynaktan borçlanılarak mı elde edildiği oluşturmaktadır. Bir devletin kendi halkından, bankalar ve iç finansal kuruluşlarından yaptığı tahsilatlar borçlanma değil de vergiye dayanıyorsa savaş dönemine özel getirilmiş geçici ya da kalıcı ek ya da yeni salınan olağanüstü savaş vergisi kapsamında sayılacaklardır.

Tarihte devletlerin birçoğunun savaş sırasında geçici olarak çıkarsalar da "Peacok Wiseman'ın Sıçrama Teorisi"ndeki varsayımını doğrular şekilde kalıcı hale gelmiş gelir kaynaklarına dönüştükleri görülmektedir. Örneğin; "Eisphora" Antik Yunan'da Atina'da sadece savaş dönemlerinde uygulanan, savaş bitince kaldırılan ve zengin vatandaşlardan alınan olağanüstü bir servet vergisiydi. "Tributum", Roma Cumhuriyetinde vatandaşların mülklerinden alınan acil durum vergisiydi. Ordu ganimet elde edip döndüğünde, toplanan bu vergi vatandaşlara iade edilebiliyordu[8]. Birbaşka olağanüstü vergi örneği; Saladin

6 Al-Alkhirah Jumada, (2019), "Irak, Kuveyt'e 300 milyon dolar savaş tazminatı ödedi", https://turkish.aawsat.com/home/article/1576146/irak-kuveyt%E2%80%99e-300-milyon-dolar-sava%C5%9F-tazminat%C4%B1-%C3%B6dedi, 06.02.2019.

7 Mensah Thomas (2011), "United Nations Compensation Commission (UNCC)", https://opil.ouplaw.com/display/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e424, April 2011.

8 Fawcett, P. (2016). "When I Squeeze You with Eisphorai": Taxes and Tax Policy in Classical Athens. Hesperia: The Journal of the American School of Classical Studies at Athens 85(1), 153-199. https://dx.doi.org/10.2972/hesperia.85.1.0153,154.

Tithe (Selahaddin Öşrü); 1188'de İngiltere'de ve Fransa'da Üçüncü Haçlı Seferi'ni ve Selahaddin Eyyubi'ye karşı yapılacak savaşı finanse etmek için taşınır mallar ve gelirler üzerinden alınan %10'luk olağanüstü bir vergiydi. Osmanlı'da bu vergiye benzer alınan vergi; Avarız-ı Divaniyye sadece savaş, doğal afet veya acil savunma ihtiyaçları gibi olağanüstü durumlarda halktan hanehalkı ölçeğinde; nakit, mal veya hizmet olarak toplanan bir vergi iken, 17. yüzyılın uzun süren savaşları ve mali buhranları ile kalıcılaşmıştır. Ayrıca İmdadiye-i Seferiye ise savaş tazmini amaçlı alınan özellikle 18. yüzyıldan itibaren zenginlerden, devlet görevlilerinden ve taşradaki yerel güçlerden alınan olağanüstü savaş vergisidir. Bu verginin barış zamanında toplananı; *İmdadiye-i Hazıriye* idi. İngiltere'de gelir vergisi aslında olağanüstü bir savaş vergisi olarak ortaya çıkmıştır [9]. İngiltere Başbakanı William Pitt, Napolyon Savaşları'nın maliyetini karşılamak ve silah satın almak için bu vergiyi geçici olarak yürürlüğe koymuştur.ABD tarihindeki ilk gelir vergisi 1861'de Amerikan İç Savaşı sırasında Kuzey hükümetinin savaş masraflarını fonlamak amacıyla geçici olarak çıkarılmıştır. Savaş bittikten birkaç yıl sonra (1872) kaldırılmış, ancak sonraki yüzyılda kalıcı olarak geri dönmüştür. I. ve II. Dünya Savaşı Döneminde; Başta ABD, İngiltere ve Kanada olmak üzere birçok ülke, savaş döneminde silah, mühimmat veya lojistik üreterek savaştan haksız ve fahiş kazanç sağlayan şirketleri vergilendirmek için %80'e varan oranlarda olağanüstü "aşırı kâr" vergileri kullanılmıştır[10]. Diğer yandan Türkiye özelinde konu incelendiğinde 1942'de olağanüstü vergi uygulaması olarak çıkarılan "Varlık Vergisi", Türkiye II. Dünya Savaşı'na fiilen girmese de, savaşın yarattığı ekonomik bunalım, enflasyonda yükseliş ve kayıtdışı ekonomi ile mücadele ve savunma giderlerini karşılamak için olağanüstü bir servet vergisi olarak daha çok gayrimüslim vatandaşlara uygulanmıştır. Diğer bir savaş gelir türü olan ganimetler ise; zamanla uluslararası hukukun müdahalesi ile sınırlandırılmış savaş gelir kaynaklarıdır. Şöyle ki geçmişte savaşı kazanan tarafın, kazandığı tarafa ait olan tüm taşınır mallar, devlet hazineleri ve malları, kaybeden ordu askerlerinden oluşan esirler, fethedilen taşınır ve taşınmaz mallar kapsama dahildi. Günümüzde ganimet kavramı 1907 Lahey Sözleşmeleri ve 1949 Cenevre Sözleşmeleri ile tamamen değiştirilerek sınırlandırılmıştır. Modern hukukta ganimetin meşru kaynağı düşman devletine ait olan ve doğrudan askeri amaçla kullanılan taşınır mallardır. Modern hukuka göre ganimet sayılabilecek kaynaklar şunlardır; askeri silah ve mühimmat, askeri araçlarla, haberleşme ve lojistik teçhizatından oluşur. Savaş tazminatı ise, bir savaş sonrası savaşta yenilen ya da saldırgan olan devletin, kazanan ya da zarar gören devle-

9 Seslikaya Ali (2024), Osmanlı Sefer Hazırlıkları Sırasında Toplanan Bazı Vergi Türleri ve 1592-1617 Yılları Arasında Vergilerin Tahsilinde Yaşanan Birtakım Aksaklıklara Dair Tespitler", Osmanlı Mirası Araştırmaları Dergisi, Temmuz, 11(30), , https://osmanlimirasi.net/index.php/omad/article/view/194/185, 397-411.

10 Dubinina E., Garcia-Bernardo J. and Janský P. (2022): "The Excess Profits during COVID-19 and Their Tax Revenue Potential" IES Working Papers 13/2022, https://www.econstor.eu/bitstream/10419/265199/1/180688335X.pdf, 1-34, 3.

te verdiği zararları karşılamak amacıyla ödediği parasal veya ayni bedellerdir. Savaş tazminatının temel amacı, hukuka aykırı bir şekilde başlatılan bir savaşın yol açtığı yıkımı ekonomik olarak telafi etmek ve mağdur devletin uğradığı zararları gidermektir. Ancak savaş tazminatının zamanla ülkelerin kurduğu ittifak güçleri ile uluslararası mecrada farklı bir yapıya dönüştüğü görülmektedir. Buna karşılık global barışın sürdürülebilirliği ve uluslararasarası hukuku çiğneyerek devletlerin milli çıkarları uğruna haksız savaş başlatmalarının önüne geçilmesi ve zarar gören devletlerin zararlarının tazmini amacıyla savaş tazminatı mekanizmasının işlerliği uluslararası adaletin ve barışın tesisi adına asıl olarak kritik önemdedir. Ancak savaş tazminatının devletler arası anlaşmalar, yakın diplomatik ilişkiler ve ekonomik, askeri vb. konjoktürel siyasi çıkarlar nedeniyle amacı dışında kullanımı yaygındır. Bu nedenle uluslararası hukuk kurallarını çiğneyerek savaş çıkaran devlet ve devletlere getirilecek bir savaş çıkartma tazminatının ve bunu yönetecek uluslararası konseydeki katılımcı devletlerin üye temsilciliğinde ülkelerin katılma hakkından, oylamalarına kadar şeffaf ve adil mekanizmanın tesisi sağlandığında kulağa ne kadar ütopik gelse de; savunma harcamalarına giden ek masraflar devletlerin diğer kalemlerine fon olarak aktarılabilecek ülkelerin refahı, huzuru ve gelişmişlik seviyesi desteklenip bunların sürdürülebilirliği sağlanabilecektir.

**Tablo.1. Savaş Gelirlerinin Tasnifi ve Global Savaş Çıkarma Tazminatı Önerisi**

| Özellik | Savaş Tazminatı | Ganimet | Olağanüstü Savaş Vergisi | Global Savaş Çıkarma Tazminatı |
|---|---|---|---|---|
| **Kaynağı** | Yenilen devletlerden alınır. | Savaşılan devletin kendi vatandaşlarıdır. | Savaşan devletin kendi vatandaşlarından alınır. | Savaş çıkaran devlet/devletlerdir. |
| **Tahsilat zamanı** | Savaş sonrası tahsil edilir. | Savaşta(çatışmada/işgalde) ele geçirilir. | Savaş **sırasında**/hazırlık aşamasında tahsil edilir. | Savaşta/sonrasında tahsil edilmelidir. |
| **Hukuki niteliği** | Uluslararası anlaşmalara dayanan hukuki bir yaptırımdır. | El koyma (müsadere) Tarihsel savaş hukukuna (örn:İslam hukukunda) dayanır. | Devletin kendi egemenlik hukukuna dayalı iç mevzuatıdır. | Birleşmiş Miletler Güvenlik Konseyi benzeri uluslarüstü kurumla uluslararası anlaşma hükmü ile düzenlenmelidir. |
| **Modern Hukuktaki Yeri** | Günümüzde halen uluslararası hukukta tazminat bulunur. | Modern uluslararası hukukta (Cenevre Sözleşmeleri vb.) yasaktır. | Modern devletlerde kriz anlarında (ek vergi olarak) uygulanabilir. | Henüz yok. Getirilebilirse gereksiz/haksız/uluslararası hukuka aykırı şekilde çıkarılacak savaşlarla mücadelede katkı sağlayabilir. |
| **Amacı** | Savaş masraflarını giderip,kazananı ödüllendirmektir. | Düşmanın kaynaklarına el koyarak askeri motivasyonu artırmaktır. | Savaşın acil finansmanını ve ordu giderlerini karşılamaktır. | Dünya barışının/ huzurunun sağlanması ve sürdürülebilirliğidir. Haksızlığa uğrayan devlete savaş çıkaran devlet tarafından savaş masraflarının ödenmesidir. |

**Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.**

Savaşların dünya ekonomisi üzerindeki olumsuz etkilerine en temel örnek niteliğinde; günümüzde Uluslararası Enerji Ajansı'na göre; Hürmüz Boğazı'nın fiili olarak kapanışı ve bölgesel altyapıdaki hasar, küresel petrol piyasasında tarihi olarak en büyük ticari ve ekonomik aksama ile sonuçlanmıştır. Bunun yakıt ithali yoğun ekonomiler üzerindeki etkisi, gelir üzerinde ani ve büyük bir vergi yükü doğurmuştur[11]. Diğer yandan savaşların yarattığı yıkımı ve hasarı gidermekte yenilen devletlerden barış anlaşmaları aracılığıyla talep edilen parasal ödemeler ve yükümlülükler savaş tazminatını oluşturur. Ancak savaş tazminatları uluslararası hukuka göre savaş sonrası yapılacak barış anlaşmaları ile belirlendiklerinden tarihte farklı şekildeki uygulamalarına rastlanılmaktadır. Nitekim Birleşmiş Milletler Andlaşması'nda doğrudan "savaş tazminatı" başlığını taşıyan ya da bu isimle düzenlenmiş açık bir hüküm bulunmamaktadır. Diğer yandan BM Güvenlik Konseyi'nin Yetkileri (VII. Bölüm) uyarınca BM Andlaşması'nın VII. Bölümü (Açıkça Saldırı ve Barışın Bozulması), Güvenlik Konseyi'ne uluslararası barış ve güvenliği korumak için geniş yetkiler verir (AHA, 1946). Madde 39, 41 ve 42'de Güvenlik Konseyi, bir saldırı veya barışı bozma eylemi tespit ettiğinde yaptırımlar uygulayabilir veya zorlayıcı tedbirler alabilir. Bu konseyden, bu maddelerden doğan geniş yetkisinden geçmişte saldırgan devlete tazminat yükümlülüğü getirmek amacıyla bir araç olarak yararlanılmıştır. Örneğin; BM Tazminat Komisyonu (UNCC) BM Andlaşması'nda doğrudan bir madde olmamasına rağmen, bu duruma dair uygulama 1991'de gerçekleşmiştir. Irak'ın Kuveyt'i işgali sonucunda Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi (BMGK), BM Andlaşması'nın VII. Bölümü'ne dayanarak 687 sayılı kararı kabul etmiştir. Bu kararla Irak'ın uluslararası hukuka aykırı işgali nedeniyle verdiği zararları ödemesi hükme bağlanmış ve tazminatların tahsili için BM Tazminat Komisyonu (UNCC) kurulmuştur[12]. Kitle İmha Silahlarının İmhası; Irak'ın tüm kimyasal ve biyolojik silahlarını, nükleer kapasitesini ve menzili 150 kilometreyi aşan balistik füzelerini uluslararası denetim altında imha etmesi zorunlu kılınmıştır. Irak'ın biyolojik, kimyasal ve füze yeteneklerini yerinde incelemek ve silahsızlanma sürecini doğrulamak amacıyla BM Özel Komisyonu (UNSCOM) kurulmuştur. Irak ve Kuveyt arasındaki sınırın yeniden belirlenmesi ve bu bölgede askersizleştirilmiş bir bölge oluşturularak BM gözlemci misyonunun (UNIKOM) konuşlandırılması kararlaştırılmıştır[13]. Tazminat yükümlülüğü bakımından Irak'ın Kuveyt'i yasa dışı işgali nedeniyle yabancı hükümetlere, vatandaşlara ve şirketlere verdiği çevresel yıkım dahil tüm zararlardan hukuken sorumlu olduğu ilan edilmiştir[14]. Ancak İsrail Filistin'e saldı-

11 Adrian vd, "How the War in the Middle East Is Affecting Energy, Trade, and Finance", https://www.imf.org/en/blogs/articles/2026/03/30/how-the-war-in-the-middle-east-is-affecting-energy-trade-and-finance.

12 Essawy, Rana Moustafa (2023), "The UN General Assembly Resolution on Reparations for Aggression Against Ukraine: A Victory for the International Rule of Law?", https://opiniojuris.org/2023/01/17/the-un-general-assembly-resolution-on-reparations-for-aggression-against-ukraine-a-victory-for-the-international-rule-of-law/.

13 United Nations (UN), (1991), Digital Library, https://digitallibrary.un.org/record/110709, 03.04.1991

rırken ya da Rusya Ukrayna'ya savaş açarken neden BMGK'nin herhangi bir yaptırım uygulamadığı ve savaş tazminatı kararı almadığı sorularının yanıtı ise şu şekilde verilebilir. BMGK, Rusya'nın Ukrayna'ya saldırısında veya İsrail'in Filistin/Gazze operasyonlarında Irak-Kuveyt krizindekine benzer bağlayıcı yaptırımlar ve tazminat kararları alamamıştır. Bunun temel sebebi daimi üyelerin sahip olduğu veto yetkisi ve jeopolitik çıkar çatışmalarıdır. BM'nin yapısı, küresel süper güçlerin doğrudan ya da müttefiki oldukları çatışmalarda kilitlenmesine neden olmaktadır. Bu durumun ana nedenleri şunlardır; (Hope O'Dell, 2023) Veto Yetkisindeki 5 üyeli yapıdır ki; Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi'nin 5 daimi üyesinden (ABD, Rusya, Çin, İngiltere ve Fransa) herhangi birinin "hayır" oyu vermesi (veto etmesi), karar tasarısını tamamen geçersiz hale getirir[15]. Rusya'nın Ukrayna'daki durumu incelendiğinde ise; Rusya, Ukrayna'ya karşı başlattığı savaşı kınayan, durduran veya yaptırım öngören tüm BMGK tasarılarını doğrudan kendisi veto etmiştir. Doğrudan hedefte olan bir daimi üye oylamayı tıkadığı için konsey hukuken adım atamaz hale gelmektedir[16]. İsrail-Filistin meselesinde ABD'nin varlığı ile İsrail'e yönelik eleştiri, ateşkes veya yaptırım içeren kararların çoğunun İsrail'in en yakın müttefiki ve koruyucusu olan ABD tarafından veto edilmekte olmasına ilişkindir. Körfez Savaşı'ndaki Irak örneğinin bu durumdan farkı; 1991 yılında Irak'ın Kuveyt'i işgali sırasında, Sovyetler Birliği'nin dağılma sürecinde oluşu ve ABD ile birlikte hareket ederek ya da çekimser kalarak BMGK'nin 687 sayılı ve benzeri kararların önünü açması olabilir. Günümüzdeki gibi kutuplaşmış bir daimi üye bloku o dönem söz konusu değildi. Özetle, BMGK'nin yaptırım mekanizması saldırıda bulunan ülkeye göre veya müttefikine bağlı olarak işlevini yitirebilmektedir. Bu yüzden Rusya veya İsrail gibi aktörlerin eylemlerine karşı konsey düzeyinde ortak bir zorlayıcı karar (tazminat veya askeri/ekonomik ambargo) çıkmamaktadır[17]. Ancak arzu edilen durum bunun aksine BMGK'de olduğu gibi 5 ülkelik yalnızca belirli ülke gruplarının tekelinde olmayacak şekilde kurulum sağlanması ve kapsayıcılığın artırılmasıdır. Dünya barışı ve güvenliğinin sağlanmasında; belirli standart kurallar getirilmesinin, uluslararası hukukta ülke farkı olmaksızın adil mekanizmanın ülkeler üstü şekilde tesis edilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

## SONUÇ

Pandemi, ekonomik kriz, doğal felaketler ve savaş gibi dönemlerde devletlerin acil kaynak

14 United Nations (UN), (2026), "UN Security Council Resolutions", https://uncc.un.org/en/documents/un-security-council-resolutions

15 Hazır, Ümit Nazmi (2023), "3 SORUDA - Rusya'nın Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi dönem başkanlığı", https://www.aa.com.tr/tr/analiz/3-soruda-rusyanin-birlesmis-milletler-guvenlik-konseyi-donem-baskanligi/2875139, 18 Nisan 2023.

16 BBC, (2022), "Ukrayna Savaşı: Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi Nasıl Çalışıyor, Niçin Eleştiriliyor?", https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-61009255, 06.04.2022.

17 Walker Linda, "Reforming the United Nations Security Council for Global Equality and Justice", https://committees.parliament.uk/writtenevidence/140638/html/, 18.04.2025.

ihtiyacı ile gelirlerini artırmak için başvurdukları gelirlerden olan tazminatlar, ganimetler ve olağanüstü vergiler geçici mahiyette getirilseler de, uygulamada kalıcı olabildiklerine rastlanılmaktadır. Günümüzde halen savaşan pek çok ulusun varlığı ve dünyaya verdikleri kültürel, tarihsel, ekonomik yıkımlar yanında savaş suçları, soykırım, biyolojik/kimyasal zararlı içerikte silah kullanımı ile telafisi güç çevresel ağır sonuçlara yol açmaktadır. Bu bağlamda uluslararası hukuka aykırı şekilde savaş çıkartan devletlerin cezalandırılmaları ve global savaş çıkarma tazminatına maruz bırakılmaları önerisi dikkate değerdir. Nitekim modern uluslararası hukukta savaş tazminatı, Birleşmiş Miller Antlaşması ve Uluslararası Hukuk Komisyonu'nun "Devletlerin Sorumluluğu" ilkeleri ile yürütüldüğünden, tazminat ile ulaşılmak istenilen hedefler sorumluların cezalandırılması/onlardan ganimet elde edilmesi yerine hukuka aykırı fiilin sonuçlarının yok edilmesinin hedeflenmesidir. Modern uluslararası hukukta tazminatın gerçekleşme şekli üç türlüdür. Bunlar; Eski Hale Getirme (Restitution): mümkünse, savaştan önceki durumun aynen geri getirilmesidir (örneğin, işgal edilen yerlerin/el konulan malların iadesidir. Zararı tazmini içeren tazminat (Compensation); eskinin telafi imkanı olmadığında (yıkılan binalar, altyapı zararları, ekonomik kayıplar), zararın parasal olaraködenmesidir. Tatmin (Satisfaction); maddi olarak ölçülemeyen zararlar için resmi özür dilenmesi, sorumluların yargılanması veya mağdur devletin onurunun iadesidir. Ancak tek başına modern uluslararası hukuk kurallarının varlığı yetmediğinden, aksine uygulamaya geçirilmeleri kritik önem taşıdığından; örneğin; çok kutuplu bir dünyayı temsil etmediğinden Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi'nin bileşimi değişmelidir. Böylelikle dünya geneli temsilde sadece 5 ülkelik daimi üyelik yetersiz ve adaletsizdir. Ayrıca G4 olarak bilinen Hindistan, Almanya, Japonya ve Brezilya ile Afrika Birliği, Birleşmiş Millletler Güvenlik Konseyi'ne daimi üye statüsü için uzun süredir lobi yapsalar da dahil edilmemeleri eleştirilmeye değerdir.

Diğer yandan uygulamada devletler tarafından savaşın finasmanında kullanılan yöntemler arasında sıklıkla olağanüstü vergilerden yararlanılmaktadır. Ancak sonuç olarak hem savaşların finansmanında hem dünyada savaş ekonomisinin yarattığı konjonktürde devletlerin bütçe açıklarının şiddetli artış gösterdiği dönemlerde ek vergiler ya da varolan vergilerin oranlarında artışlarla giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak örneğin; "günümüzde İngiltere gibi ülkelerde zenginlerin gönüllü olarak daha yüksek oranda vergi ödemeye rıza gösterdiklerine dair talepleri" küresel ve bölgesel ekonomik bunalımdan bir çıkış kapısı olarak görülerek artmıştır. Bu durum ise pek çok ekonomide ek finansman ihtiyacının giderilmesinde özellikle diğer iç finansman kaynakları arasında servet vergilerinin tercih edilebilirliğini artırabileceğini düşündürmektedir.

## KAYNAKÇA

Al-Alkhirah Jumada, (2019), "Irak, Kuveyt'e 300 milyon dolar savaş tazminatı ödedi", https://turkish.aawsat.com/home/article/1576146/irak-kuveyt%E2%80%99e-300-milyon-dolar-sava%C5%9F-tazminat%C4%B1-%C3%B-

6dedi, 06.02.2019.

Anadolu Ajansı (AA) (2026), "NATO Üyesi Ülkelerin Savunma Harcamasının GSYH'ye oranı", https://www.aa.com.tr/tr/info/infografik/52838, 07.07.2026.

American Historical Assosiation (AHA) (1946), https://www.historians.org/resource/what-are-the-charter-provisions-for-preventing-war/, 01.01.1946.

BBC, (2022), "Ukrayna Savaşı: Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi Nasıl Çalışıyor, Niçin Eleştiriliyor?", https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-61009255, 06.04.2022.

Cumhuriyet (2026), "NATO 2026 savunma bütçesini açıkladı: Türkiye ne kadar harcayacak?", https://www.cumhuriyet.com.tr/ekonomi/nato-2026-savunma-butcesini-acikladi-hangi-ulke-ne-kadar-harcayacak-2519057, 08.07.2026.

Dubinina E., Garcia-Bernardo J. and Janský P. (2022): "The Excess Profits during COVID-19 and Their Tax Revenue Potential" IES Working Papers 13/2022, https://www.econstor.eu/bitstream/10419/265199/1/180688335X.pdf, 1-34.

Essawy, Rana Moustafa (2023), "The UN General Assembly Resolution on Reparations for Aggression Against Ukraine: A Victory for the International Rule of Law?", https://opiniojuris.org/2023/01/17/the-un-general-assembly-resolution-on-reparations-for-aggression-against-ukraine-a-victory-for-the-international-rule-of-law/.

Eurostat (2025), "How much do governments spend on defence?", 27.03.2025, https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-eurostat-news/w/ddn-20250327-1.

Fawcett, P. (2016). "When I Squeeze You with *Eisphorai*": Taxes and Tax Policy in Classical Athens. *Hesperia: The Journal of the American School of Classical Studies at Athens 85*(1), 153-199. https://dx.doi.org/10.2972/hesperia.85.1.0153.

Hazır, Ümit Nazmi (2023), "3 SORUDA - Rusya'nın Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi dönem başkanlığı", https://www.aa.com.tr/tr/analiz/3-soruda-rusyanin-birlesmis-milletler-guvenlik-konseyi-donem-baskanligi/2875139, 18 Nisan 2023.

Mensah Thomas (2011), "United Nations Compensation Commission (UNCC)", https://opil.ouplaw.com/display/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e424, April 2011.

NATO (2025), "NATO agrees its 2026 common funded budgets, strengthening Allied resolve in a new era of collective defence", https://www.nato.int/en/news-and-events/articles/news/2025/12/17/nato-agrees-its-2026-common-funded-budgets-strengthening-allied-resolve-in-a-new-era-of-collective-defence, 17.12.2025.

O'Dell Hope (2023), "How the US has Used its Power in the UN to Support Israel for Decades", https://globalaffairs.org/commentary-and-analysis/blogs/how-us-has-used-its-

power-un-support-israel-decades, 18.12.2023.

SETA (2025), "Küresel Askeri Harcamalardaki Uzun Vadeli Eğilimler, 2000-2024", https://www.setav.org/en/long-term-trends-in-global-military-expenditure-2000-2024.

Seslikaya Ali (2024), Osmanlı Sefer Hazırlıkları Sırasında Toplanan Bazı Vergi Türleri ve 1592-1617 Yılları Arasında Vergilerin Tahsilinde Yaşanan Birtakım Aksaklıklara Dair Tespitler", Osmanlı Mirası Araştırmaları Dergisi, Temmuz, 11(30), https://osmanlimirasi.net/index.php/omad/article/view/194/185, 397-411.

Statista, "Global military spending from 2001 to 2025 (in billion U.S. dollars)", https://www.statista.com/statistics/264434/trend-of-global-military-spending/?srsltid=AfmBOop7uOmLeeBDRrkHZmudNvWhWU2r-M1cSGeNcJKCSxrl55j6UFOz, 28.04.2026).

Tobias Adrian, Jihad Azour, Nigel Chalk, Pierre-Olivier Gourinchas, Alfred Kammer, Abebe Aemro Selassie, Krishna Srinivasan, Rodrigo Valdés, (30.03.2026),"How the War in the Middle East Is Affecting Energy, Trade, and Finance",https://www.imf.org/en/blogs/articles/2026/03/30/how-the-war-in-the-middle-east-is-affecting-energy-trade-and-finance.

United Nations (UN) Digital Library, (1991) https://digitallibrary.un.org/record/110709, 03.04.1991.

United Nations (UN), (2026), "UN Security Council Resolutions", https://uncc.un.org/en/documents/un-security-council-resolutions.

Walker Linda, "Reforming the United Nations Security Council for Global Equality and Justice", https://committees.parliament.uk/writtenevidence/140638/html/, 18.04.2025.

Worldometers (2026), "Dünya Geneli Günlük Askeri Harcama Miktarı", https://www.worldometers.info/tr/askeri/

Yanatma Servet (2025), "Savunma Sanayi: Hangi Avrupa Ülkeleri Ar-Ge'ye En Çok Yatırım Yapıyor?", https://tr.euronews.com/next/2025/11/19/ukrayna-savasi-surerken-avrupanin-savunma-ar-ge-harcamasi-artti-en-cok-hangi-ab-ulkesi-har, 19.11.2025.

# İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDE YENİ DÖNEM: 9903 SAYILI KARAR İLE NELER DEĞİŞTİ?

**Recep Salih ŞENTÜRK***
E. Vergi Müfettişi

## ÖZET

*28.02.2009 tarih ve 27155 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5838 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen (32/A) maddesiyle ihdas edilen indirimli kurumlar vergisi müessesesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanmadan önce, 19.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda düzenlenmekteydi.*

*30.05.2025 tarih ve 32915 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile -geçiş hükümleri saklı kalmak kaydıyla- 2012/3305 sayılı Karar yürürlükten kaldırılmış ve Kararda indirimli kurumlar vergisi uygulamalarına ilişkin olarak önemli değişiklikler yapılmıştır.*

*Yazımızda 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki indirimli kurumlar vergisi uygulamaları "Eski Teşvik Sistemi", 9903 sayılı Karar kapsamındakiler ise "Yeni Teşvik Sistemi" olarak nitelendirilecek olup, 9903 sayılı Karar kapsamında yeni teşvik sistemine geçilmesiyle birlikte, indirimli kurumlar vergisi uygulamalarında 2012/3305 sayılı Karara kıyasla ne tür değişiklikler olduğu, Kanun ve Tebliğ bazındaki düzenlemelere atıf yapılmak suretiyle karşılaştırmalı olarak anlatılmaya çalışılacaktır.*

**Anahtar Kelimeler**: İndirimli Kurumlar Vergisi, Yatırım Teşvik Belgesi, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı

---

* Orcid No:0009-0007-2869-9086, Yeminli Mali Müşavir, E. Vergi Müfettişi, İletişim:r.salih.senturk@gmail.com

## GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi müessesesi, adına düzenlenen yatırım teşvik belgesi (YTB) kapsamında belirli şartları sağlayan yatırımları gerçekleştiren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu yatırımlardan elde ettikleri kazançlarının daha düşük oranda vergiye tabi tutulması yoluyla Devletçe desteklenmesi amacını taşımaktadır.

Bu kapsamda desteklenecek yatırımların mahiyetine, destek unsurlarının türlerine ve her bir destek unsurunun sağlanmasına yönelik şartlara ilk olarak 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda, akabinde ise bu Kararı yürürlükten kaldıran ve 19.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda (2012/3305 sayılı BKK) yer verilmiş olup, 2012/3305 sayılı Kararda yayım tarihinden sonra çok sayıda ekleme/çıkarma/değişiklik yapılmış ve ilgili Karar, 30.05.2025 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (9903 sayılı CBK) yürürlüğe girinceye kadar uygulanmaya devam etmiştir.

9903 sayılı CBK eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile 2012/3305 sayılı Karar -geçiş hükümleri saklı kalmak kaydıyla- yürürlükten kaldırılmış ve bir nevi yeni teşvik sistemine geçilmiştir. Yeni teşvik sisteminde destek unsurları arasında yer almaya devam eden indirimli kurumlar vergisi uygulamalarına yönelik olarak, vergi indirim ve yatırıma katkı oranları ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanması başta olmak üzere birçok değişikliğe gidilmiş olup, yazının ilerleyen bölümlerinde yapılan bu değişikliklere ve bunların uygulamadaki sonuçlarına değinilecektir.

## 1. GERÇEKLEŞEN HARCAMALARIN YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİ İLE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen harcamaların hangilerinin belge kapsamında kabul edileceği ilgili mevzuat hükümleriyle sınırlandırılmış olup, teşvik sistemi içerisinde onaylanan her harcama kaleminin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında (yatırıma katkı tutarı hesabında) doğrudan dikkate alınamayacağı ve her iki mekanizmanın kendine özgü şartlar barındırdığı hususu gözden kaçırılmamalıdır.

Yatırımlarda devlet yardımları hakkındaki kararlarda, hangi yatırımların destekleneceği, destek unsurlarının neler olduğu, bu unsurlardan hangi şartlarda ve nasıl yararlanılabileceği başta olmak üzere, devletçe yatırımların özendirilmesi için yapılacak yardımların usul ve esasları düzenlenmektedir. Vergi indirimi (İndirimli Kurumlar Vergisi) bu destek unsurlarından biri olup, Kararların ayrı bir maddesinde bu desteğin uygulamasına yönelik düzenlemelere yer verilmektedir. Bununla birlikte vergi indirimi bölümündeki hükümlerin yanı sıra diğer maddelerde yer alan ve tüm destek unsurlarını etkileyen genel düzenleme-

lerin de indirimli kurumlar vergisi uygulamalarında dikkate alınması gerekmektedir.

2012/3305 ve 9903 sayılı Kararlar kapsamında yatırım harcaması olarak değerlendirilen her bir harcama kalemi, indirimli kurumlar vergisi uygulaması açısından yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmayabilir. Dolayısıyla, söz konusu Kararlara uygun olarak gerçekleştirilen her harcamanın indirimli kurumlar vergisi uygulamasında da geçerli kabul edileceği yönünde genel bir sonuca varılmamalıdır. Esasen ilgili Kararlarda yatırımlara ilişkin genel düzenlemelere yer verilmekle birlikte, vergi indirimi dahil her bir destek unsuru için özel şartlar da öngörülebilmektedir.

Örneğin 9903 sayılı Karar kapsamında çıkarılan, 2025/1 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ" in (2025/1 sayılı Tebliğ) 9'uncu maddesinde; teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar arasında arsa ve arazi sayılmamakta, dolayısıyla bu harcamalar yatırım harcaması olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte 9903 sayılı Karar'ın "Vergi İndirimi" başlıklı 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında arsa ve arazi harcamalarının vergi indirimi desteğinden faydalanamayacağı yönünde özel bir düzenleme bulunduğundan, söz konusu harcamalar YTB kapsamında gerçekleştirilen harcama olarak kabul edilse de vergi indirimi noktasında yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınamayacaktır. Ancak söz konusu arsa/arazi harcamaları indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınamasa da, örneğin asgari sabit yatırım tutarı belirlenen bir yatırım için gerçekleşen yatırım harcaması olarak kabul edilebilecektir.

Bunun yanında 9903 sayılı Karar kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilmeyen bir harcama kaleminin, KVK'nın 32/A maddesinde ve 1 seri no.lu KVKGT'de ayrıca belirtilmiş olmasa dahi indirimli kurumlar vergisine ilişkin yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınamayacağı tabiidir. Örneğin 2025/1 sayılı Tebliğ'in 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde, kullanılmış yerli makine ve teçhizata ilişkin gerçekleşen harcamaların belge kapsamında kabul edilmeyeceği belirtildiğinden, söz konusu harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulaması bakımından da gerçekleşen yatırım harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Özetle, İlgili Kararlara uygun olarak gerçekleştirilen her yatırım harcamasının indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırıma katkı tutarı hesabına dâhil edileceği kesin olarak ileri sürülemezken, Kararlarda yatırım harcaması olarak kabul edilmeyen kalemlerin yatırıma katkı tutarı hesabında dikkate alınamayacağı ilgili mevzuat hükümlerinin zorunlu bir sonucudur.

## 2. YENİ TEŞVİK SİSTEMİNE İLİŞKİN GEÇİŞ HÜKÜMLERİ

Yeni teşvik sisteminin uygulamasına ilişkin yayımlanan 9903 sayılı CBK'nın Geçici 2'nci maddesinde, Kararın yürürlüğe girdiği tarihten önceki Kararlara istinaden düzenlenen

yatırım teşvik belgeleri ile ilgili uygulamalara, teşvik belgesinin dayandığı Karar ve ilgili diğer kararlar çerçevesinde devam olunacağı belirtilmiştir.

9903 sayılı Kararın yayınlanması akabinde, 24.07.2025 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7555 sayılı Kanun'un 18'inci maddesiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun indirimli kurumlar vergisine ilişkin hükümlerinin yer aldığı 32/A maddesinde ilgili Karara paralel değişiklikler yapılmış, mezkur Kanun'un 27'nci maddesinde ise; KVK'nın 32/A maddesine ilişkin değişikliklerin 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere yayım tarihinde (24.07.2025) yürürlüğe gireceği hükmüne yer verilmiştir. Bununla beraber 04.09.2025 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 24 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 9903 sayılı Karar ve KVK'nın 32/A maddesinde yapılan değişikliklere paralel şekilde, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (KVGT) indirimli kurumlar vergisine yönelik düzenlemelerde değişiklikler yapılmıştır.

Bu kapsamda 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24.07.2025 tarihinden önce alınmış yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki indirimli kurumlar vergisi uygulamalarına ilişkin olarak KVK'nın 32/A maddesi ile 1 seri no.lu KVGT'deki değişiklik öncesi hükümler/düzenlemeler; bu tarihten (bu tarih dahil) itibaren alınan yatırım teşvik belgelerinde ise değişiklik sonrası hükümlerin/düzenlemelerin dikkate alınması gerekmektedir.

## 3. 9903 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARI İLE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARINDA YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER

### 3.1. İndirimli Kurumlar Vergisinden Faydalanılmasında Azami Süre Sınırı Getirildi.

Eski teşvik sisteminde gerçekleştirilen yatırım harcaması üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarının kullanımı açısından herhangi bir süre sınırı bulunmamaktaydı. Bu kapsamda yatırımcılar, yatırımın başladığı dönemden itibaren hak edilen yatırıma katkı tutarının tamamı kullanılıncaya kadar, gerek diğer faaliyetlerden (belirli tutarsal sınırlar dahilinde) gerekse yatırımdan elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulama hakkına sahipti.

Söz konusu husus Kanun'un 32/A maddesinin birinci *fıkrasında "... teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oran üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur."* hükmü ile açıkça belirtilmişti.

Yeni teşvik sisteminde ilgili maddede yapılan değişiklikle, hak edilen yatırıma katkı tutarının yatırımdan elde edilen kazançlar üzerinden kullanımı için, indirim hakkının

kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil on hesap dönemi sınırlaması getirilmiştir. Bu husus Kanun metninde "… yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi %60 indirimli olarak uygulanır." şeklinde düzenlenmiştir.

Burada üzerinde durulması gereken husus, Kanun metninde geçen indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi ifadesinden ne anlaşılması gerektiğidir. Nitekim söz konusu dönem, indirimli kurumlar vergisinden yararlanılabilecek azami sürenin başlangıcı olarak kabul edileceğinden önem arz etmektedir. Kanun metninde "kullanıldığı" yerine "kullanılabileceği" kelimesine yer verilmiş olup, bu ibare kullanım hakkının bulunduğu bir dönemde bu hak kullanılmasa dahi on hesap dönemi olan azami sürenin başlayacağını açıkça ortaya koymaktadır.

Bu kapsamda yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlanması, yatırımdan kazanç elde edilmesi ve kurumlar vergisi matrahı oluşması halinde, bu kazancın elde edildiği dönemde indirim hakkının oluşacağı ve on yıllık sürenin başlayacağı noktasında tereddüt olmamakla birlikte; yatırımdan kazanç elde edilmemesi ancak ilgili şartların sağlanması ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulama imkanının bulunması halinde, Kanun metninde azami sürenin başlangıcı olarak kabul edilen "indirim hakkının kullanılabileceği dönem" şartının oluşup oluşmadığı tereddüt oluşturabilir.

Kanun'un 32/A maddesinin 3'üncü fıkrasının (c) bendinde yatırımcının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesine ilişkin yetki Cumhurbaşkanına verilmiş olup, bu yetkiye istinaden yayınlanan 9903 sayılı Kararın 20'nci maddesinin ikinci fıkrasında *"Yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına, bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarının %50'sini geçmemek üzere 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinde belirtilen usulde indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir."* ifadesine yer verilmiştir.

Şahsi düşüncem, 9903 sayılı Kararda açıkça "uygulanabilir" ifadesine yer verildiğinden, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmasının ihtiyari olduğu, yatırımdan kazanç elde edilmediği sürece, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulama şartlarının oluşmasının, on hesap dönemlik sürenin başlangıcı olarak kabul edilemeyeceği yönündedir.

Nitekim ilgili Karar'ın 20'nci maddesinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden indirimli kurumlar vergisi uygulanması hususunda "uygulanabilir" ifadesi yer almakla

birlikte, yatırımdan elde edilen kazançlar için doğrudan "uygulanır" ibaresine yer verilmiştir. Dolayısıyla yatırımdan kazanç elde edildiği ve indirimli oran uygulanabilir bir matrahın oluştuğu dönemde, söz konusu kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmasa da on hesap dönemlik sınırlayıcı sürenin başladığı kabul edilecektir.

**3.2. Yararlanma Hakkı Varken Faydalanılmayan Yatırıma Katkı Tutarından Sonraki Dönemlerde Faydalanılamayacağı Hususu Kanuni Düzleme Oturtulmuştur.**

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen ve verginin kanuniliği olarak adlandırılan *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."* hükmü uyarınca, vergilendirmeye ilişkin uygulamaların ana dayanağı Kanun düzenlemesi olmak zorundadır.

Değişiklik öncesi, yararlanma hakkı varken faydalanılmayan yatırıma katkı tutarlarının sonraki dönemde/dönemlerde kullanılıp kullanılamayacağına ilişkin KVK'da ve 1 seri no. lu KVGT'de bir hüküm/düzenleme yer almamaktaydı. Bu sebeple söz konusu hususa Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından verilen özelgeler ile yön verilmekteydi.

Nitekim GİB tarafından verilen 13.12.2023 tarih ve 61504625-125.32-53376 sayılı özelgede; önceki dönemlerde yararlanma hakkı varken sehven faydalanılmayan yatırıma katkı tutarından sonraki yıllarda faydalanılıp faydalanılamayacağı yönünde sorulan soruya verilen görüşte; faydalanılmayan söz konusu yatırıma katkı tutarlarından sonraki yıllarda yararlanılamayacağı, ancak zamanaşımı süresi dikkate alınmak suretiyle ilgili yıllara düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle yatırıma katkı tutarlarından faydalanılabileceği belirtilmiş olsa da özelgede verilen görüşün dayanağı kanuni ve idari bir düzenlemeye dayandırılamamıştır.

7555 sayılı Kanun ile 32/A maddesinin birinci fıkrasının sonuna eklenen *"Ancak, kazanç bulunmasına rağmen yararlanılmayan yatırıma katkı tutarları müteakip dönemlerde dikkate alınmaz."* hükmü ile konu yasal zemine oturtulmuştur.

Bununla birlikte özelgede yer verilen "yararlanma imkanı varken sehven dikkate alınmayan yatırıma katkı tutarlarından, zamanaşımı süresi içinde kalmak kaydıyla, ilgili geçmiş dönem/dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle faydalanılabilmesi" imkanının halen geçerliliğini koruduğu değerlendirilmektedir.

Zira Kanun'a eklenen hüküm, ilgili yılda yararlanılmayan yatırıma katkı tutarlarının sonraki dönemlerde doğrudan dikkate alınmasını engellemektedir. Düzeltme beyannamesi uygulaması ise, hakkın sonraki yıllarda kullanılması sonucunu doğurmamakta; aksine, ilgili dönemde eksik kullanılan/kullanılmayan yatırıma katkı tutarının ait olduğu hesap dönemi itibarıyla düzeltilmesini sağlamaktadır. Kanun koyucunun aksi yönde bir iradesi bulunsaydı, madde metnine söz konusu tutarların geçmiş

dönemlere ilişkin düzeltme beyannameleri yoluyla da kullanılamayacağına dair açık bir kısıtlama eklenmesi gerekirdi. Kanunda böyle bir yasaklamaya yer verilmemiş olması, düzeltme yolunun açık olduğuna dair görüşümüzü desteklemektedir.

Yine de ilgili özelge 32/A maddesine bahse konu hükmün eklenmesinden önceki bir tarihte verildiğinden, düzeltme beyannamesi ile ilgili haktan yararlanmadan önce özelge ile görüş talep edilmesi ihtiyatlı bir yaklaşım olacaktır.

### 3.3. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanması Hususunda Yapılan Değişiklikler

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesinin kanuni dayanağı KVK'nın 32/A maddesinin 3'üncü fıkrasının (c) bendinde Cumhurbaşkanına verilen yetkidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiye istinaden yayınladığı kararlar ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektedir.

Yeni teşvik sisteminde eski sisteme kıyasla diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına ilişkin olarak önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır.

#### 3.3.1. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İşletme Döneminde de İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanabilmesinin Önü Açıldı.

KVK'nın 32/A maddesinde verilen yetkiye istinaden yayınlanan 2012/3305 sayılı Karar'ın "Vergi İndirimi" başlıklı 15'inci maddesinin beşinci fıkrasında; *"Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir*." ifadelerine yer verilmiş, 1 seri no.lu KVGT'de de belirlenen sınırlar dahilinde ve sadece yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği açıkça belirtilmiştir.

Yeni teşvik sistemine ilişkin 9903 sayılı Kararın "Vergi İndirimi" başlıklı 20'nci maddesinin ikinci fıkrasında ise *"Yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına, bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarının %50'sini geçmemek üzere 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinde belirtilen usulde indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir."* şeklinde düzenleme yapılmış olup,

maddede yer alan yatırım döneminde ibaresi kaldırılarak, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara sadece yatırım döneminde değil yatırımın tamamlandığı işletme döneminde de indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesinin önü açılmıştır. Ayrıca düzenlemeye paralel olarak, KVK'nın 32/A maddesinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesine yönelik Cumhurbaşkanı'na yetki veren maddedenin yeni halinde yatırım dönemi ifadesine yer verilmemiştir.

Dolayısıyla, eski teşvik sisteminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara sadece yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanabiliyorken; yeni teşvik sistemiyle beraber, Kararda belirlenen tutar sınırlarını aşmamak ve yazımızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılandırılacağı üzere dört hesap dönemiyle sınırlı olmak şartıyla gerek yatırım gerekse işletme döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

**3.3.2. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara Azami Dört Hesap Dönemi Boyunca İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanabilecektir.**

Eski teşvik sisteminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasında süre yönünden bir sınır bulunmamakta, yatırım döneminde olunması ve belirlenen tutarsal sınırların aşılmaması şartıyla, yatırıma katkı tutarına mahsuben, tüm yatırım dönemi boyunca diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmekteydi. Bu kapsamda eski teşvik sisteminde 2018 yılında başlanılan ve alınan ek süreler dahil 6 yıl süren bir yatırımda, tutar sınırları aşılmamak şartıyla yatırım süresi boyunca diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar indirimli kurumlar vergisine tabi tutulabilmekteydi.

Yeni teşvik sisteminde ise diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap dönemi ile sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda mevzuatta yer alan diğer sınırlamaları aşmamak şartıyla, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisinin kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil olmak üzere, dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir.

İndirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan süre, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren hesap döneminin başından, dördüncü hesap döneminin sonuna kadar olan dönemi kapsamaktadır.

Dikkat edilirse mali idare kullanım süresi açısından yatırımdan elde edilen kazançları ve diğer faaliyetlerden elde edilen kazançları ayrıştırmış ve bu kazançlara ayrı süre sınırlamaları getirmiştir. Bu kapsamda düzenlemeye tıpkı yatırımdan elde edilen kazançlarda ol-

duğu gibi "indirimli kurumlar vergisinin kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil olmak üzere" ibaresini ekleyerek, her ne kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulamak seçimlik hak olsa da bu seçimlik hakkın başlangıcını mükelleflerin tercihine bırakmamıştır. Kısaca düzenlemeyle; "Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayıp uygulamamak mükelleflerin inisiyatifindedir; ancak uygulanma yönünde bir irade varsa, buna ilişkin dört yıllık süre sınırlaması bu hakkın kullanabileceği ilk hesap döneminde başlayacaktır." yönünde bir irade ortaya konulmuştur.

**3.3.3. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanması Açısından Belirlenen Üst Sınırlarda Değişikliğe Gidildi.**

Eski teşvik sisteminde yatırım döneminde diğer faaliyetlere indirimli kurumlar vergisi uygulanmasında tutarsal sınırlar; "Toplam yatırıma katkı tutarının % 80'i" ve "Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması Tutarı" olarak belirlenmişken; yeni teşvik sisteminde söz konusu sınırlar; "Toplam yatırıma katkı tutarının % 50'si" ve "Hak Edilen Yatırıma Katkı Tutarı" olarak değiştirilmiştir.

Dolayısıyla yeni teşvik sisteminde yapılan değişiklikle beraber diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesi için belirlenen üst sınırlar azaltılmıştır.

Nitekim 2025 yılında 20.000.000-TL tutarında bir yatırıma başlayan ve bu yılda 3.000.000-TL yatırım harcaması gerçekleştiren bir şirketin, yatırımdan kazanç elde etmeyip diğer faaliyetlerinden 10.000.000-TL kazanç elde ettiği ve yatırıma katkı oranının % 40 olduğu varsayımı altında;

- Eski teşvik sisteminde;

1. sınır: 20.000.000 * 0,40 * 0,80 = 6.400.000

2. sınır: 3.000.000 (Gerçekleşen Yatırım Harcaması)

sınırlamaları dikkate alındığında, 2025 yılında diğer kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yararlanabileceği azami yatırıma katkı tutarı 3.000.000-TL olacakken;

- Yeni teşvik sisteminde;

1. sınır: 20.000.000 * 0,40 * 0,50 = 4.000.000

2. sınır: 3.000.000 * 0,40= 1.200.000-TL (Hak Edilen Yatırıma Katkı Tutarı) sınırları dahilinde yararlanabileceği tutar 1.200.000-TL'yi aşamayacaktır.

**3.4. Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranlarına İlişkin Değişikliklere Yapıldı.**

Eski teşvik sisteminde vergi indirim oranları yatırımların türüne ve bölgesine göre değişiyorken, yeni teşvik sisteminde ilgili oran tüm yatırım türlerinde % 60 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla yeni düzenlemeyle yatırımın türü ve gerçekleştiği bölgeden bağımsız olarak,

uygulanacak vergi indirim oranı her yatırım türünde aynı olacak şekilde belirlenmiştir.

Bunun yanında eski teşvik sisteminde yatırıma katkı oranları; bölgelere, yatırım büyüklüğüne ve stratejik niteliğe göre değişiklik göstermekteydi. Yeni teşvik sisteminde ise yatırma katkı oranlarını belirleme noktasında Cumhurbaşkanı'na yetki veren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32/A maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde "…% 50'yi geçmemek üzere belirlemeye" ibaresi eklenerek %50'lik bir üst sınır getirilmiş, 9903 sayılı Kararda ise oranlar doğrudan destek programlarına göre belirlenmiştir. Bu kapsamda örneğin Teknoloji Hamlesi Programı ve Yerel Kalkınma Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda bu oran % 50 iken, Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamındaki yatırımlarda % 20'dir.

**3.5. Yatırım Harcamaları Sebebiyle Ortaya Çıkan Faiz ve Kur Farkları Kısmen Yatırım Harcaması Olarak Kabul Edilmiştir.**

Eski teşvik sisteminde teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve döviz kredisi ya da dış kredi ile sabit kıymet temin edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının belge kapsamında gerçekleşen yatırım harcaması olarak kabul edilip edilmeyeceğine dair bir düzenleme bulunmadığından, bu husus her zaman tereddüt oluşturmaktaydı. Söz konusu faiz ve kur farkları, mükellefler tarafından yatırım harcaması olarak dikkate alınıyor; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından ise bu husus kabul görüyordu.

Yeni teşvik sisteminin uygulanmasına ilişkin olarak yayınlanan 2025/1 sayılı Tebliğin 9'uncu maddesinin yedinci fıkrasında *"Teşvik belgesi kapsamı yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve döviz kredisi ya da dış kredi ile sabit kıymet temin edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, teşvik belgesi kapsamı sabit kıymetin aktifleştirme tarihine kadar maliyete intikal ettirilen kısmı dışında kalan kur farkı ve faiz gideri teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilmez."* ibaresine yer verilerek, bahse konu kredi faizlerinin ve kur farklarının sadece aktifleştirme tarihine kadar maliyete intikal ettirilen kısmının belge kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Cümlede geçen "aktifleştirme" ibaresinden farklı anlamlar çıkabilme ihtimali olsa da kastedilenin; yatırım konusu iktisadi kıymetin tamamlanıp kullanılabilir aşamaya gelmesiyle ilgili sabit kıymet hesabına aktarılması olduğu düşünülmektedir. Bu kapsamda örneğin yatırım teşvik belgesi kapsamında bir fabrika binası inşa eden şirketin, söz konusu fabrika binasının yapımını tamamlaması ve gerçekleştirilen harcamaları "258-Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabından "252-Binalar" hesabına aktarması durumunda, söz konusu yatırım için katlandığı faiz giderlerinin aktarım tarihine kadarki döneme isabet eden kısmını binanın maliyetine intikal ettirilmesi halinde, maliye-

te eklenen bu faiz tutarları yatırım harcaması olarak değerlendirilecek bu tarihten sonraki döneme isabet eden faiz giderleri ise, maliyete intikal ettirilmesine veya doğrudan gider olarak dikkate alınmasına bakılmaksızın, belge kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Bunun yanında yapılan düzenleme ile aktifleştirme tarihine kadar maliyete intikal ettirilen faiz ve kur farkları YTB kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilse de indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin mali idarenin görüşü maliyete intikal ettirilen ya da doğrudan gider olarak dikkate alınan faiz ve kur farklarının hesaplanacak yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınamayacağı yönündedir. Bu hususa ilişkin Kanun ve Tebliğ bazında bir düzenleme olmasa da GİB'in farklı tarihlerindeki özelgelerinde bu yönde görüşler verilmiştir. Nitekim GİB tarafından verilen 14.05.2024 tarih ve 19341373-125[2023/14]-91717 sayılı özelgenin son paragrafında; "*Ayrıca yatırımın maliyetine eklenen veya eklenmeyen faiz giderleri ve kur farkları, indirimli kurumlar vergisine esas olan yatırıma katkı tutarının tespitinde dikkate alınmayacak, teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarı, finansman giderleri dolayısıyla artmayacak veya azalmayacaktır.*" ifadelerine yer verilerek, mali idarenin görüşünün faiz ve kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi ya da doğrudan gider olarak dikkate alınmasından bağımsız olarak, indirimli kurumlar vergisinin hesabında dikkate alınmayacağı yönünde olduğunu ortaya koymuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Maliyet Bedeli" başlıklı 262'nci maddesinin (c) fıkrasındaki; *"İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.)"* hüküm uyarınca, mükelleflerin iktisap ettikleri iktisadi kıymetlere ilişkin ortaya çıkan faiz ve kur farklarının, bu kıymetlerin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmının maliyet bedeline intikal ettirilmesi zorunludur.

Bu kapsamda 2025/1 sayılı Tebliğde, aktifleştirme tarihine kadar maliyete intikal ettirilen faiz ve kur farklarının yatırım harcaması olarak değerlendirileceği düzenlenmişken, VUK'un 262'nci maddesinin (c) fıkrasında sabit kıymetin envantere alındığı yani aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadarki kısmına isabet eden faiz ve kur farklarının maliyete eklenmesinin zorunlu olduğu yönünde hüküm bulunmaktadır.

Konu hakkında şahsi düşüncem; yapılacak yeni bir düzenleme ile 2025/1 sayılı Tebliğ'in 9'uncu maddesinin yedinci fıkrasında faiz ve kur farklarına ilişkin olarak yapılan düzenle-

mede yer alan ifadenin; *"Teşvik belgesi kapsamı yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve döviz kredisi ya da dış kredi ile sabit kıymet temin edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, teşvik belgesi kapsamı sabit kıymetin* ***aktifleştirildiği takvim yılının (hesap döneminin) sonuna kadar*** *maliyete intikal ettirilen kısmı dışında kalan kur farkı ve faiz gideri teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilmez."* şeklinde değiştirilerek, ortaya çıkan faiz ve kur farklarının iktisadi kıymetin aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadar maliyete intikal ettirlen kısmının belge kapsamında yapılan yatırım harcaması olarak kabul edilmesinin önünün açılması; ilave olarak 9903 sayılı Kararın 20'nci maddesinde düzenlenen "vergi indirimi" maddesine, 2025/1 sayılı Tebliğde yapılacak düzenlemeye paralel bir ifade ekleyerek, maliyete intikal ettirilen söz konusu faiz ve kur farklarının indirimli kurumlar vergisi uygulaması bakımından yatırıma katkı tutarı belirlenirken gerçekleşen yatırım harcaması olarak da dikkate alınmasının sağlanması yönündedir.

Sonuç itibarıyla, bu doğrultuda yapılacak bütüncül bir düzenleme sayesinde, finansman giderleri ile kur farklarının Karar kapsamında yatırım harcaması sayılması ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınması hususlarında tam bir uygulama birliği sağlanacak; bunun yanı sıra mükellefleri, Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesindeki maliyete intikal zorunluluğuna uygun davranmaya yönlendiren teşvik edici bir mekanizma işlevi görecektir.

## SONUÇ

30.05.2025 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" ile birlikte, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar için sağlanan destek unsurlarından biri olan indirimli kurumlar vergisi uygulamasında 2012/3305 sayılı Karara kıyasla önemli değişiklikler yapılmıştır.

9903 sayılı Karar kapsamında yürütülen yüksek ölçekli yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı tatbik edilmesi, mükelleflerin finansman ihtiyacını/yükünü hafifleten bir unsur olmakla birlikte, aynı zamanda külfeti ağır mali riskleri de bünyesinde barındırmaktadır. Denetim ve/veya inceleme süreçlerinde tespit edilebilecek olası hatalı uygulamaların mükellefler üzerinde yaratacağı mali külfetin boyutu göz önüne alındığında; yeni teşvik sisteminin dikkatle analiz edilmesinin, şüphe barındırınan hususların varlığı halinde ise özelge talep edilmesinin veya konuya ilişkin mali idare tarafından verilen mevcut özelgeler rehberliğinde ihtiyatlı bir yaklaşım benimsenmesinin rasyonel bir gereklilik olduğu düşünülmektedir.

Bunun yanında özellikle Kanuni bir altyapısı bulunmayan ve sadece özelge ile uygulamaya yön verilen hususlarda, mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanda bulunma ve dava açma yoluna gitme hakkının saklı olduğu tabiidir.

## KAYNAKÇA

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

24 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı

2025/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.12.2023 tarih ve 61504625-125.32-53376 sayılı Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.05.2024 tarih ve 19341373-125[2023/14]-91717 sayılı Özelgesi

# TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE YAZILIM VE AR-GE FAALİYETLERİ KAPSAMINDA ORTAYA ÇIKAN SERİ ÜRETİM VE KAZANÇ İSTİSNASI UYGULAMASI

**Ferhat KURT**[*]
Vergi Başmüfettişi

## ÖZET

*Bu makale, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünlerin seri üretime tabi tutulması durumunda karşılaşılan vergisel sonuçları incelemektedir. Kanun koyucu, bu bölgelerde elde edilen kazançları belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna tutmuştur. Ancak, geliştirilen ürünlerin ticarileşme aşamasında mükellef tarafından seri üretime geçilmesi halinde, gayrimaddi haklara isabet eden kazanç ile pazarlama ve üretim organizasyonundan doğan kazancın ayrıştırılması gerekmektedir. Söz konusu makalede, seri üretim kavramının hukuki çerçevesi, mevzuat hükümleri ve kazanç ayrıştırmasının nasıl yapılması gerektiği örneklerle açıklanmıştır.*

**Anahtar Kelimeler**: Vergi, İstisna, Ar-Ge, Seri Üretim, Yazılım, Transfer Fiyatlandırması

[*] ORCID No: 0009-0004-9694-941X İletişim: ferhatkurt35@gmail.com

## GİRİŞ

Teknolojik gelişimin teşvik edilmesi amacıyla oluşturulan teknoloji geliştirme bölgeleri, yenilikçi fikirlerin ve Ar-Ge projelerinin desteklendiği özel alanlardır. Bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalara sağlanan en önemli teşviklerin başında kurumlar vergisi istisnası gelmektedir. Bununla birlikte Katma Değer Vergisi (KDV) istisnası, Gelir Stopaj İstisnası vb. teşvikler ile indirim ve istisna söz konusudur.

Ancak vergi hukukunun temel prensipleri gereği, istisna ve muafiyetlerin sınırlarının çok net çizilmesi gerekmektedir. Kanun koyucu, Teknoloji geliştirme bölgelerinde sağlanan istisnaları doğrudan "araştırma, geliştirme ve yazılım" süreçlerinin kendisine tanımıştır. Bu durum, projenin başarıyla tamamlanıp bir prototipin veya ilk yazılım sürümünün elde edilmesinin ardından başlayan ticari çoğaltma ve pazarlama sürecinin, yani "seri üretimin" vergi mevzuatı karşısındaki konumunu tartışmalı hale getirmiştir.

Söz konusu çalışmamızda, prototip veya yazılım geliştirme sürecinin bitiminden sonra başlayan seri üretim aşamasında vergi istisnasının sınırları çizilecek, seri üretimin kanun koyucu tarafından neden istisna kapsamı dışında bırakıldığı açıklanacak ve elde edilen kazancın idari düzenlemeler ışığında transfer fiyatlandırması yoluyla ne şekilde vergilendirileceği hususları bir bütün halinde değerlendirilecektir.

## 1. YASAL ÇERÇEVE VE İSTİSNA UYGULAMASI

Teknoloji geliştirme bölgelerinde (TGB) faaliyet gösteren mükelleflerin vergisel durumları birden fazla kanunla düzenlenmiş olup, her bir kanun kendi içerisinde farklı vergisel avantajlar sunmaktadır. Bu teşviklerin ortak noktası, Ar-Ge ve inovasyonun desteklenmesi hedefine yönelmiş olmalarıdır.

### 1.1 Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Yönünden Sağlanan İstisnalar

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin vergisel durumu temel olarak 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK)[1] ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)[2] kapsamında düzenlenmiştir. TGBK'nın Geçici 2. maddesi ile yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna, bir kazanç istisnasıdır ve uygulanabilmesi için faaliyetin münhasıran teknoloji geliştirme bölgeleri sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi şarttır. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında

[1] 06.07.2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmî Gazete.

[2] 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete.

gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Buna ek olarak KVK'nın "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı 5/B maddesi, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlara yönelik ayrı bir rejim öngörmüştür. Bu maddeye göre, söz konusu buluşların kiralanması, devri, satışı veya Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu hüküm, konumuz olan seri üretim sürecindeki kazanç ayrıştırmasının yasal dayanaklarından birini oluşturmaktadır.

### 1.2 Katma Değer Vergisi Yönünden Sağlanan İstisnalar

Yazılım sektörünün TGB'lerdeki ağırlığı dikkate alındığında, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV Kanunu)[3] kapsamında sağlanan istisnalar büyük önem taşımaktadır. KDV Kanunu'nun Geçici 20/1. maddesi uyarınca, "Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır."

Bu istisna, sadece belirtilen nitelikteki yazılımları kapsamakta olup, donanım veya fiziki ürün teslimleri bu kapsama girmemektedir. Ayrıca, yazılımın TGB dışında üretilmesi veya salt ticaretinin yapılması durumunda bu istisnadan faydalanılması mümkün değildir.

### 1.3 Mükerrer Teşvik Kullanımının Engellenmesi

Kanun koyucu, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini teşvik ederken sistemin suiistimal edilmesini önlemek ve aynı harcama kalemi üzerinden birden fazla vergi avantajı sağlanmasını engellemek amacıyla net bir sınır çizmiştir. Mükellefler, yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla TGBK›da yer alan vergisel teşviklerden bir bütün halinde yararlanabilirler.

## 2. SERİ ÜRETİM KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Hukuki düzenlemelerin uygulanmasında en çok karşılaşılan zorluklardan biri, kanun metinlerinde geçen teknik terimlerin pratikteki karşılıklarının tespit edilmesidir. Özellikle "seri üretim" kavramının, fiziki mallar üreten bir fabrika ile dijital platformlarda yazılım pazarlayan bir bilişim şirketi için aynı anlama gelip gelmediği tartışma konusu olmuştur.

### 2.1. Literatürde ve Vergi Mevzuatında Seri Üretim

[3] 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete.

Vergi mevzuatındaki yansımalarına geçmeden önce, kelimelerin sözlük ve literatür anlamlarının incelenmesinde fayda bulunmaktadır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde "seri" kavramı; "Herhangi bakımdan bir bütün oluşturan şeylerin tümü, dizi" şeklinde tanımlanmaktadır. [4]

Üretim kavramı ise, "Belirli faaliyet ve işlemler sonucu yeni bir mal veya hizmet meydana getirme, istihsal; tüketim karşıtı." olarak ifade edilmektedir. [5]

İktisadi literatürde ise üretim; "sonsuz olan insan ihtiyaçlarını karşılamak için kıt mal ve hizmetlerin miktarını ya da faydalarını artırmaya yönelik çabalar" olarak tanımlanabilir. Bu sebeple üretim, imalat kavramından ayrılır; zira imalat, üretimden farklı olarak sadece bir malın sayısını ya da faydasını arttırma çabasıdır.

Seri üretim kavramı genellikle imalat bandından çıkan raf ürünleri için yapılmış olsa da "Seri üretim, bir ürünün farklı parçalarının farklı kişiler tarafından toplu bir şekilde yapılması, üretilmesidir." veya "Aynı maldan, aynı zamanda birden fazla üretilmesidir. Kısa zamanda tamamlanan bir serinin üretiminden sonra başka malın üretimine geçilir." şeklinde tanımlanabilir.

Yazılım faaliyetleri sonucu bulunan ürünlerin raf ürünü olması nadir bir durum olmakla birlikte söz konusu ürünler yaygın bir şekilde elektronik ortamda çoğaltılmakta ve son kullanıcıya ulaştırılmaktadır.

### 2.2. Vergi Mevzuatında Seri Üretim Kavramı

Konumuzla ilgili seri üretim kavramı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği (KVK GT)[6] içerisinde yer almaktadır. İlgili tebliğde açık bir şekilde seri üretim tanımı yapılmamıştır. Bu durumun, yazılım faaliyetleri için seri üretim tanımının tam anlamıyla karşılık bulamaması ihtimali veya kanunun amacı doğrultusunda uygulayıcıların yorumuna bırakılması gibi nedenleri olabilir.

Ancak tebliğde açık bir şekilde "üretim ve pazarlama organizasyonu" nedeniyle doğan kazancın istisna olmadığı belirtildiğinden, uygulayıcıların tanım olmamasını gerekçe göstererek kazançların tamamını istisna saymaları doğru değildir.

Tebliğde geçen "seri üretime tabi tutarak pazarlanması" ifadesinden anlaşılması gereken ise; "aynı yazılım ürünlerinin herhangi bir tescil değişikliğine tabi tutmadan pazarlama faaliyetleri ile farklı müşterilere satılması" şeklindedir. Bu kanaati, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDV GUT)[7] içerisinde yer alan "Kanunun geçici 20/1 inci

---

4 https://sozluk.gov.tr/?ara=seri%20%C3%BCretim/ (S.E.T. 20.05.2026).

5 https://sozluk.gov.tr/?ara=%C3%BCretim/ (S.E.T. 20.05.2026).

6 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete.

7 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete.

maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır." ifadesi de desteklemektedir.

Bunun yanı sıra KVK'nın "Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna" başlıklı 5/B maddesinde de kavramın çerçevesi netleştirilmiştir:

"(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı... %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır."

Bu maddede kanun koyucu, mal ve hizmetleri kapsayacak şekilde daha geniş olan "üretim" ve "seri üretim" kavramlarını bilinçli olarak tercih etmiştir.

Bu bağlamda vergi hukuku açısından seri üretim; bir Ar-Ge faaliyetinin riskli geliştirme evresinin tamamlanıp "satışa hazır nihai sürüm" (v1.0 veya prototip) haline gelmesinin ardından, ürünün çoklanarak ticari hayata sunulması eylemlerinin tamamını ifade etmektedir.

## 3. SERİ ÜRETİMİN İSTİSNA KAPSAMI DIŞINDA BIRAKILMASININ TEMEL GEREKÇELERİ

Uygulamada mükellefler tarafından en çok eleştirilen ve vergi incelemelerinde sıklıkla ihtilaf konusu olan husus, binbir emekle ve yüksek teknoloji ile geliştirilen ürünlerin seri üretim aşamasından elde edilen kazancın neden Ar-Ge teşvikleri kapsamında %100 oranında değerlendirilmediğidir. Kanun koyucunun ve mali idarenin seri üretimi istisna dışında bırakmasının ardında yatan çok güçlü iktisadi ve hukuki gerekçeler şunlardır:

### 3.1. Ar-Ge Riskinin ve Teknolojik Belirsizliğin Sona Ermesi

Teknoloji geliştirme bölgeleri mevzuatının amacı, piyasa mekanizmalarının tek başına üstlenmekten çekineceği belirsizlik içeren, başarısız olma ihtimali barındıran araştırma ve geliştirme süreçlerindeki maliyetleri ve riskleri devletin sübvanse etmesidir.

Bir yazılımın kodlama mimarisinin oluşturulması, test edilmesi, hatalarının ayıklanması veya yeni bir makinenin fizibilitesinin yapılıp ilk çalışan örneğinin (prototipinin) üretilmesi tamamen teknolojik bir risktir. Bu aşamada başarı garantisi yoktur ve ciddi bir mühendislik ve bilimsel bir çaba gerektirir. Ancak ürün

satışa hazır hale geldikten sonra teknolojik belirsizlik ortadan kalkar. Bu noktadan sonra başlayan süreç (ürünün yüzlerce kopyasının satılması, reklama bütçe ayrılması, distribütörlük ağları kurulması v.b.) tamamen ticari bir çoğaltma ve piyasa riskidir. Kanun koyucu, teknik belirsizliğin bittiği yerde Ar-Ge teşvikini kesmeyi hedeflemektedir.

### 3.2. Rekabet Eşitliğinin Sağlanması ve Haksız Rekabetin Önlenmesi

Vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olan eşitlik ve tarafsızlık ilkesi, pazarda aynı ürünü üreten işletmeler arasında rekabeti bozucu bir etki üretilmemesini gerektirir. TGB dışında faaliyet gösteren, kurumlar vergisi, muhtasar ve KDV ödeyen ve standart üretim/pazarlama yapan binlerce işletme bulunmaktadır.

Eğer TGB içindeki bir firma, geliştirdiği ticari ürünü bir fabrikada binlerce adet üretip satsa veya App Store gibi platformlarda küresel çapta milyonlarca indirme alıp, oluşturduğu devasa pazarlama, dağıtım ve satış ağından doğan kârın tamamı için hiç vergi ödemeseydi, bu durum bölge dışındaki mükellefler aleyhine telafisi güç bir haksız rekabet ortamı doğururdu. Devlet, inovatif bir fikrin doğuşunu desteklerken, o fikirden doğan ve devasa boyutlara ulaşabilen ticari imparatorluğun vergilendirilmesini tabana yaymak zorundadır.

### 3.3. Ticari Kazanç ile Fikri Mülkiyet Değerinin Farklılaşması

Seri üretim ve pazarlama aşamasında elde edilen nihai kazancın tamamı sadece ürünün çekirdek fikrinden (patentten/yazılım kodundan) kaynaklanmaz. Başarılı bir satış rakamının ardında; profesyonel bir reklam kampanyası, şık bir ambalaj tasarımı, güçlü bir bulut sunucu altyapısı (AWS, Google Cloud vb.), geniş bir bayi ağı, müşteri hizmetleri ve pazarlama personelinin yoğun mesaisi bulunmaktadır.

Dolayısıyla seri üretim kazancı karmaşık bir yapıya sahiptir. Devlet; mühendis veya tasarımcının gayrimaddi hakkını vergiden muaf tutarken, reklam, pazarlama ve paketleme gibi ticari süreçleri vergilendirmek ister. Kazancın ayrıştırılması kuralı da tam olarak bu adaleti sağlamayı amaçlar.

## 4. KAZANCIN AYRIŞTIRILMASI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLKELERİ

TGB'lerde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri yalnızca fikri hak olarak lisanslamak yerine kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde kazancın tamamı istisna edilemez. Bu noktada ayrıştırmanın nasıl yapılacağı KVK'nın transfer fiyatlandırması esasları dikkate alınarak belirlenmektedir.

### 4.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Ayrıştırma Mantığı

Ürünlerin pazarlanmasından elde edilen toplam kazanç içerisindeki lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısım

(Ar-Ge'nin oluşturduğu öz değer), Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümleri uyarınca belirlenen "emsallere uygunluk" ilkesi çerçevesinde ayrıştırılır.

Ayrıştırılan bu gayrimaddi hak bedeli istisnadan yararlanabilecektir. Ancak ticari kazancın diğer kısmı; yani seri üretimi gerçekleştiren üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan, örneğin CD'ye basım, kutulama, lojistik operasyonları, dijital pazarlama maliyetleri üzerine eklenen kâr marjı gibi unsurlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecek ve kurumlar vergisi matrahına dahil edilecektir.

### 4.2. Gayrimaddi Hak (Lisans/Patent) Bedelinin Tespiti İçin Kullanılabilecek Yöntemler

Toplam hasılat içerisinden "Eğer ben bu ürünü kendim üretmeseydim de sadece patentini/lisansını piyasadaki bağımsız bir şirkete kiralasaydım ne kadar gayrimaddi hak bedeli (royalty) alırdım?" sorusunun cevabı bulunmalıdır.

Bu tespitte kullanılabilecek yöntemler şunlardır:

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi: Şirket, aynı yazılımı veya patenti bağımsız şirketlere sadece lisans olarak kullandırıyorsa, bu işlemlerdeki lisans bedelleri emsal olarak alınıp, kendi seri üretim satışlarındaki patent payı olarak kabul edilebilir.

Maliyet Artı Yöntemi: Ürün fiziki olarak çoğaltılıyorsa (örneğin donanım), çoğaltma, paketleme ve pazarlama maliyetleri bulunur, piyasadaki standart bir imalatçı kâr marjı bu maliyete eklenir. Ortaya çıkan tutar (üretim/pazarlama kazancı) toplam satış fiyatından çıkarılarak geriye kalan kısım gayrimaddi hak bedeli olarak kabul edilir.

Kâr Bölüşüm Yöntemi: Yazılım ve yüksek teknoloji ürünlerinde çoğu zaman en uygun yöntemdir. Ortaya çıkan toplam faaliyet kârı, şirketin Ar-Ge departmanı ile Pazarlama/Satış departmanı arasında üstlendikleri risklere ve kullandıkları varlıklara göre paylaştırılır.

### 4.3. İstisna Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yazılım Faaliyetleri

Seri üretim kuralının çok önemli bir istisnası 1 Seri No.lu KVK GT'de şu ifadelerle yer bulmuştur: "Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir."

Bu hüküm, yazılım sektörünün hizmet odaklı yapısını korumaya yöneliktir. Bir yazılım firması, ürettiği çekirdek yazılımı müşterisine satarken sadece kopyalayıp vermekle kalmaz. Müşterinin muhasebe sistemine entegrasyonu (uyarlama), sunucularına kurulumu (yerleştirme), müşteriye özel raporlama ekranlarının kodlanması (geliştirme ve ek yazılım) gibi eylemler gerçekleştirir. Bu eylemler mühendislik ve kodlama eforu gerektirdi-

ğinden, pazarlama organizasyonu sayılmaz ve faturada yer alan bu hizmet bedellerinin tamamı Ar-Ge faaliyeti sayılarak istisnaya konu edilir. Ancak ilk kurulum aşamasından sonra söz konusu yazılımın günlük işleyişi için müşterilerine verilen hizmetlerin istisna kapsamına girmeyeceği kanun koruyucu tarafından açıkça belirtilmiştir.

Yukarıda anlatılan hususların daha anlaşılır olması için aşağıdaki tabloda istisna kapsamındaki kazançlar ile vergiye tabi kazancın ayrıştırılması yapılmıştır.

**Tablo: 1**

**Örnek Olaylarda Kazanç Ayrıştırması:**

| Faaliyet Türü | İstisna Kapsamındaki Kazanç (Gayrimaddi Hak) | Vergiye Tabi Kazanç (Seri Üretim / Pazarlama) |
|---|---|---|
| **Yazılım Sektörü** | Yazılımın yalnızca lisans haklarının satışı veya kiralanması. Müşteriye özel kurulum, uyarlama ve ek modül yazılımı bedelleri. | Yazılımın disk, CD veya sanal marketler (bulut/elektronik ortam) üzerinden kopyasının standart paket olarak pazarlanmasından doğan ticari kâr. |
| **İlaç (Ar-Ge) Sektörü** | Bulunan yeni ilacın veya formülün patent haklarının devri veya başka firmalara kiralanmasından doğan royalty gelirleri. | İlacın şirket tarafından fabrikada üretilip, ambalajlanıp eczane depolarına satılmasından elde edilen kârın patente isabet eden kısmı aşan tutarı. |
| **Fiziki Makine / Donanım** | Tasarlanan yüksek teknolojili makinenin faydalı modelinin veya endüstriyel tasarım haklarının satılması. | TGB'de tasarlanan donanımın seri imalat bandında yüzlerce adet üretilip bayiler aracılığıyla piyasaya sürülmesinden doğan ticari kâr. |

## 5. İDARİ DÜZENLEMELER VE ÖZELGELER IŞIĞINDA ÖRNEK UYGULAMALAR

Seri üretim konusunda genel tebliğlerdeki açıklamaların yanı sıra, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketler, idareden kendi spesifik iş modellerinin (özellikle dijitalleşen satış kanalları nedeniyle) seri üretim sayılıp sayılmayacağı konusunda görüş talep etmişlerdir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği özelgeler, vergi incelemelerine de yön veren temel kaynaklardır. Söz konusu özelgelerden konumuzu açıklayıcı en kritik örnekler aşağıda detaylandırılmıştır.

### 5.1. Fiziki Üretim ve Satışa İlişkin Verilen Özelge

Donanım ve teknolojik makine üreten firmalar için yol gösterici nitelikte olan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.12.2022 tarih ve 62030549-125[6-2021/1]-1521009 sayılı özelgede[8];

mükellef kurum, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yürütülen projenin şirketin fabrika binasında seri üretiminin yapılması duru-

[8] Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.12.2022 tarih ve 62030549-125[6-2021/1]-1521009 sayılı Özelge

munda elde edilen kazanç dolayısıyla istisna hükmünden yararlanılıp yararlanılmayacağı" konusunda görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı cevabında; TGB'de yürütülen yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ürünlerin mükellef tarafından seri üretime tabi tutularak pazarlanması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazancın yalnızca lisans, patent gibi gayrimaddi hakka isabet eden kısmının kurumlar vergisinden istisna tutulabileceği belirtilmiştir. Geri kalan fabrika üretim kârı, işçilik farkları ve pazarlama organizasyonu dolayısıyla elde edilen ticari kazancın hiçbir surette istisnaya konu edilemeyeceği ve kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği açıkça hükme bağlanmıştır.

Bu karar, fiziki üretimler için ayrıştırma kuralının istisnasız uygulanacağını göstermektedir.

### 5.2. Yapay Zeka ve Anlamsal Ağ Uygulamasının Geliştirilmesi Projesinin İnternet Üzerinden Satışına İlişkin Verilen Özelge

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde geliştirilen yapay zeka temelli web uygulamalarının ve bu uygulamalara bağlı reklam gelirlerinin ticarileşme aşamasındaki vergilendirme rejimine açıklık getiren Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.05.2020 tarih ve 84974990-130[KDV 5 / İ / GEÇ. 20-2018/03]-E.131737 sayılı özelgesinde[9];

mükellef kurum, ODTÜ Teknokent Ostim Kuluçka Merkezinde yürüttüğü ve gümrük tarife tespiti işlemlerindeki sorunları çözmeyi amaçlayan "Yapay Zeka ve Anlamsal Ağ Uygulamasının Geliştirilmesi (Tarife Anlama Sistemi)" isimli projesini bir internet adresi üzerinden İngilizce olarak tüm dünya kullanıcılarının hizmetine sunduğunu belirtmiştir. Mükellef, bu küresel pazarlama faaliyetinden elde edilen "kullanıcı lisans satışı" ile "siteye alınan reklam gelirlerinin" kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumuna ilişkin idari görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açıklamaları çerçevesinde özelgenin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden özeti şu şekildedir:

Kurumlar Vergisi Yönünden: Teknokent bünyesinde yürütülen yapay zeka projesinin internet üzerinden tüm dünya kullanıcılarına sunularak satılmasından elde edilen hasılatın; transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayrıştırma yapılmak suretiyle yalnızca lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisnadır. Buna karşılık, ilgili internet sitesine alınan reklam gelirlerine ilişkin tutarların kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Yönünden: Söz konusu yapay zeka projesine ilişkin sunulan hizmetin ve reklam hizmetinin münhasıran yurt dı-

[9] Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.05.2020 tarih ve 84974990-130[KDV 5 / İ / GEÇ. 20-2018/03]-E.131737 Sayılı Özelge.

şındaki müşteriler (kullanıcılar) için yapılması ve bu hizmetten yalnızca yurt dışında faydalanılması halinde, KDV Kanununun 11/1-a maddesi uyarınca hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkündür.

İlgili projenin internet adresi üzerinden Türkiye'deki kullanıcılar da dahil olmak üzere tüm dünya kullanıcılarının hizmetine sunumuna yönelik ürün (lisans) satışından elde edilen kazancın gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, KDV Kanununun geçici 20/1'inci maddesinde yer alan teknokent yazılım teslimi istisnasından yararlanabilecektir.

Ancak, internet sitesinde dünya kullanıcılarının hizmetine sunulan bu ürün için siteye alınan reklam gelirlerine ilişkin tutarlar, KDV Kanununun geçici 20/1 maddesindeki KDV istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu karar; idarenin internet tabanlı yapay zeka ve yazılım teslimlerinde "lisans/gayrimaddi hak" bedellerini hem Kurumlar Vergisinde hem de KDV'de teşvik kapsamında tuttuğunu; fakat platform üzerinden elde edilen yan gelir niteliğindeki reklam hasılatını net bir şekilde istisna sınırlarının dışında bıraktığını teyit etmektedir.

### 5.3. Elektronik Ticaret Yazılımı Üzerinden Sunulan Mağaza Kiralama Hizmetine İlişkin Verilen Özelge

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (TGB) geliştirilen e-ticaret platformu ve altyapı yazılımlarının kullanıcılara doğrudan lisanslanması yerine, bu yazılımlar üzerinden "belirli periyotlarla mağaza kiralama hizmeti" verilmesi durumundaki vergilendirme sınırlarını net bir şekilde çizen Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2020 tarih ve 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2017/09]-217849 sayılı özelgesinde[10];

mükellef kurum, Teknokent bünyesinde B2B, B2C ve C2C modellerini destekleyen bir elektronik ticaret sistemi (yazılımı) geliştirdiğini belirterek, bu yazılımı kullanacak gerçek ve tüzel kişilere aylık veya 3 aylık periyotlarla sundukları mağaza kiralama hizmeti karşılığında tahsil edilen kiralama ücretlerinin kurumlar vergisi ve katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda idari görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açıklamaları çerçevesinde özelgenin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden özeti şu şekildedir:

Kurumlar Vergisi Yönünden: 4691 sayılı Kanun kapsamında teknokent bünyesinde üretilen yazılımların sadece lisans satışı, kiralanması veya haklarının devrinden elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır.

Mükellef kurum tarafından geliştirilen e-ticaret yazılımının kendisinin kiralanması yerine, bu yazılım vasıtasıyla üçüncü kişilere platform üzerinde "mağaza kiralama hizmeti"

[10] Hazine ve Maliye Bakanlığı (GİB), Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 19.08.2020 tarih ve 84974990-130[KDV2/İ/GEÇ20/2017/09]-217849 Sayılı Özelge.

sunulması bir yazılım teslimi veya gayrimaddi hak kiralaması olarak kabul edilmemektedir. Bu faaliyet, yazılım kullanılarak yürütülen bir ticari organizasyon ve hizmet sunumu mahiyetinde olduğundan, elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Yönünden: KDV Kanununun Geçici 20/1'inci maddesi uyarınca, münhasıran TGB'de üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş ve internet uygulamaları gibi yazılımların teslimi veya fikri mülkiyet hakkı şirkette kalmak suretiyle sanal ortamda paylaşılması/kiralanması KDV'den istisnadır. Ancak somut olayda şirketin gerçekleştirdiği işlem bir "yazılım kiralaması" değil, internet üzerinden sunulan bir "sanal mağaza kiralama hizmeti" olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, söz konusu hizmetin KDV Kanununun geçici 20 nci maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Bu karar, mali idarenin teknokent istisnalarında "yazılımın kendisinin satışı/kiralanması" ile "yazılımın bir araç olarak kullanılarak üçüncü kişilere ticari hizmet sunulması" arasındaki ayrımı ne kadar katı çizgilerle koruduğunu göstermektedir.

**SONUÇ**

Teknoloji geliştirme bölgelerinin kuruluş felsefesi ve mevzuat altyapısı incelendiğinde; devlete ait vergi alacağından vazgeçilerek sağlanan teşviklerin nihai amacının ticari kazanç yaratmaktan ziyade, teknolojik "araştırma", "geliştirme" ve "yenilik" kapasitesini artırmak olduğu görülmektedir. Yukarıda yer alan yasal mevzuat, tebliğler ve güncel idari özelgeler kapsamında yapılan açıklamalar neticesinde; vergi teşviklerinin ürünlerin fiziki veya dijital olarak ticari seri üretimine değil, sadece Ar-Ge süreçlerinin kendisine tahsis edildiği şüpheye mahal bırakmayacak şekilde ortadadır.

Bir projenin tamamlanıp prototipinin, donanımının veya ilk yazılım kodlamasının bitirilmesiyle birlikte, ekonomik anlamda yüksek riskli ve teknik belirsizlik taşıyan "geliştirme" aşaması sona ermektedir. Kanun koyucu, inovasyonun ticarileşmesini ve ülke ekonomisine kazandırılmasını desteklemekle birlikte, TGB dışında faaliyet gösteren firmalara karşı haksız rekabeti önlemek, vergi adaletini sağlamak ve ticari pazarlama faaliyetlerinin vergilendirilmesi ilkesini korumak amacıyla istisnanın sınırlarını net çizmiştir.

Bu aşamadan sonra ortaya çıkan ürünün, ister devasa bir fabrikada fiziki makine olarak montaj bandından çıkarılması, isterse sanal mağazalarda, bulut sistemlerinde uygulama olarak dijital ortamda sınırsızca çoğaltılarak satılması, hukuk aleminde "seri üretim ve ticari pazarlama faaliyeti" hükmündedir. Bu hukuki gerçeğin doğal bir sonucu olarak, bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri toplam satış hasılatı içindeki gayrimaddi hak bedelini (patent, lisans veya teknolojik öz değeri), transfer fiyatlandırması ilkelerine uygun objektif yöntemlerle üretim, operasyon ve

pazarlama kârından ayırması mutlak bir yasal zorunluluktur. Bu ayrıştırmanın bilimsel ve mali analizlere dayanarak yapılması, olası vergi incelemelerinde mükellefleri yersiz tarhiyat ve cezalardan koruyacak en temel kalkan niteliğindedir.

**KAYNAKÇA**

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

Türk Dil Kurumu, TDK Sözlük.

Özelgeler

# DİJİTAL DÜNYANIN KODLARI

**Emre SAVCI***
Vergi Başmüfettişi

## ÖZET

*Dijital ortamda faaliyet gösteren platformlar, yarattıkları katma değer ve ekonomik etkileri bakımından günümüz ekonomilerinde önemli bir konuma sahiptir. Bu platformların küresel ölçekteki ekonomik büyüklükleri her geçen gün artmakta, buna paralel olarak devletlerin söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirler üzerinden vergisel haklarını koruma ve artırma yönündeki talepleri de güçlenmektedir. Bu süreç, ülkeler arasında ortak politika ve düzenlemelerin geliştirilmesine yönelik çeşitli girişimlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır.*

*Bu çalışmada, dijital platformlar aracılığıyla oyun hizmeti sunan küresel ölçekli işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemlerin Türkiye'deki vergi mevzuatı karşısındaki durumu ele alınacaktır. Ayrıca uygulamada ortaya çıkan tereddütler ve sorunlar incelenecek, bu sorunların giderilmesine yönelik olarak mali idare tarafından geliştirilen düzenleme ve çözümler açıklanacaktır.*

**Anahtar Kelimeler**: Oyun Kodu, E-Pin, Dijital, KDV-3, VAT-3

* Orcid Numarası: 0000-0002-3793-7441, Vergi Başmüfettişi, İletişim:emre.savci@vdk.gov.tr

## GİRİŞ

Dijitalleşmenin hızla gelişmesi ve ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisinin giderek artması, politika yapıcıları ve mali otoriteleri bu yeni ekonomik yapının vergilendirilmesi konusunda düzenlemeler geliştirmeye yöneltmiştir.

Günümüzde teknoloji devlerinin küresel ölçekte elde ettikleri hasılatların muazzam rakamlara ulaşması ve bu hasılatın farklı ülkelerdeki kullanıcılar/faaliyetler aracılığıyla elde edilmesinden dolayı, dünya ülkeleri haklı olarak bu kazanç pastasından paylarını alma peşinde koşmaktadırlar. Bu nedenle ülkeler, dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel haklarını korumak ve gelirlerinden adil bir pay almak amacıyla çeşitli hukuki ve idari düzenlemeler geliştirmeye çalışmaktadır. Ancak bu amacın gerçekleştirilebilmesi için öncelikle vergileme yetkisinin ulusal ve uluslararası hukuk çerçevesinde sağlam bir yasal zemine oturtulması gerekmektedir.

Bu yazımızda, dijital oyun sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin gerçekleştirdikleri işlemler ile bu işletmelerin ürün ve hizmetlerinin satışına aracılık eden dijital kod satışlarının, Türk vergi mevzuatı çerçevesindeki vergisel boyutlarına değinilecektir.

2025 yılında oyun pazarının toplam büyüklüğü 188,8 milyar dolar olduğu, oyuncu sayısı ise 3,6 milyara çıktığı, Türkiye'de ise pazar payının 1 milyar dolar eşiği geçtiği değerlendirilmektedir.[1] Ülkemizin 2025 yılı GSYİH sı olan 1,58 trilyon dolar ile mukayese edildiğinde, oyun pazarının toplam büyüklüğü Türkiye'nin GSYİH'nın yaklaşık %12'sine tekabül etmektedir. 2030 yılında dünya oyun pazarının 500 milyar dolar civarı beklentisi düşünüldüğünde, bu veri bize pazarın büyüklüğünü anlamamızda yardımcı olmaktadır.

### 1-) Dijital Oyun Firması Gelirinin Vergilendirilmesi

#### a) Gerçek Kişilere Ait Gelirin Vergilendirilmesi

Dijital platformda oyun oynanması amacıyla yazılımların hazırlanması, internet sitelerinin oluşturulması, verilerin depolanması ve bunlar için ihtiyaç duyulan serverların konumlandırılmasını veya kiralanmasını sağlamak, bu organizasyonu kurmak, hiç şüphesiz ticari bir faaliyet yürütüldüğünü göstermektedir.

Oyun firmaları faaliyetleri nedeniyle hizmet bedeli tahsil etmekte ve gelirlerini, bu kalemler veya diğer gelirler (reklam geliri vs.) oluşturmaktadır.

Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin oyun faaliyetleri ticari bir faaliyet olup, elde ettikleri kazançlar tam mükellefiyet esasına göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanuna[2] (GVK) göre ticari kazanç kapsamında vergilendirilir. Ka-

1 Türkiye Oyun Sektörü Raporu 2025

2 06.01.1960 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zanç elde etsin etmesin yıllık beyanname verirler.

Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler, dar mükellefiyet esasına göre Türkiye'de elde ettikleri kazanç/iratlar üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellefler ticari faaliyetleri kapsamında Türkiye'de elde ettikleri kazançları (kazanç elde etsin etmesin) için, yıllık beyanname verirler. Dar mükelleflerin ticari kazanç kapsamında Türkiye'de gelir elde etmesi için; Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve bunun yanında kazançlarını bu yerlerde veya temsilciler vasıtasıyla sağlamaları gerekmektedir. Aksi halde Türkiye'de kazanç elde edilmiş sayılmayacağı için vergilendirilmeyecektir.

**b) Kurumlara Ait Gelirin Vergilendirilmesi**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[3] kapsamında, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, Türkiye içinde veya dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir. Mezkur Kanunun 6'ncı maddesince elde ettikleri kazanç safi kurum kazancı üzerinden vergilendirilmekte olup, safi kurum kazancı GVK'nın ticari kazanç hükümlerince tespit edilmektedir.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir. Türkiye'de işyerinin veya daimi temsilci bulundurması ve bunun yanında kazançlarını bu yerlerde veya temsilciler vasıtasıyla sağlamaları gerekmektedir. Aksi halde Türkiye'de ticari kazanç elde edilmiş sayılmayacağı için vergilendirilmeyecektir.

**c) İşyeri ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**

Gelir/Kurumlar Vergisi mevzuat hükümlerince Türkiye'de faaliyet gösteren dar mükellefiyet statüsündeki kişilerin ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi için işyerinin veya daimi temsilcisinin ülkemizde bulunması gerekir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanuna[4] (VUK) göre ise iş yeri tanımı; *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."* şeklinde yapılmıştır. Buradan anlaşılacağı üzere fiziki bir yerden bahsedilmektedir.

Diğer yandan dar mükelleflerin vergilendirilmesinde, ilgili kimsenin mukim olduğu ülke ile ülkemiz arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşması mevcut olması halinde durum farklı olabilir.

3 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasamızın[5] 90'ıncı maddesi gereği; Milletlerarası antlaşmalar kanun hükmünde olup, iç mevzuat ile Milletlerarası antlaşmaların çeliştiği yerde milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır.

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmanın 7'nci maddesi ile Ülkemizin imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmaların ekseriyetinin 7'nci maddesinde elde edilen ticari kazancın kim tarafından vergilendirileceği anlatılmıştır. İlgili işletmelerin Türkiye'de ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi için, kazancın işyeri vasıtasıyla elde edilmiş olması gerektiği, işyerinin de ilgili anlaşmaların 5'nci maddesince sabit (yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı gibi) bir yer anlamına geldiği ifade edilmiştir. Ayrıca model anlaşmada işyeri tanımının anlatıldığı ilgili maddenin beşinci fıkrasında, daimi temsilci de anlatılarak işyeri tanımı içerisine gömülmüştür.

Hem milletlerarası anlaşmalar hem de iç mevzuatımıza göre iş yeri tanımı sabit bir yeri tarif etmekte olduğu görülmektedir.

**d) Elektronik Ortam İş Yeri Midir?**

Yukarıda yer alan tanımda geçen; *"…gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."* ifadelerinden dolayı sanal ortamı işyeri sayan görüşler mevcut olup, bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığının özelge safhasında kalan çeşitli görüşleri de mevcuttur.

İstanbul Defterdarlığının (Eski Adı ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı) 27.04.2012 tarihli 1477 sayılı ile 06.09.2012 tarihli 2728 sayılı özelgelerinde[6]; internet ortamının işyeri sayıldığına dair görüşler verilmiştir. Bununla birlikte ABD'de mukim bir kimseye verilen bir özelgede[7] ise; internet sitesinin yanında siteye ulaşım imkanı veren sunucunun (server) yerinin de önemli olduğu vurgulanmıştır.

Türkiye'deki mevcut vergi düzenlemeleri irdelendiğinde VUK'un 156'ncı maddesindeki tanımdan hareketle internet ortamının işyeri sayılabileceğine dair açık bir hüküm bulunmadığı görülmektedir. Sadece tanımdaki "gibi" edatından hareketle internet ortamının işyeri sayılabileceği görüşü, hukukumuzdaki en temel ilkelerden olan vergi kanunlarının genişletilerek yorumlanamayacağı ilkesine ters düşmektedir.[8]

OECD Model Anlaşmasının maddelere

5 09.11.1982 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 27.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı ile 06.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/271]-2728 sayılı özelgeleri, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/20975, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/21993, (S.E.T: 11.09.2026)

7 Ankara Defterdarlığının (Eski Adı İle Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı), 14.10.2010 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özelgesi, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/20809, (S.E.T: 11.09.2026)

8 Abdullah YEKELER, "E-Ticarette Vergilendirme Sorunu: İnternet Sitesi İşyeri Sayılır Mı?", Vergi Pusulası Dergisi, Sayı:13, Ekim, 2025, S.24

ilişkin yapılan yorumlarında, bir internet sitesinin tek başına bir maddi varlık teşkil etmediği ve "işe ilişkin bir yer" teşkil edebilecek bir lokasyona sahip olmadığı, ancak web sitesinin depolandığı ve erişimin sağlandığı sunucunun fiziksel lokasyon sayılacağı ve sabit bir yer olabileceği ifade edilmiştir.

Diğer yandan burada da web sitesi ile sunucuyu işletenlerin farklı kişiler olabileceği (İnternet Servis Sağlayıcıları) durumu ortaya çıkmakta olup, sunucu kendisine ait olmadığı için işyeri oluşmayacaktır. Nitekim günümüzde hosting kiralama hizmeti verilmesi yaygın bir durumdur. Sunucu kendisine ait olması ve fiilen belli bir yerde yeterli süre bulunulması halinde ise, sabit bir yerden bahsedilebilecektir.

Kısacası web sitelerinin işyeri sayılmasına ilişkin mali idarenin açıklamaları özelge safhasında kalmıştır. OECD model anlaşmasının yorumları ise konuya daha teferruatlı açıklamalar getirerek, sunucu lokasyonlarına ve mülkiyetine atıf yapmıştır.

**2-) Dijital Hizmet Vergisi**

Dar mükelleflerin Türkiye'deki ticari faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançtan söz edebilmek için işyeri vasıtasıyla elde etmesi gerektiği, iç mevzuat ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereği, web sitelerini işyeri olarak tanımlamak çok mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte, küresel ölçekli teknoloji firmaları Türkiye'de ve diğer dünya ülkelerinde milyarlarca dolar kazanç elde etmelerine rağmen, mevcut düzenlemeler çerçevesinde Türkiye'de vergi ödememekteydi. Vergi Denetim Kurulunca birçok küresel ölçekli teknoloji firması nezdinde 2015-2019 yılları aralığında vergi incelemeleri yürütülmüş, tarhiyat içeren raporlar düzenlenmiştir. İlgili şirketlerin her ne kadar Türkiye'de temsilcisi bulunmasa da, hak ve itirazlarını Türkiye'de bulunan avukatlar veya danışmanları vasıtasıyla dile getirmişlerdir.

Daha sonra 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile hayatımıza Dijital Hizmet Vergisi dahil olmuştur. Kanun; dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, **oyunlar**, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesi gibi benzer hizmetlerin Türkiye'de sunulması ile elde edilen hasılat üzerinden, dijital hizmet vergisi ödenmesini içermektedir.

Dijital Hizmet Vergisi Kanunu, gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarına göre tam/dar mükellef fark etmeksizin herkesi kapsamaktadır. Ancak, Türkiye'de bu işlemlerden elde ettiği hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan (muadili yabancı para) az olanları muaf tutmaktadır. Bu muafiyet ile esas amacın teknoloji devlerinin (google, amazon, yandex, netflix, spotify, steam,

Xbox, booking, facebook vb.) vergilendirilmesi olduğu, ölçek olarak daha düşük kalan firmaların muaf tutulduğu anlaşılmaktadır.

Mezkur Kanunun 7'nci maddesinin ikinci fıkrası ile bu teknoloji devlerinden dijital hizmet vergisi beyan etmeyenler hakkında, belli bildirimler yapıldıktan ve usul yolları izlendikten sonra, erişim engelleme kararı alınması yönünde Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Ancak bu yetki tanınan fıkra Anayasa Mahkemesinin 18/5/2023 tarihli ve E.:2020/11; K.:2023/98 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararında özetle; yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin internet siteleri ile ilgili reklam yasağı, internet bant genişliğinin kademeli daraltılması gibi daha hafif kısıtlamaların öncelikle uygulanmasının gerektiği, son aşamada erişimin engellenmesi gerektiği yolu öngörülerek vergi güvenliğinin ihdas edilmesi gerektiği, bu sebeplerle getirilen sınırlamanın orantısız olduğu ve ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği ifade edilmiştir. İptal edilen fıkra yerine yeni bir düzenleme ise ihdas edilmemiştir. **Kısacası şu an yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler hakkında vergi idaresinin yapabileceği pek bir şey yoktur.**

Diğer yandan dijital hizmet vergisi aylık beyan edilmekte ve yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2025 tarihine kadar hasılatın %7,5 oranında vergilendirilmektedir. 01.01.2026-31.12.2026 tarih aralığında %5, 01.01.2027'den itibaren ise %2,5 oranında vergilendirilecektir. Görüldüğü üzere aşamalı olarak dijital hizmet vergisi oranı düşürülmektedir.

**3-) Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi**

Dijital hizmet vergisi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler hakkında vergi güvenliği müessesi bulunmamakta, diğer taraftan vergi oranları düşürülmektedir. Bahsi geçen firmaları da kapsayacak şekilde Kurumlar Vergisi Kanununa "Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi" müessesi getirilmiştir.

Özünde, çok uluslu firmaların karlarını vergi cenneti ülkelerde bırakmak suretiyle, çok düşük vergi ödemelerinin önüne geçirilmesi amaçlanmaktadır. Temel mantığı, globalde efektif vergi yükünün %15 oranı altında kalan şirketlerin, vergi yükünü %15'e tamamlayıcı şekilde vergi ödemelerini içermektedir. Ancak, burada da vergi yükünü %15'e eşitleyecek tutarın hangi ülkeye ödeneceği duruma göre değişebilmektedir. İlgili düşük vergili ülke eksik olan vergiyi kendine alabileceği şekilde mevzuatını tasarlayabilir. Vergi yükünün ilgili oranın altında kaldığı durumda; grubun ana firmasının bulunduğu ülke (globe kurallarını benimseyen) ek vergiyi tahsil etme hakkına haiz olur. Ana firmanın bulunduğu ülke globe kurallarını benimsemeyen bir ülke olması halinde ise, ülkeler arası çeşitli dağıtım anahtarları (çalışan sayısı, ekonomik faaliyet ağırlığı vs.) ile dağıtılabilir.

Kısacası şirketler vergi yükünü %15'e tamamlayacağı ülkeyi kendi seçerek veya farklı kurgular tasarlayarak vergiyi bırakacağı ülkeyi seçebilir. "Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi" müessesi getirildiği için dijital hizmet vergi yükü azaltılıyorsa, istenilen sonuçlara ulaşılamayabilir. Dijital platformların yüksek katma değerli olması, dış ticaret ve yazılım sektörlerine etkileri sebebiyle stratejik karar verildiği düşünülmektedir.

**4-) Dijital Oyun Firması İşlemlerinin KDV Boyutu**

Türkiye'de dijital ortamda ticari faaliyet çerçevesinde verilen hizmetler katma değer vergisinin (KDV) konusuna girmektedir. Hizmetin Türkiye'de verildiğinin göstergesi; hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasıdır.

Dijital ortamda oyun, video, müzik gibi içeriklerin satışı veya ilgili firmaların dijital ortamda verdikleri reklam hizmetinin, Türkiye'deki yerleşik firmalar tarafından Türkiye'de verilmesi halinde KDV'li fatura düzenleyerek, matrahı 1 no.lu KDV beyanına dahil edilmelidir. Ancak Türkiye'deki yerleşik firmanın, ilgili hizmeti yurtdışında faydalanılacak şekilde sunması halinde; KDV 11 ve 12'nci maddeleri hükmü gereğince hizmet ihracı kapsamında vergiden istisna olacaktır.

Burada süreç içerisinde vergilendirmede sorun yaşanan firmaların, Türkiye'de işyeri ve kanuni merkezi olmayan kurumlar veya yerleşik olmayan kişiler olduğu yukarıda açıklanmıştır. Bu firmaların Türkiye'ye yönelik verdikleri hizmetlerin ne olacağı önem arz etmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu[9] 9'uncu madde hükmünün tanıdığı yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi işlemlerine taraf olanları çıkardığı tebliğ hükümleri çerçevesinde sorumlu tutabilmektedir. Nitekim Bakanlığın buradaki mottosu; işlemin mükellefi olmayan ancak işlemin tarafların olan kişilerden, vergiye daha uyumlu, daha güvenilir görünen tarafı KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutmasıdır. Bu kişiler 2 No.lu KDV ile beyan vermektedir.

İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından verilen ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler için, KDV'nin tamamı hizmetten faydalanan yurtiçindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Nitekim yurtdışından dijital ortamda gerçek/tüzel kişilere verilen ve Türkiye'de faydalanılan hizmetler için 01.01.2018 tarihine kadar 2 no.lu kdv beyannamesi verilmesi gerekmekteydi. Ancak dijital firma içeriklerinin hitap ettiği kesim ekseriyetle gerçek kişiler olup, bu kişilerin de vergi bilinci ve KDV mükellefiyetinin olmadığı düşünüldüğünde; vergi sorumlusu sayılabilecek kişilerde aranan uyumlu, güvenilir kriterleri sağlamadığı anlaşılmaktadır.

Bu sebeple KDV 9'ncu maddesine, 28.11.2017 tarihli 7061 sayılı Kanunun

41.maddesi ile şu cümle eklenmiştir.

*"Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

Bu değişiklik ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikler ile yurtdışından Türkiye'deki gerçek kişilere elektronik ortamda sunulun hizmetler için, yurtdışındaki firmalar vergi sorumlusu tutulmuş ve bunlara 3 no.lu KDV yükümlülüğü getirilmiştir. Böylelikle mali idare daha güvenilir/uyumlu gördüğü veyahut tespiti ve tahsili daha kolay olduğunu düşündüğü yurtdışındaki dijital firmaları seçmiştir.

Bu firmaların gerçek kişi dışındakilere verdiği hizmetlerde kdv yükümlülüğü/sorumluluğu ise, hizmetin verildiği kişilerde olup, 2 no.lu kdv beyanı verilecektir. Bu kişiler kdv mükellefiyeti olan şirketler olabileceği gibi, mükellefiyeti olmayan kamu kurum ve kuruluşları, sivil toplum kuruluşları, vakıflar vb. nin olması durumu değiştirmeyecektir.

Dijital firmalar satışlarının birçoğunu kredi kartı ile tahsil etmenin yanında, farklı satış dağıtım kanalları da geliştirmişlerdir. Herkesin kredi kartı kullanmayacağı veya erişime yetkilerinin olmaması, yurtdışına kapalı olabileceği gibi durumlar mevcut olabilmektedir. Bu sebeple satın alma imkanı veren; kontör, puan, kod, şifre, e-pin vs. gibi farklı adlar altında bakiye yüklemesine yarayan ve daha sonra bu bakiye ile hizmete erişim sağlanmaktadır. Anlaşılacağı üzere, hizmet erişimine bakiyenin kullanılması ile ulaşılacağından, vergiyi doğuran olay bakiyenin kullanılması aşamasıdır. Ancak vergi idaresi bu konuda farklı zamanlarda farklı görüşler vererek, farklı uygulamalar icra etmiştir.

**a) Kod, Şifre, E-Pin Satışlarının KDV Karşısındaki Durumu İle İlgili Verilen Görüşler**

Vergi idaresinin puan, kod, şifre, e-pin vs. gibi satışlarının KDV karşısındaki durumuna ilişkin **18.01.2024 tarihine kadar** özelge safhasında belirttiği görüşler aşağıdaki gibidir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.02.2019 tarih 45404237- 130[I-18-255]-E.22852 sayılı özelgesi aşağıdaki şekilde olup, e-pin, kod, şifre vb. satışların KDV matrahına dahil edilmemesi gerektiği yönünde görüş vermiştir.

*"...Buna göre, internet üzerinden güvenli alışveriş imkanı sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan (para yerine geçen) şifreler (aktivasyon kodlan), e-pin ve oyun kodları ile daha sonraki teslim ve hizmetlerin bedelini ödemek amacıyla kullanılacak olan bir satın alma gücü el değiştirmektedir. Aktivasyon kodlarının satın alınması sırasında, bu satın*

*alma gücü için ödenen tutarlar, bir teslim ve hizmetin karşılığında ortaya çıkmadığından ve dâha sonra Türkiye'de yararlanma veya teslim edilme şartına bağlı olarak satın alınacak farklı oranlardaki teslim ve hizmet bedellerini teşkil ederek bu oranlara göre vergileneceğinden, kodların satışı anında KDV matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir…"*

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 19.06.2020 tarih 84974990-130[KDV5.I.1.2018.30]-E.162143 sayılı özelgesi aşağıdaki gibi olup, oyun kod satışlarının KDV matrahına dahil olduğu yönünde açıklamalarda bulunmuştur.

*"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerin internette online oyun oynayarak kazandığı oyun paralarını bu kişilerden parça parça satın aldığı ve topluca aynı oyunu oynayan başka kişilere sattığı belirtilerek söz konusu oyun paraların satışının katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı sorulmaktadır.*

*…*

*Buna göre, Şirketinizce internette online oyun oynayanlardan satın alınan oyun paralarının satışı 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabidir."*

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı yukarıdaki görüşünü, 18.08.2021 tarih E-45404237-130[I-18-255] – 129352 sayılı özelge ile değiştirerek, e-pin, kod, şifre vb. satışların KDV matrahına dahil olması gerektiğini açıklamıştır.

*"…Bilahare, konunun Gelir İdaresi Başkanlığınca yeniden değerlendirilmesi neticesinde; ilgi(b)'de kayıtlı yazımızla tayin edilen özelgemizde görüş değişikliği yapılmış olup;*
*" - 10 uncu maddesinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,*

*- 20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu*

*hüküm altına alınmıştır.*

*Buna göre, internette online oyun oynayanlardan satın alınan oyun paralarının satışının 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabidir." şeklinde görüş tayin edilmiştir…"*

**b) KDV Tebliğinde Kod, Şifre, E-Pin Satışları Hakkında Yer Verilen Açıklamalar**

Vergi idaresi oyun kod satışlarının KDV karşısındaki durumuna ilişkin görüşünü **18.01.2024 tarihine kadar** özelge safhasında belirterek, yukarıda değinilen görüşleri ile piyasaya yön vermiştir. Mezkur tarihli

yayımlanan Resmi Gazete ile 49 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği ile kod satışlarına ilişkin açıklamalarda bulunmuştur.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının 14.03.2024 tarih ve E-64994458-130[5501-4294]-22385 sayılı yazısında; 49 Seri No'lu Tebliğ ile yapılan açıklamaların konuya ilişkin görüş değişikliği mahiyetinde olmadığı açıklayıcı mahiyette olduğu yönünde ifadelerde bulunmuştur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin ***"Verginin Konusu İle İlgili Çeşitli Hususlar"*** *bölümüne 49 Seri No'lu Tebliğ ile 16. bölüm eklenmiştir. Vergi idaresi katma değer vergisinin konusu ile ilgili sık karşılaşılan ve tereddütlü hususları bu başlık altında toplayarak çözüme kavuşturduğu görülmektedir.*

Kart, şifre, kod vb. satışlarda kdv uygulaması aşağıdaki şekilde iki yöne ayrılmıştır.

- Karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olanlar,
- Karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olmayanlar.

Bazı kart, şifre ve kodlar belirli bir ürünü veya hizmeti temsil etmekte olduklarından, henüz aktive edilmemiş olsalar bile bunlar ile bir başka ürün ve hizmetin temini mümkün olmamaktadır. Sanal ortamda veya fiziki mağazalarda satılan bu kart, şifre ve kodların yurt dışından ithali veya Türkiye'de satışı **KDV'ye tabi olacaktır.**

Bazı kart, şifre ve kodlar ise aktive edildiklerinde; belirli bir ürün veya hizmet temin edilmediği, sanal veya fiziki ortamda satın alma hakkı oluşturduğu belirtilmiş ve bu kart, şifre ve kodların ürün veya hizmetleri sağlayanlar nezdinde daha sonra yapılacak teslim veya hizmetlerin satın alınabilmesine yönelik sanal bir satın alma gücünü temsil ettiği belirtilmiştir. Bu çerçevede, bu kart, şifre ve kodların yurt dışından temini veya Türkiye içerisinde satışı **KDV'ye tabi olmayacağı** açıklamalarına yer verilmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki; tebliğin ilgili bölümlerinde yapılan açıklamalar ve örneklerde, belirli bir ürün veya hizmet ibaresi kullanılarak kodların ürün mü, hizmet mi olduğuna ilişkin net ifade kullanılmamıştır.

Dijital Hizmet Vergisi olarak bilinen 7194 Sayılı Kanuna göre; *sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler, dijital hizmet vergisine dahildir.*

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin *"Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler"* başlıklı 2'nci bölümünde ise;

*"Oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunların, oyun ek paketlerinin veya **oyun kodlarının**"* dijital ortamda satışından elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisine tabii olduğu açıklamaları yer almaktadır.

Buradan hareketle kod satışını ürün tesliminden ziyade hizmet olarak tanımlamak daha uygun olacaktır. Her ne kadar Anayasa'nın kanunilik ilkesi kıyasa cevaz vermese de, oyun kodlarının vergiye tabii olmasından ziyade, ürün-hizmet ayrımını ortaya koymaya çalıştığımızdan, yasak ihlal edilmiş sayılmamaktadır.

**c) Kod, Şifre, E-Pin Satışlarına İlişkin Örnekler**

**Örnek-1 ;** ABD mükellefi olan (A) şirketinin (Dünya genelinde hasılatı 800 milyon avro) "TRUGAMES" adında bir oyun platformu olup, ilgili platformda birden fazla oyun bulunmakta ve internet üzerinden erişime sunmaktadır. (A) şirketi ilgili platforma abone olmak için herhangi bir ücret almamakla beraber platformda satışa sunduğu oyunların alışverişine kredi kartı yanı sıra, kendi oluşturduğu oyun kodlarıyla da izin vermektedir. (A) şirketi oluşturduğu oyun kodlarının bir kısmını Türkiye'de mukim (B) Ltd. Şti.'ne satmıştır.

1. Durum: Türkiye'de yaşayan KDV mükellefi olmayan Ahmet kredi kartı ile "TRUGAMES" üzerinden bir oyun satın almıştır.

2.Durum: *Türkiye'de yaşayan* KDV mükellefi olan Mehmet ise (B) Ltd. Şti'nden 100-TL oyun kodu satın almıştır. Bu kodların bir kısmını "TRUGAMES" üzerinden bir oyun satın almakta, bir kısmını ise oyun içi *özellik satın almada kullanmıştır.*

Not: ABD'de efektif vergi yükü %20'dir.

*Öncelikle belirtmek gerekir ki Türkiye'de mukim olmayan* **(A)** *şirketi*, Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeyecektir. Diğer taraftan Türkiye'deki müşterileri için dijital ortamda oyun satışı ve oyun oynanması hizmetinden elde ettiği hasılatının üzerinden 2026 yılında %5, 2027 yılında ise %2,5 oranında dijital hizmet vergisi beyan etmesi gerekmektedir.

(A) şirketinin efektif vergi yükü ABD'de %20 olduğundan, Türkiye'de Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi durumu söz konusu değildir.

1.Durumda; İşyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların, Türkiye'deki KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunduğu hizmetlerin KDV'si için, hizmeti sunan tarafından 3 no.lu beyan verilmesi gerekmektedir. (A) şirketi Ahmet'e kredi kartı ile sattığı oyun için 3 no.lu KDV beyanı vermesi gereklidir. Diğer yandan Ahmet'ten elde ettiği hasılat üzerinden dijital hizmet vergisi beyanı vermelidir.

2.Durumda; Mehmet (B) Ltd. Şti.'nden oyun kodu satın almıştır. İlgili oyun kodları "TRUGAMES" platformunda birden fazla

ürünü satın alma imkanı verdiği için, ilgili kodlar satın alma gücünü temsil etmektedir. Bu sebeple kod satışı KDV'siz gerçekleşecektir.

Diğer yandan kodların oyun veya oyun içi özellik satın almada kullanılması halinde ise hizmetin verilmesi ve KDV'de vergiyi doğuran olayın gerçekleşecektir. Mehmet KDV mükellefi olan gerçek kişi olduğundan, (A) şirketi bu işleme ilişkin 3 no.lu kdv beyanı vermeyecektir. Mehmet işleme ilişkin KDV'yi 2 no.lu ile beyan ederek ödeyecek, 1 no.lu ile indirim konusu yapacaktır.

**Örnek-2** *;* "TRUGAMES" platformunda sadece tek oyun olsa idi, yukarıdaki örnekte 2. durumunda KDV kim tarafından, ne zaman beyan edilirdi?

"TRUGAMES" sitesi sadece bir oyunun oynanmasına imkan tanıdığı için, ABD mükellefi olan (A) şirketinin oluşturduğu oyun kodları belirli bir ürün/hizmete ilişkindir. Belirli bir oyun oynanmasının yanında, belirli bir oyunun içindeki özellik/karakter gibi birden fazla imkan tanıması durumu değiştirmeyecektir. Bu sebeple kodlar satın alma gücü taşımaktan ziyade, kod satışı aşamasında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu sebeple (B) LTD. ŞTİ, ilgili oyun kodları için ithal aşamasında 2 no.lu KDV beyanı vermeli ve ödemeye müteakip 1 no.lu KDV beyanı ile indirim konusu yapmalıdır. Diğer taraftan kodların Mehmet'e satışı aşamasında da (B) LTD. ŞTİ tarafından KDV hesaplanmalıdır. Kodların kullanılmasında kdv doğmayacaktır.

Oyun kodları, sosyal platformlar, müzik, video gibi dijital platformların satış/pazarlama kanallarından biri olan kod, şifre, e-pin vb. satışı, kullanılması vergi mevzuatımızda duruma göre farklı sonuçlar doğurmaktadır. Yukarıda ki örnekler çeşitlendirilerek farklı durum ve sonuçlara ulaşılması mümkündür.

**SONUÇ**

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayan elektronik ortamda hizmet veren firmalar için KDV-3 beyan yükümlülüğü doğabilmekte, ayrıca aynı işlemden elde ettikleri hasılat üzerinden ise dijital hizmet vergisi beyan yükümlülüğü bulunmaktadır. Diğer taraftan ÇVÖA tarafı olmayan ülkelerde işyeri/kanuni merkezi bulunanlar için, vergi idaresinin işyeri görüşü (özelge safhasında) ile ilaveten kurumlar vergisi ile karşılaşması pek olasıdır. ÇVÖA tarafı ülkede işyeri/kanuni merkezi bulunanlar da duruma göre (sunucu Türkiye'de ise), Türkiye'deki kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür.

Bunlardan global ölçekte olanların, dijital hizmet vergisi ve KDV-3 yükümlülüklerini ne kadar yerine getidiği muhakkak denetime tabii tutulmaktadır. Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının ardından Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'nda yer alan "vergi güvenliği" mekanizmasının yeniden düzenlenmemiş olması, verginin etkin bir

şekilde tahsil edilmesi ve denetlenmesi bakımından bazı riskleri beraberinde getirmektedir. Bu durum, özellikle yurt dışında yerleşik mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin takibi ve verginin güvence altına alınması açısından önemli tartışmalara yol açmaktadır.

**KAYNAKÇA**


1982 Sayılı Anayasa

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

49 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği

Abdullah YEKELER, "E-Ticarette Vergilendirme Sorunu: İnternet Sitesi İşyeri Sayılır Mı?", Vergi Pusulası Dergisi, Sayı:13, Ekim, 2025, S.24

Türkiye Oyun Sektörü Raporu 2025

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 27.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı özelge, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/20975, (Erişim 01.06.2026)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/271]-2728 sayılı özelge, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/21993, (Erişim 01.06.2026)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı), 14.10.2010 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özelgesi, https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/433/ozelge/20809, (Erişim 01.06.2026)

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma, Kısaltılmış Basım, Temmuz, 2014, S. 100, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/tr/publications/reports/2014/08/model-tax-convention-on-income-and on-capital-condensed-version-2014_g1g46e32/9789264255265-tr.pdf, (Erişim:01.06.2026)

# SERMAYEYE İLAVE EDİLEN KAR PAYLARININ VERGİSEL DURUMU

**Özge ALDEMİR***
Vergi Müfettiş Yardımcısı

## ÖZET

*Türk vergi sisteminde, dolaysız vergiler olarak adlandırılan ve gerçek kişilerin kazanç veya gelirlerini vergilendiren iki vergi türü vardır. Bunlardan birincisi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu iken bir diğeri ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunudur. Gelir vergisi, gerçek kişilerin elde ettikleri safi kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirken, kurumlar vergisi ise şirketler, kooperatifler ve iktisadi kamu kuruluşları gibi tüzel kişilerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden devlet tarafından alınan bir vergi türüdür.*

*Bu çalışmada, şirketlerin elde ettikleri dönem karlarını nakit olarak dağıtmak yerine sermayeye eklemeleri suretiyle gerçekleştirdikleri bedelsiz sermaye artırımlarının vergisel boyutu ve doğurduğu hukuki sonuçlar analiz edilmektedir. Türk vergi mevzuatı uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin kar paylarını sermayeye ilave etmeleri, hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisi stopajı açısından teşvik edici bir yaklaşımla "vergilendirilmeyecek bir unsur" olarak düzenlenmiştir. Makalede, söz konusu işlemin kurumlar vergisi matrahına etkisi, ortaklar nezdindeki menkul sermaye iradı karşısındaki durumu ve hisse senetlerinin elden çıkarılması halinde maliyet bedelinin tespiti güncel mevzuat ve yargı kararları ışığında ele alınmaktadır. Ayrıca, karın sermayeye eklenmesinin işletme likiditesinin korunması ve finansal yapının güçlendirilmesi yönündeki avantajları ile vergi planlamasındaki rolü tartışılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler**: Kar Payı, Sermayeye İlave, Bedelsiz Sermaye Artırımı, Stopaj, Vergi Planlaması

---

* Orcid No: 0000-0003-0234-212X, Vergi Müfettiş Yardımcısı

## GİRİŞ

Modern işletmecilikte sürdürülebilir bir büyüme trendi yakalamak ve küresel rekabet ortamında ayakta kalabilmek, güçlü bir sermaye yapısına sahip olmayı zorunlu kılmaktadır. Şirketler, faaliyetleri sonucunda elde ettikleri dönem karlarını iki şekilde değerlendirme eğilimindedir. Bunlardan birincisi nakit olarak ortaklara dağıtmak ikincisi ise işletme bünyesinde tutarak öz kaynakları güçlendirmektir. Karların şirket bünyesinde bırakılmasının en efektif ve hukuki yollarından biri ise, bu tutarların sermayeye ilave edilerek "bedelsiz sermaye artırımı" yoluna gidilmesidir.

Kar paylarının sermayeye eklenmesi işlemi, özünde şirketten dışarıya bir fon çıkışı yaratmayan, yalnızca öz kaynaklar kalemi içinde muhasebesel bir yer değiştirmeden ibaret olan bir iç kaynak aktarımıdır. Ancak bu işlem, göründüğünden çok daha geniş ekonomik ve vergisel sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle finansmana erişimin maliyetli olduğu dönemlerde, şirketlerin likiditesini koruması ve otofinansman sağlama kabiliyeti, bu tür kararların stratejik önemini artırmaktadır.

Kanun koyucu, şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesini teşvik etmek amacıyla bu işleme yönelik çeşitli vergisel kolaylıklar ve istisnalar tanımıştır. Türk vergi sisteminde, elde edilen kar paylarının nakit olarak dağıtılması durumunda hem kurumlar hem de gelir vergisi stopajı mekanizmaları devreye girerken; karların sermayeye ilave edilmesi işlemi vergi dışı bırakılmıştır. Ancak bu durum, işlemin tamamen vergisiz olduğu veya gelecekte hiçbir vergisel risk barındırmadığı anlamına gelmemektedir. Nitekim sermayeye eklenen karların ilerleyen dönemlerde bir "sermaye azaltımına" konu edilmesi, hisse senetlerinin elden çıkarılması durumunda maliyet bedelinin tespiti veya tasfiye süreçlerindeki durumu, vergi hukuku doktrininde ve uygulamasında sıkça tartışılan ve gri alanlar barındıran konulardır.

Bu çalışmanın amacı, sermayeye ilave edilen kar paylarının Türk vergi mevzuatı karşısındaki durumunu hem kurum hem de ortaklar nezdinde detaylı bir şekilde analiz etmektir. Çalışmada öncelikle işlemin hukuki niteliği ortaya konulacak, ardından Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yönünden doğurduğu sonuçlar, güncel yasal düzenlemeler ve yargı kararları eşliğinde ele alınacaktır. Son bölümde ise, uygulayıcıların en çok tereddüt ettiği hususlardan biri olan sermaye azaltımı senaryolarındaki vergisel risklere ve çözüm önerilerine yer verilecektir.

## 1. KAR PAYLARININ SERMAYEYE İLAVE EDİLMESİNİN YASAL MEVZUAT VE KURUMLAR VERGİSİ BOYUTU

Şirketlerin dönem sonu karlarını sermayeye ekleme kararı, özünde Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre alınan bir iç kaynak artırımı kararı olmakla birlikte, mali sonuçları itibarıyla doğrudan vergi kanunlarının uygulama alanına girmektedir. Türk vergi sistemi, şirketlerin öz kaynak yapılarını desteklemek amacıyla bu işlemi teşvik edici bir yaklaşım-

la ele almıştır. Bu bölümde, işlemin vergiyi doğuran olay karşısındaki durumu, sermayeyi dağıtan ve iştirak eden kurumlar yönünden ayrı ayrı incelenmiştir.

### 1.1. Kar Dağıtımı Stopajı Yönünden Değerlendirme

Türk vergi hukukunda, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen karların gerçek kişilere veya dar mükelleflere nakden ya da hesaben dağıtılması, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 15 ve 30. maddeleri uyarınca vergi kesintisine (stopaj) tabidir. Ancak kanun koyucu, karların işletme dışına çıkarılmayıp sermayeye dönüştürülmesini teşvik etmek amacıyla bu kurala açık bir istisna getirmiştir. [1]

GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile KVK'nın ilgili maddelerinde yer alan ortak hükme göre; karın sermayeye ilave edilmesi kar dağıtımı sayılmamakta ve bu işlem üzerinden stopaj yapılmamaktadır.[2] Bu düzenleme ile amaçlanan, işletme bünyesinde yaratılan katma değerin yine işletme içinde kalmasını sağlamak ve firmaların finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine otofinansman yoluyla karşılamalarını desteklemektir. Dolayısıyla, karın sermayeye eklenmesi anında nakdi bir vergi yükü doğmamaktadır.

### 1.2. İştirak Eden (Ortak) Kurumlar Yönünden Vergisel Durum ve İştirak Kazancı İstisnası

Sermaye artırımına giden şirketin ortakları arasında başka kurumlar (tüzel kişiler) bulunması durumunda, bu iştirakçilerin elde ettiği bedelsiz hisse senetlerinin vergisel durumu gündeme gelmektedir. KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarını kurumlar vergisinden istisna tutmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde, *"a) Kurumların;*

*1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,*

*2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,*

*3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlenmesinden kaynaklanan değer artış kazançları istisnadır"* hükmü yer almaktadır.[3]

---

1 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Md. 94 ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Md.15 ve Md. 30

2 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Md. 94/6-b

3 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 5/1-a

Yukarıdaki ilgili maddede belirtildiği üzere, karın sermayeye eklenmesiyle elde edilen bedelsiz hisse senetleri, iştirak eden kurum için özünde bir iştirak kazancıdır. Nitekim Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, sermayeye eklenen kar payları nedeniyle iktisap edilen bedelsiz hisse senetleri, iştirak eden kurum nezdinde dönemin kar-zarar hesabı ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan aktifteki ilgili hesapta (İştirakler Hesabı) izlenebilir. Bu işlem, iştirak eden kurum için vergiye tabi bir gelir unsuru oluşturmadığı gibi, kurumlar vergisi beyannamesinde istisna olarak matrahtan indirilir.

### 1.3. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerlendirme

Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri uyarınca, karın sermayeye eklenmesi işlemi kaynak şirket nezdinde öz kaynak hesapları arasında bir virman işlemidir. Bu işlemin kar payını dağıtan ve kar payını alan olarak muhasebesel açıdan değerlendirilmesi aşağıda yer almaktadır.

**Dağıtan Şirkette:** 570 Geçmiş Yıllar Karları veya 590 Dönem Net Karı hesabı borçlandırılırken, 500 Sermaye hesabı alacaklandırılır. Şirketin aktif ve pasif toplamında bir değişiklik meydana gelmemekte yalnızca pasifin alt kalemleri yer değiştirmektedir.

İştirak Eden Şirkette: Alınan bedelsiz hisseler karşılığında 242 İştirakler hesabı borçlandırılırken, 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri hesabı alacaklandırılır. Aynı dönemde bu gelir unsuru, KVK Genel Tebliği doğrultusunda beyannamede istisna edilerek vergi dışı bırakılmaktadır.

Yukarıda yer alan muhasebe kayıtları, şirketlerin bilançolarını makyajlamaktan öte, öz sermayenin ödenmiş sermaye payını büyüterek özellikle bankalar ve alacaklılar gibi üçüncü kişilere karşı mali güvenilirliği artırdığını göstermektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesinde, *"(1) Kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdî veya ayni sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunur. Söz konusu oranın tespitinde;*

*a) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,*

*b) Sadece kâr dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,*

*c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya iş-*

*letmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan ayni ve nakdî sermayenin toplam sermaye içindeki payları dikkate alınır.*

*(2) Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilir.*

*(3) Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların işletmeden çekildiği kabul edilir.*

*(4) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamında sermaye azaltımı suretiyle tespit olunan sermaye unsurlarından; birinci fıkranın (a) bendi kapsamında olanlar kurumlar vergisine ve vergi kesintisine, (b) bendi kapsamında olanlar sadece vergi kesintisine tabi tutulur. Kurumlar vergisine ve vergi kesintisine tabi sermaye unsurlarında, kesinti matrahı hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar olup, bu tutar üzerinden Kanunun 15 inci ve 30 uncu maddeleri ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi hükmü kapsamında kesinti yapılır.*

*(5) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerine göre tespit edilir ancak bu tutarlar üzerinden dördüncü fıkra kapsamında vergi kesintisi yapılmaz."* hükümleri yer almaktadır.[4]

Yukarıdaki ilgili maddede belirtildiği üzere, her ne kadar karın sermayeye eklenmesi anında bir vergilendirme yapılmasa da, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/B maddesi uyarınca; sermayeye eklenen bu tutarların 5 yıl içinde sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, Maliye Bakanlığı bu azaltımın öncelikle kar paylarından yapıldığını kabul etmekte ve azaltılan kısım üzerinden stopaj ve kurumlar vergisi tarhiyatı yapmaktadır. Bu durum, anlık istisnanın gelecekte bir vergi ertelemesine dönüştüğünün de en açık kanıtı olmaktadır.

## 2. SERMAYEYE İLAVE EDİLEN KAR PAYLARININ GERÇEK KİŞİ ORTAKLAR YÖNÜNDEN GELİR VERGİSİ BOYUTU

Kurumların elde ettiği karların sermayeye eklenmesi işlemi, tüzel kişi ortaklar nezdinde iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilirken; şirketin gerçek kişi ortakları açısından Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre farklı bir hukuki durum ortaya çıkarmaktadır.

### 2.1. Menkul Sermaye İradı ve Beyan Sınırı Karşısındaki Durumu

Normal şartlar altında, tam mükellef bir kurumdan gerçek kişilere nakden veya hesaben dağıtılan kar payları (temettüler), GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1) ve (2)

4 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 32/B

numaralı bentleri uyarınca Menkul Sermaye İradı olarak kabul edilmektedir.[5] GVK madde 22/3 uyarınca bu kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı ise kanuni beyan sınırını aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmek zorundadır.

Ancak karların nakit olarak dağıtılmayıp sermayeye ilave edilmesi durumunda, gerçek kişi ortaklara şirketteki payları oranında bedelsiz hisse senedi (veya pay senedi) verilmektedir. GVK'nın 94/6-b-i maddesinde yer alan hüküm uyarınca, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından gerçek kişi ortaklara verilen bu bedelsiz hisse senetleri elde edilmiş bir menkul sermaye iradı olarak kabul edilmemektedir.[6] Dolayısıyla gerçek kişi ortaklar açısından işlem anında herhangi bir gelir vergisi stopajı doğmamaktadır. Ortaklar, kendilerine verilen bedelsiz hisse senetlerinin nominal bedelleri ne olursa olsun, bu tutarlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda değildir. Bu yaklaşım, bireysel yatırımcıların şirketlerdeki ortaklık paylarını korumalarını ve tasarruflarını sermaye piyasalarında tutmalarını teşvik eden önemli bir vergisel avantajdır.

### 2.2. Bedelsiz Hisselerin Elden Çıkarılması ve Maliyet Bedelinin Tespiti (Değer Artışı Kazancı)

Gerçek kişi ortakların, karın sermayeye eklenmesiyle elde ettikleri bedelsiz hisse senetlerini ilerleyen dönemlerde üçüncü kişilere satması yani elden çıkarması durumunda, GVK'nın Mükerrer 80. maddesi kapsamında "Değer Artışı Kazancı" yönünden vergilendirme potansiyeli doğmaktadır.[7] Satılan bedelsiz hisselerin iktisap tarihinin ve maliyet bedelinin nasıl belirleneceği konusu ise hukuki ve mali açıdan tartışma konusu olmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yerleşik özelgeleri ve Vergi Usul Kanunu (VUK) genel tebliğlerindeki açıklamalar doğrultusunda süreç aşağıdaki şekilde işletilmektedir:

**1. İktisap Tarihi:** Bedelsiz hisse senetleri, şirketin sermaye artırımına gittiği ve bu kararın Ticaret Siciline tescil edildiği tarihte iktisap edilmiş sayılır. Dolayısıyla, ana hisselerin edinme tarihi ile bedelsiz hisselerin edinme tarihi birbirinden farklıdır.

**2. Maliyet Bedelinin Tespiti:** Kar payının sermayeye eklenmesiyle verilen bedelsiz hisse senetlerinin maliyet bedeli, hissenin nominal değeridir.

Yukarıda bahsedilen hususlara ilişkin örnekleme ve analiz aşağıda yer almaktadır.

Bir gerçek kişinin nominal değeri 10 TL olan bir hissesi varken, şirketin karı sermayeye eklemesi sonucu kendisine bir adet daha bedelsiz hisse verildiğini varsayalım. Bu ortağın elindeki toplam hisse adedi ikiye çıkarken,

5 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Md. 75

6 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Md. 94/6-b-i

7 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer Md. 80

yeni edinilen hissenin maliyet bedeli de yine nominal değeri 10 TL olarak kayıtlara geçer. İleride bu bedelsiz hisse satıldığında, satış bedeli ile bu nominal maliyet bedeli arasındaki fark (GVK Mükerrer 80/1 uyarınca, anonim şirket hisseleri için 2 yıllık elde tutma süresi de dikkate alınarak) değer artışı kazancı olarak vergilendirilebilir.

Bu durum, doktrinde "vergisiz doğan hissenin, satılırken maliyet avantajı sağlaması" olarak değerlendirilmekte ve işlemin bireysel yatırımcı düzeyindeki nihai vergisel etkisini göstermektedir. Maliye idaresinin geçmiş yıllardaki muvazaa (peçeleme) iddiaları ile yargı kararları arasındaki çatışma, en nihayetinde yasal bir düzenlemeyle (KVK Madde 32/B) netleştirilmiştir.

## 3. SERMAYEYE İLAVE EDİLEN KAR PAYLARININ SERMAYE AZALTIMINA KONU EDİLMESİ VE VERGİSEL RİSKLER

Şirketlerin karlarını sermayeye eklemeleri işlem anında tamamen vergiden istisna edilmiş olsa da, bu işlem mutlak bir vergi muafiyeti sağlamamakta, bir anlamda vergiyi ileri bir tarihe ertelemektedir. Nitekim sermayeye ilave edilen bu tutarların, ilerleyen dönemlerde nakit ihtiyacı, şirketin küçülmesi veya ortakların ayrılması gibi gerekçelerle "sermaye azaltımına" konu edilmesi durumu, Türk vergi hukukunun en çok tartışılan ve yakın dönemde yasal düzenlemeye kavuşturulan gri alanlarından birini oluşturmaktadır.

### 3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 32/B Öncesi Dönem ve Yargı Çatışması

Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) eklenen 32/B maddesinden önce, sermaye azaltımının vergisel boyutu hakkında net bir kanuni düzenleme bulunmamaktaydı. Bu dönemde Maliye idaresi, yayınladığı özelgelerde tasfiye teorisi ve peçeleme (muvazaa) iddiası üzerinden hareket etmekteydi.

İdarenin yerleşik görüşüne göre; şirketler nakit olarak dağıttıklarında stopaja tabi olacak karları önce sermayeye eklemekte, kısa bir süre sonra ise sermaye azaltımı yaparak bu tutarları vergisiz bir şekilde ortaklara aktarmaktaydı. Bu durumun önüne geçmek amacıyla Maliye idaresi, sermaye azaltımı yapıldığında, azaltılan tutarın öncelikli olarak en yüksek vergisel yükü olan kaynaktan (yani geçmiş yıllar karlarından) yapıldığını varsayarak doğrudan kar dağıtımı stopajı talep etmekteydi.

Buna karşılık Danıştay ve vergi mahkemeleri, idarenin bu varsayımsal tarhiyatlarını yasal dayanaktan yoksun bulmaktaydı. Yargının yerleşik kararlarında kanunda açık bir hüküm olmadığı sürece idarenin kaynak sıralaması dayatamayacağı, azaltılan sermayenin orantısal veya şirketin kendi seçtiği hesaptan yapılması gerektiği savunulmaktaydı. Bu durum, idare ile mükellefler arasında çok sayıda yargısal uyuşmazlığa yol açarak sorunlar teşkil etmekteydi.

### 3.2. KVK Madde 32/B Kapsamında Güncel Durum ve "5 Yıllık Bariyer" Kuralı

Kanun koyucu, Maliye idaresi ile yargı arasındaki bu çatışmayı çözmek amacıyla KVK'ya 32/B maddesini ekleyerek sermaye azaltımında hangi kaynağın öncelikli sayılacağına ilişkin net ve emredici kurallar getirmiştir. Yeni yasal düzenleme, sermayeye eklenen kaynakların şirkette kalma süresine (beş yıllık süreye) bağlı ikili bir mekanizma öngörmektedir.

#### A) Beş Yıl İçinde Sermaye Azaltımı Yapılması Durumu

Kar paylarının sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş yıl içinde sermaye azaltımı yapılması halinde, kanun koyucu doğrudan en yüksek vergili kaynağa yönelen bir sıralama belirlemiştir. Bu durumda azaltılan tutar öncelikle, transferi durumunda en yüksek oranda vergilendirilecek olan kaynaklardan (geçmiş yıllar karları, enflasyon düzeltmesi farkları vb.) yapılmış sayılmaktadır. Bu kaynaklar tükendikten sonra, daha az vergili veya vergisiz kaynaklara geçilmektedir.

Dolayısıyla, kar payı sermayeye eklendikten sonraki ilk 5 yıl içinde yapılan azaltımlarda, azaltılan tutar doğrudan "kar dağıtımı" stopajına ve ortakların hukuki statüsüne göre gelir/kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

#### B) Beş Yıl Geçtikten Sonra Sermaye Azaltımı Yapılması Durumu

Sermayeye eklenen kaynakların üzerinden beş tam yıl geçtikten sonra bir sermaye azaltımı yapılması halinde ise kanun daha esnek bir yaklaşım benimsemiştir. Beş yıllık sürenin aşılması durumunda, azaltılan sermaye tutarı içerisindeki kaynaklar oranlama yöntemi ile tespit edilmektedir.

Şirketin toplam sermayesi içindeki kar paylarının, enflasyon farklarının ve ortaklarca nakden konulan sermayenin birbirine olan oranı bulunmaktadır. Azaltılan tutar, bu oranlar nispetinde her bir kaynaktan pay almaktadır. Böylece sadece kar payına isabet eden kısım üzerinden stopaj hesaplanarak ortakların nakit olarak koyduğu sermayeye isabet eden kısım ise vergi dışı kalmaktadır.

### 3.3. Vergi Planlaması ve Risk Yönetimi Açısından Değerlendirme

KVK Madde 32/B düzenlemesi, şirketlerin finansal yönetim ve vergi planlaması stratejilerini kökten değiştirmektedir. Geçmişte karların sermayeye eklenmesi risksiz bir işlem olarak görülmekteyken, günümüzde ise bu karar alınırken şirketin en az 5 yıllık nakit akışı ve sermaye ihtiyacı göz önünde bulundurulmaktadır.

Aksi takdirde, likidite sıkışıklığı nedeniyle ilk 5 yıl içinde yapılacak zorunlu bir sermaye azaltımı, şirketleri çok ciddi bir stopaj ve vergi cezası riskiyle karşı karşıya bırakacaktır. Böylelikle karın sermayeye ilavesi işlemi artık sadece bir muhasebe virmanı değil, uzun vadeli bir vergi riski yönetimi unsuru haline gelmiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Şirketlerin sürdürülebilir bir finansal büyüme yakalamaları, öz kaynak yapılarının güçlü ve dış kaynak bağımlılıklarının düşük olması ile doğrudan ilişkilidir. Bu bağlamda, dönem sonlarında elde edilen kar paylarının nakit olarak ortaklara dağıtılması yerine şirket bünyesinde tutularak sermayeye ilave edilmesi (bedelsiz sermaye artırımı), firmalar için en efektif otofinansman yöntemlerinden biridir. Bu çalışma kapsamında, söz konusu işlemin Türk vergi mevzuatı ve güncel yasal düzenlemeler karşısındaki durumu analitik bir bakış açısıyla incelenmiştir.

Yapılan incelemeler neticesinde ulaşılan temel sonuçlar ve uygulayıcılara yönelik öneriler şu şekildedir:

**1. Anlık Vergisel Teşvik:** Türk vergi sistemi, şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesini desteklemek amacıyla, karların sermayeye eklenmesi işlemini açık bir şekilde teşvik etmiştir. GVK ve KVK hükümleri uyarınca, bu işlem bir «kar dağıtımı» olarak kabul edilmemekte; hem kaynak şirket nezdinde kar dağıtımı stopajından hem de iştirakçi kurumlar ile gerçek kişi ortaklar nezdinde anlık bir gelir/kurumlar vergisi yükünden muaf tutulmaktadır.

**2. Geçici İstisna ve Vergi Ertelemesi:** Karın sermayeye eklenmesi işlemi mutlak bir vergi muafiyeti sağlamamakta, özünde vergiyi ileri bir tarihe ertelemektedir. Nitekim hisse senetlerinin elden çıkarılması durumunda nominal değer üzerinden bir maliyet bedeli oluşsa da, asıl vergisel risk bu tutarların sermaye azaltımına konu edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır.

**3. 5 Yıllık Bariyerin (KVK 32/B) Etkisi:** Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/B maddesi, vergi idaresi ile yargı arasında uzun yıllar süren "sermaye azaltımında kaynak sıralaması" tartışmalarına son vermiştir. Getirilen 5 yıllık bariyer kuralı ile suistimallerin önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Karın sermayeye eklendiği tarihten itibaren ilk 5 yıl içinde yapılacak azaltımlar doğrudan en yüksek vergili kaynaktan (karlardan) yapılmış sayılarak cezalı tarhiyat riski barındırırken; 5 yıl geçtikten sonra yapılacak azaltımlarda oranlama yöntemi ile mükelleflere nispeten daha adil bir vergisel yük sunulmuştur.

Uygulayıcılara yönelik öneriler ise aşağıda yer almaktadır.

**1. Stratejik Nakit Akış Projeksiyonu:** Şirket yönetimleri ve mali danışmanlar, karları sermayeye ekleme kararı alırken kısa vadeli düşünmemelidir. Şirketin en az 5 yıllık nakit akışı ve sermaye ihtiyacı analiz edilmeli, yakın gelecekte bir sermaye azaltımı ihtiyacı doğup doğmayacağı titizlikle öngörülmelidir.

**2. Kronolojik Takip ve Muhasebe Kayıtları:** Sermaye hesaplarının alt kırılımlarında, sermayeye eklenen kaynakların (geçmiş yıl karları, sermaye yedekleri vb.) hangi tarihte tescil edildiği kronolojik olarak takip edilmelidir. Olası bir sermaye azaltımında 5 yıllık sü-

renin dolup dolmadığının tespiti açısından bu takip hayati önem taşımaktadır.

Sonuç olarak; karların sermayeye ilavesi, doğru yönetildiğinde şirketlerin finansal kredibilitesini artıran ve vergi planlaması sağlayan güçlü bir enstrümandır. Ancak KVK Madde 32/B ile gelen yeni yasal zemin, bu enstrümanın dinamiklerini değiştirmiş ve uzun vadeli bir risk yönetimi yaklaşımını zorunlu kılmıştır.

**KAYNAKÇA**

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

- 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

# SERBEST BÖLGE ŞUBESİNE TAHSİS EDİLEN SERMAYENİN ENFLASYON DÜZELTMESİ

**Ahmet İlker ÇATAK**[*]
Vergi Başmüfettişi

**Müslüm KAYMAZ**[**]
Vergi Başmüfettişi

## ÖZET

*3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu*[***] *ile müteşebbislere çeşitli teşvik ve avantajlar sağlanmaktadır. Merkezi Türkiye'de bulunan ve aynı zamanda serbest bölgede de şubesi olan şirketler tarafından serbest bölgedeki şubeleri için sermaye tahsis etmelerinin enflasyon düzeltmesine konu olup olmayacağı yazımızın konusunu oluşturmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler**: İzaha Davet, İhtirazi Kayıt, Vergi İndirimi, Mali Tatil

[*] Vergi Başmüfettişi, ORCID ID: 0009-0002-5344-904X

[**] Vergi Başmüfettişi, ORCID ID: 0000-0002-9973-2564

[***] 15.06.1985 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

## GİRİŞ

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında mükellefler serbest bölgelerde bazı vergi teşvik ve istisnalarından yararlanarak faaliyette bulunabilmektedirler. Serbest bölgelerde elde edilen kazançların vergi kanunları karşısında istisna ve teşviklerden yararlanabilmesi için vergi mevzuatında belirlenen yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca Serbest Bölgeler Kanunu'nda da bölgede gerçekleştirilecek faaliyetlere ilişkin özel düzenlemeler bulunmaktadır. Mükelleflerin bu şartlara da riayet etmesi gerekmektedir.

### 1. Serbest Bölgelerde Şube Açılması

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde serbest bölgenin tanımı yapılmış olup madde metni aşağıdaki gibidir;

*"Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir."*

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içeresinde kalmakla beraber sanki ülke sınırları dışındaymış gibi bazı teşviklere ve avantajlara sahiptir. Yurt içinde olmalarına rağmen kendilerine özel bir statü tanınarak, gümrük bölgesi dışının sahip olduğu vergi, kambiyo ve ticaret politikası avantajlarından faydalanabilmeleri imkânı getirilmiştir.

Mükellefler serbest bölgelerde işletme kurabilecekleri gibi Türkiye sınırları içerisindeki bir işletmenin şubesini serbest bölgede açmak suretiyle de bölgede faaliyet gösterebilirler. Bu durumda mükellefler serbest bölgedeki şubenin muhasebe kayıtları ile merkezin kayıtlarını ayrı ayrı takip etmek zorundadırlar.

Gelir İdaresi Başkanlığının "Serbest bölge işlemleri için ayrı defter tasdiki gerekip gerekmediği ile belge ve kayıt düzeni hk." Konulu 18/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[8775]-1017 sayılı özelgesinde özetle aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır;

*"İlgi özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün... vergi numaralı mükellefi olduğunuzu, "/ ... " adresinde bir şube açtığınızı, henüz faaliyeti bulunmayan şubenizin faaliyetlerini ayrı*

[1] 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*olarak izleyebilmek amacıyla, merkezin mevcut muhasebe sistemi içinde gerekli sınıflandırmalar yapılarak, sistemimizin gerektiğinde şubenin faaliyetlerini ayrı olarak raporlayacak şekilde düzenlendiğini belirterek, serbest bölgedeki şubeniz için ayrı defter tasdik ettirmenizi gerektiren herhangi bir yasal zorunluluğun bulunup bulunmadığı ile şirketinizin serbest bölgedeki şubesi dahil bütün faaliyetlerine ilişkin bankacılık faaliyetlerinin yürütüldüğü mevcut banka hesaplarının kullanılmasının mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.*

*...*

*Buna göre, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca; serbest bölgede açılan şubenizde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerinize ilişkin istisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve bu ayrımı sağlayacak şekilde Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter tutularak, belge ve kayıt düzenine uyulması gerekmektedir."*

Dolayısıyla Türkiye'de mukim tam mükellef bir kurumun serbest bölgede şube açması halinde bu şubeye ilişkin ayrı bir defter tutmak zorunda olmadıkları ancak buna ilişkin yapılan işlemleri ayrı bir hesapta takip etmesi gerekecektir. Mükellefler, zorunluluk olmamakla beraber, isterlerse ayrı bir defter de tutabileceklerdir. Zira mükelleflerin işlemlerinin fazla olması ve takibinin zor olması durumunda, bu işlemlerin takibi açısından daha kolay ve sağlıklı olabilir. Ayrı defter tutulması durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[1] kayıt ve tasdik hükümlerine riayet etmeleri gerekmektedir.

Mükellefler serbest bölgedeki şubeleri için bir sermaye tahsisinde bulunmaları durumunda, merkez sermayesinden ayrı muhasebeleştirmek ve takip etmek zorundadırlar.

## 2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Enflasyon Düzeltmesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298'inci maddesinde yer alan tanımlara aşağıda yer verilmiştir. Buna göre;

**-Parasal olmayan kıymetler**; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

**-Parasal kıymetler**; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),

**-Enflasyon düzeltmesi**; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden

hesaplanmasını,

İfade etmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298 ve Geçici 33'ncü maddeleri; 555, 560, 563 numaralı Tebliğler ve 165 ile 176 numaralı sirküler, enflasyon düzeltmesiyle ilgili usul ve esasların yer aldığı mevzuat düzenlemeleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun "Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerleme oranı ve yeniden değerleme" başlıklı Mükerrer 298'inci maddesinde yer alan hükümlere özetle aşağıda yer verilmiştir;

*"A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.*

*1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.*

*Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır.*

*Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır."*

Buna göre enflasyon düzeltmesi için kazancını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri içinde bulunan hesap dönemi de dahil olmak üzere son üç hesap döneminde %100'den fazla ve içinde bulunulan hesap döneminde de %10'dan fazla bir fiyat endeksinde artış olması gerekmektedir.

*"2. Bu maddenin uygulanmasında;*

*a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,*

*b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),*

*c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,..."*

Bu açıklamalara göre parasal olan ve olmayan kıymetler önem arz etmektedir. Parasal kıymetleri kısaca açıklayacak olursak yerli paranın değerindeki düşüş karşılığı satın alma gücünün korunamaması olarak

ifade edebiliriz. Yani nominal değerinin aynı kalmasına rağmen satın alma gücünün aynı kalmaması olarak da denilebilir.

### 3. Serbest Bölgeye Yapılan Sermaye Tahsisinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

Serbest Bölgeler Kanunu'nun ilk halinde serbest bölge açılması için sermaye tahsisi zorunlu kılınmıştır. Günümüze kadar yapılan değişiklikler ile bu zorunluluk mevzuattan çıkarılmıştır. Fakat eski mevzuata göre sermaye tahsisinde bulunarak serbest bölgede şube açan ve halihazırda faaliyetine devam eden mükellefler için enflasyon düzeltmesi kapsamında bazı uygulama durumları gelişmiştir.

Serbest bölge de faaliyette bulunan şubeye sermaye olarak konulan tutarın enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadığı ise bu noktada ince bir detay oluşturmaktadır.

Merkezden şubeye gönderilen sermaye tutarının muhasebesel olarak kaydında (yüzde yüz oranında ortak olunduğu varsayımı ile) 245 Bağlı Ortaklıklar hesabı borçlu, 102 Bankalar hesabı ise alacaklı olacaktır. Buna karşılık olarak şube ise 102 Bankalar hesabında borçlu, 500 Sermaye hesabında ise alacaklı olarak takip edecektir.

Bu noktada önem arz eden husus ise 245 Bağlı Ortaklıklar hesabının enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadığıdır.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Hesap Planı Açıklamaları bölümünde 245 Bağlı Ortaklıklar hesabının tanımı ve işleyişi şöyle yapılmıştır;

*"İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye paylarının izlendiği hesaptır. Bağlı ortaklığın sahipliğinin belirlenmesinde yukarıdaki kıstaslardan, yönetim çoğunluğunu seçme hakkı, esas alınır.*

*İşleyişi :*

*Bağlı ortaklık için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda veya hisse senedi edinildiğinde hesaba borç, ortaklık paylarının elden çıkarılmasıyla alacak kaydedilir."*

Bağlı ortaklıklar hesabı yukarıdaki açıklamalar da dikkate alındığında ortaklık payının izlendiği bir hesaptır. Bu hesap parasal olmayan bir kalem gibi görünse de söz konusu hesap ile serbest bölgede yer alan şubenin sermaye tahsisinin takip edildiği bir hesap olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla parasal bir kıymet olduğundan söz konusu hesap enflasyon düzeltmesine tabi olmayacaktır.

Ancak serbest bölgede yer alan şubeye demirbaş sınıfında sayılabilecek makine teçhizat gibi ayni bir sermaye konulması ya da sermayenin bir kısmının nakdi bir kısmının ayni olarak tahsis edilmesi durumunda, aynı hesap koduyla deftere kaydedilip bilançolarda yer alsa dahi parasal olmayan kalemler sınıfına giren ve ayni sermaye olan makine teçhizat için enflasyon düzeltmesi yapılması, nakdi

sermayenin ise hesaplama dışında tutulması gerekmektedir.

## SONUÇ

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında mükellefler çeşitli vergisel avantajlardan yararlanmaktadırlar. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298'inci maddesi kapsamında da enflasyon düzeltmesinin şartların oluşması halinde yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda mükelleflerin serbest bölgede açmış oldukları şubelere koydukları nakdi sermayeler parasal bir kıymet olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi olmamaktadır. Ancak konulan sermayenin ayni nitelikte bir sermaye olması dolayısıyla parasal olmayan bir kıymet olması halinde durum değişmekte ve enflasyon düzeltmesine tabi olmaktadır.

## KAYNAKÇA

**1.** 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu.

**2.** 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

**3.** Gelir İdaresi Başkanlığının 18/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[8775]-1017 sayılı özelgesi.

# ULUSLARARASI VERGİ

**Dr. Adile ECEMİŞ GÜLEÇ***

## Birleşik Krallık'taki Son Gelişmeler Merceğinden Vergi Uyumuna Davranışsal Bir Bakış

Davranışsal yaklaşımda aynı sonucun ortaya çıkması bireylerin aynı şekilde karar verdiği anlamına gelmez. Benzer sonuçlara yol açan kararların arkasında farklı bilgi düzeyleri, risk algıları, motivasyonlar ve davranışsal eğilimler bulunabilir. Dolayısıyla ortaya çıkan sonuç aynı olsa bile bireyleri bu sonuca götüren karar verme süreçleri birbirinden önemli ölçüde farklılaşabilir.

Bu durum, bireylerin mükellef olarak karar aldığı vergi hukuku bakımından da geçerlidir. İki mükellef aynı tutarda vergi kaybına yol açabilir. Biri karmaşık bir hükmü makul fakat yanlış yorumlamıştır. Diğeri ise beyanının yanlış olabileceğini fark ettiği halde bu ihtimali araştırmamış, kendisine sunulan uyarıları önemsememiş veya yalnızca kendi pozisyonunu destekleyen bilgileri seçmiştir. Bu tip durumlarda hukuken ortaya çıkan sonuç aynı olabilir; fakat bu iki davranışın ahlaki ve psikolojik niteliği aynı değildir. Bu nedenle, vergi uyumunu yalnızca *"vergi doğru hesaplandı mı?"* sorusuyla açıklamak yetersiz kalabilir ve bu noktada sorulması gereken soru "*mükellef yanlış olma ihtimalini gördüğü halde neden tutumunu değiştirmedi"* olarak genişletilebilir. Bu soru, vergi uyumunu tek bir sonuçtan ziyade bir **kararlar zinciri** olarak ele almayı gerektirir. Mükellef önce bir vergi pozisyonu alır; daha sonra bu pozisyonun yanlış olduğunu öğrenebilir veya karar verme sürecinde çoğu zaman vergi danışmanlarıyla istişare ederek bir sonuca varabilir.

Davranışsal teori, bu zincirin her aşamasında ortaya çıkabilecek yanlılıkları (bias) anlamak için yararlı bir araçtır. Örneğin, kişinin kendine aşırı güvenmesi (overconfidence), kişinin kendi hukuki değerlendirmesinin doğruluğunu, olduğundan fazla varsaymasına yol açabilir. Bu bakımdan belirsizliği küçümseme, vergi riskinin gerçekte olduğundan düşük görülmesine; doğrulama yanlılığı (confirmation bias), yalnızca kişinin kendi pozisyonunu destekleyen görüşleri dikkate almasına; mevcut durumu koruma eğilimi (status quo bias) ise daha önce verilmiş bir beyanın sorgulanmamasına neden olabilir. Kısa vadeli maliyetlerden kaçınma, danışmanın görüşüne aşırı güvenme ve "herkes böyle yapıyor" düşüncesi de bu eğilimleri güçlendirebilir. Böylece mükellef yanlış olma ihtimalini tamamen reddetmese bile bu ihtimali araştırmaya değer görmeyebilir. **Pervasızlık (recklessness)** çoğu zaman tam da bu gri alanda ortaya çıkar: Risk mükellef tarafından bilinmiyor değildir; fakat bu küçümsenir, ertelenir veya görmezden gelinir.

Birleşik Krallık'ta vergi alanında son dönemde gündeme gelen üç gelişme, bu açıdan dikkat

* Orcid No:0000-0001-6336-9727, E. Vergi Başmüfettişi

çekici örnekler sunmaktadır. Bunlar; 1) Doğrudan vergilerde **pervasızca**[1] **gerçeğe aykırı beyanda bulunulmasını (reckless untrue statements)** yeni bir suç olarak düzenleyen öneri, 2) Mükelleflerin sonradan fark ettikleri hataları düzeltmelerini zorunlu hale getirmeyi öngören **hataların düzeltilmesi (correction of errors)** düzenlemesi, ve 3) Vergi danışmanlarının **yaptırıma tabi davranışlarının (sanctionable conduct)** genişletilmesine ilişkin düzenlemedir. Bunlardan ilk ikisi 2026 yılında kamuoyu görüşüne (consultation) açılmış olup, henüz taslak aşamasındadır. Üçüncüsü ise Finance Act 2026 ile 2026 yılı içinde yasalaşmıştır.

Bu üç düzenleme ilk bakışta birbirinden ayrı gibi görünse de, birlikte okunduklarında vergi uyumunun üç bağlantılı aşamasına temas etmektedirler: **Mükellefin ilk kararı, hatayı öğrendikten sonraki ikinci kararı ve bu kararların verildiği danışmanlık çevresi.**

### 1. Mükellef Riski Neden Küçümsüyor: Beyan Vermeden Önceki Süreç

İlk gelişme, Birleşik Krallık hükümetinin Haziran 2026'da kamuoyu görüşüne açtığı yeni bir **"reckless untrue statements"** suçu yaratılmasına ilişkin öneridir. Düzenlemeyle, doğrudan vergiler bakımından gerçeğe aykırı bir beyanın **pervasızca (recklessly)** yapılmasının belirli koşullarda cezai sorumluluk kapsamına alınması amaçlanmaktadır. Buradaki pervasızlık basit bir hata veya dikkatsizlikten daha ağır, ancak kişinin bilerek yanlış beyanda bulunmasından ise farklı bir davranışı ifade etmektedir.

Bu ayrımın önemi davranışsal açıdan bakıldığında şu şekilde açıklanabilir: Mükellef her zaman yanlış beyanda bulunmaya karar vererek hareket etmeyebilir. Bazen kendi değerlendirmesine gereğinden fazla güvenir, bazen riskin gerçekleşme ihtimalini düşük görür, bazen de yanlış olabileceğini kabul etse bile bu ihtimali araştırmanın maliyetini veya zahmetini gereksiz bulur. Örneğin mükellef danışmanının ilk görüşünü yeterli görebilir ve farklı bir görüş alma ihtiyacı hissetmeyebilir. Kendi pozisyonunu destekleyen bir makaleyi veya özelgeyi dikkate alırken aksi yöndeki görüşleri göz ardı edebilir. Daha önce benzer bir işlemde sorun yaşamamış olmasını, mevcut işlemin de doğru olduğuna ilişkin bir kanıt gibi değerlendirebilir. Ya da vergi riskini, gerçekleşmesi halinde doğuracağı kayıptan bağımsız olarak yalnızca düşük bir ihtimal şeklinde algılayabilir. Bunların her biri tek başına kasıt anlamına gelmez. Ancak birlikte değerlendirildiğinde, kişinin yanlış olma ihtimalini görmesine rağmen gerekli sorgulamayı yapmamasına yol açabilir.

Bu nedenle; hata (error), özensizlik (carelessness), pervasızlık (recklessness) ve kasıtlı davranış (deliberate conduct) arasındaki ayrım önem kazanır. Bir mükellefin karmaşık bir hükmü makul biçimde yorumlayarak yanlış sonuca ulaşması hata olabilir. Gerekli belgeleri veya bilgileri kontrol etmeden beyanda bulunması özensizlik olarak değerlendirilebilir. Önemli bir vergi riskinin kendisine açıkça belirtilmesine rağmen bu riski araştırmadan pozisyonunu koruması ise pervasızlık alanına yaklaşır. Yanlış beyanda bulunduğunu bilmesine rağmen bunu sürdürmesi ise kasıtlı davranış niteliği taşıyabilir.

Birleşik Krallık'ta mevcut vergisel idari

1 Recklessness kavramı; kişinin, yaptığı beyanın gerçeğe aykırı olabileceğine ilişkin bir riskin farkında olmasına rağmen, mevcut koşullar altında bu riski almasının makul olmadığı bir durumda söz konusu riski göze alarak hareket etmesini ifade etmektedir. Kavram, basit özensizlikten (carelessness) daha ağır bir davranışı tanımlamakla birlikte, kişinin beyanın yanlış olduğunu bilerek hareket etmesini gerektiren kasıtlı veya dürüst olmayan davranıştan (deliberate/dishonest conduct) ayrılmaktadır. Yazımızda bu kavramın Türkçe karşılığı olarak "pervasızca" ifadesi kullanılmıştır.

ceza sistemi, yanlış beyanın makul özen gösterilmesine rağmen ortaya çıkması, özensizlik (carelessness), kasıtlı davranış (deliberate) veya kasıtlı ve gizlenmiş davranış (deliberate and concealed) sonucu gerçekleşmesine göre farklılaşmaktadır. Buna karşılık recklessness mevcut idari ceza sisteminde ayrı bir kategori değildir. 2026 yılında kamuoyu görüşüne açılan düzenleme, bu davranışı yeni bir idari ceza kategorisi haline getirmek yerine, doğrudan vergiler bakımından belirli koşullarda cezai sorumluluğa konu etmeyi öngörmektedir.

Aşağıdaki tablolarda, Birleşik Krallık mevzuatına göre gerçeğe aykırı beyanlarda davranışın niteliğine göre uygulanabilecek yaptırımlar ile davranış türlerine ilişkin örnekler gösterilmiştir.

**Gerçeğe Aykırı Beyanlarda Davranışın Niteliğine Göre Uygulanabilecek Yaptırımlar**

| **Davranış** | İdari ceza bakımından durum | **Cezai sorumluluk bakımından HMRC değerlendirmesi** | **Cezai yaptırım / sonuç** |
|---|---|---|---|
| Makul özen gösterilmesine rağmen hata / masum hata (reasonable care / innocent error) | İdari ceza yok. | Doğrudan vergiler bakımından kural olarak cezai suç oluşturmaz. | - |
| Özensizlik (careless) | Finance Act 2007, Schedule 24 kapsamında idari ceza uygulanabilir. | Doğrudan vergiler bakımından kural olarak cezai suç oluşturmaz. | - |
| *Recklessness** | *Ayrı bir recklessness idari ceza kategorisi bulunmamaktadır; mevcut idari ceza rejiminde careless error kapsamında değerlendirilebilir.* | *Doğrudan vergiler bakımından hâlen ayrı bir suç bulunmamaktadır. 2026 istişaresi, reckless untrue statements/declarations için yeni bir cezai suç oluşturulmasını önermektedir.* | *Önerilen suç için indictment halinde 2 yıla kadar hapis ve/veya sınırsız para cezası.* |
| Kasıtlı, ancak gizlenmemiş (deliberate but not concealed) | Schedule 24 kapsamında daha ağır idari ceza kategorisidir. | HMRC tablosuna göre davranışın dürüst olmayan (dishonest) nitelikte olması muhtemeldir (likely). Mevcut tax evasion / fraud temelli suçlar gündeme gelebilir. | Uygulanabilecek ceza, oluşan mevcut suça göre değişir. |
| Kasıtlı ve gizlenmiş (deliberate and concealed) | Schedule 24 kapsamındaki en ağır idari ceza kategorisidir. | HMRC tablosuna göre mevcut ilgili suçların oluşması çok muhtemeldir (very likely). | Uygulanabilecek ceza, oluşan mevcut suça göre değişir. |

*Mevcut mevzuatta böyle bir ayrım olmamakla birlikte, 2026 yılında kamuoyu görüşüne açılan düzenlemeyle getirilmesi öngörülmektedir.

**Kaynak:** HMRC, Introducing a criminal offence for making reckless untrue statements or declarations in direct tax, 23 June 2026, Table 1 (kısaltılarak Türkçeleştirilmiştir).

**Davranış Türlerine İlişkin Örnekler**

| **HMRC kategorisi** | Örnek | **HMRC'nin değerlendirmesi** |
|---|---|---|
| Özensiz (careless) -reckless değil | Mükellef banka faizinin ayrıca beyan edilmesi gerektiğini yanlış anlayarak beyan etmiyor ve beyannamenin yanlış olabileceğinden şüphelenmiyor. | Gerçek bir yanlış anlama söz konusu; yanlışlık riskinin farkında değil. Yeni suç kapsamı dışında. |

| | | |
|---|---|---|
| Reckless- deliberate değil | Mükellef önemli bir indirim (relief) talep ediyor; gerekli kontrolleri yapmıyor veya tavsiye almıyor ve "muhtemelen sorun olmaz" diyerek beyan ediyor. | Yanlışlık riskinin farkında olmasına rağmen gerekli kontrolleri yapmadan devam ediyor. Önerilen yeni suç kapsamında. |
| Reckless- deliberate değil | Mükellef ikinci banka hesabında vergilendirilebilir gelir olabileceğinden şüpheleniyor ancak kolayca kontrol edebileceği halde hesabı kontrol etmiyor. | Bilinen yanlışlık riskini kontrol etmeden beyan veriyor. Önerilen yeni suç kapsamında. |
| Kasıtlı (deliberate) | Kayıtlarında satışları £120.000 olduğu halde bunu bildiği halde daha az vergi ödemek amacıyla beyannamede £90.000 gösteriyor. | Yanlışlık riskini değil, beyanın yanlış olduğunu biliyor. Reckless değil; HMRC'ye göre dishonest bulunması kuvvetle muhtemel ve mevcut dishonesty temelli suçlar kapsamında değerlendirilebilir. |

**Kaynak:** HMRC, Introducing a criminal offence for making reckless untrue statements or declarations in direct tax, 23 June 2026, Table 2 (kısaltılarak Türkçeleştirilmiştir).

Türk vergi sistemine bakıldığında ise kusurun bu şekilde derecelendirildiği genel bir yapı bugün itibariyle yoktur. Bununla birlikte, Türk vergi hukukunda geçmişte kusurun ağırlığına göre farklılaşan bir ceza sistemi uygulanmıştır. 4369 sayılı Kanun'la 1998 yılında yapılan değişiklik öncesinde vergi kaybına yol açan fiiller kusur, ağır kusur ve kaçakçılık şeklinde farklı kategoriler altında değerlendirilmekte ve uygulanacak ceza da bu ayrıma göre belirlenmekteydi. Söz konusu ayrım, vergi ceza sisteminin sadeleştirilmesi ve etkinleştirilmesi amacıyla terk edilmiş; **kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları** kaldırılarak vergi kaybını esas alan vergi ziyaı cezası sistemine geçilmiştir. Ağır nitelikteki belirli kaçakçılık fiilleri ise VUK'un 359. maddesinde ayrıca suç olarak düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, ülkemizdeki mevcut sistemde vergi kaybına bağlı idari cezanın belirlenmesinde **özensizlik (carelessness), recklessness ve kasıtlı/dürüst olmayan davranış (deliberate/dishonest conduct)** şeklinde kusurun veya mükellefin riske karşı tutumunun derecelendirildiği benzer bir yapı bulunmamaktadır. Bu açıdan Türkiye ve Birleşik Krallık'ın farklı dönemlerdeki yaklaşımları dikkat çekicidir. Türkiye 1998 yılında vergi ceza sistemini sadeleştirerek kusurun derecesine dayalı ayrımdan vergi kaybını esas alan bir sisteme yönelirken, Birleşik Krallık'taki güncel "**recklessness"** tartışması, belirli bir alanda mükellefin bildiği bir riski nasıl değerlendirdiğini ayrıca cezai sorumluluğun konusu haline getirmeyi gündeme taşımaktadır.

Bu gelişmeler ışığında, Türkiye açısından da **vergi hukukunda sonuç kadar, mükellefin o sonuca ulaşırken aldığı riskin ve sergilediği davranışın niteliğinin de dikkate alınıp alınmaması gerektiği sorusunun** yeniden gündeme gelebileceğini düşünüyoruz.

### 2. Hatanın Mükellef Tarafından Öğrenilmesinden Sonraki Süreç

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sürecindeki kararlar zinciri, vergi beyanının yapılmasıyla sona ermemektedir. Mükellef vergiyi beyan ettikten sonraki herhangi bir aşamada aldığı pozisyonun yanlış olduğunu öğrenebilir veya farkedebilir. Bu noktada mükellefin önünde bu yanlışlığı sonradan düzeltmek veya hiçbir şey yapmamak olarak iki seçeneği vardır. İşte Birleşik Krallık'taki **hataların düzeltilmesine (correction of errors)** ilişkin düzenleme önerisi bu ikinci karar anına müdahale etmektedir. Öneri, mükellefin Birleşik Krallık vergi otoritesine (HMRC) verdiği bilgi veya belgelerde yanlışlık bulunduğunu sonradan fark etmesi halinde, bu yanlışlıkları düzeltmesini zorunlu kılmaktadır. Mükellefin

hatayı öğrenmesine rağmen gerekli düzeltmeyi yapmaması halinde ise, hata, para cezasının belirlenmesi bakımından kasıtlı (deliberate) olarak değerlendirilebilecek ve böylece özensiz (careless) davranışa kıyasla daha yüksek ceza oranlarının uygulanması söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla ilk hatanın özensizlik sonucu ortaya çıkmış olması, mükellefin hatayı öğrendikten sonraki davranışının da aynı şekilde değerlendirilmesi sonucunu doğurmamaktadır; ikinci karar, ilk hatadan bağımsız olarak yaptırımın niteliğini ağırlaştırabilmektedir. Bu kapsamda Birleşik Krallık'ın bu yeni yaklaşımı **bir hatayı yapmak ile hatayı öğrendikten sonra sürdürmenin mükellefler açısından aynı davranış olmadığı ve dolayısıyla aynı yaptırımlara tabi olmaması gerektiği ayrımını göstermesi bakımından önem taşımaktadır.**

Bu öneri ayrıca HMRC'ye düzeltme bildirimi (customer correction notice) düzenleme yetkisi vermektedir. Bu bildirimle HMRC, mükelleften vergi pozisyonunu yeniden kontrol ederek yanlışlığı düzeltmesini, gerekli açıklamayı yapmasını veya herhangi bir düzeltmeye gerek bulunmadığını açıklamasını isteyebilir. Eğer mükellef bu düzeltme bildirimi sonucunda düzeltme yaparsa özensiz hataları için ceza ödememektedir. Ancak düzelteme yapmazsa veya gerçekten doğru şekilde düzeltmezse ve sonradan vergi idaresi durumun farkına varırsa mükellef para cezası bakımından özensiz kategorisinde varsayılmaktadır.

Bu mekanizmanın davranışsal açıdan önemi, mükellefin daha önce görmezden gelebildiği veya önemini küçümsediği bir vergi riskinin, idarenin doğrudan müdahalesiyle yeniden görünür hale gelmesi olduğu söylenebilir. Başka bir ifadeyle, **düzeltme bildirimi mükellefin mevcut durumu hiçbir şey yapmadan sürdürme seçeneğini zorlaştıran bir müdahale** niteliğindedir. Öngörülen bu düzenleme ile mükellefin önüne pozisyonunu tekrar değerlendir, düzelt veya neden düzeltmediğini açıkla şeklinde açık bir karar anı konulmaktadır. **Bu yönüyle bildirimin, mevcut durumu koruma eğilimini (status quo bias) ve sorunu erteleme eğilimini azaltabilecek bir davranışsal etki yaratması beklenebilir.** Nitekim düzenlemenin amacı da mükellefin hatayı fark ettikten sonra düzeltmesini teşvik etmek ve bu beklentiyi ceza sistemi aracılığıyla güçlendirmek olarak açıklanmaktadır.

Öte yandan, böyle dışsal bir etki olmaksızın mükellefin hatayı farkettiğinde kendiliğinden düzeltme eyleminin mükellef davranışları dikkate alındığında gönüllü vergi uyumunu ne ölçüde artıracağının pratik sonuçları ise muğlaktır. Davranışsal teorinin temel bulgularından biri, insanların kayıplara kazançlardan daha fazla ağırlık vermesidir (**loss aversion**). Daha önce ödenmemiş bir verginin bugün düzeltilerek ödenmesi hukuken geçmişteki bir hatanın giderilmesi olsa da, mükellef açısından yeni ve hemen ödenmesi gereken bir kayıp olarak algılanabilir. Mevcut durumu koruma eğilimi **(statu qou bias)** ve daha önce verilen kararı haklı çıkarma isteği de bu algıyı güçlendirebilir. Ayrıca, mükellef düzeltme yaparsa inceleme riskini artıracağını düşünebilir, düzeltmenin geçmişteki kararının yanlış olduğunu kabul etmek anlamına geldiğini hissedebilir ya da "şimdi düzeltirsem dikkat çeker" düşüncesiyle mevcut durumu korumayı daha güvenli görebilir.

Benzer uygulamalar Türkiye açısından değerlendirildiğinde ise Türkiye'de VUK'un 371. maddesinde düzenlenen **pişmanlık ve ıslah** müessesesi, mükellefin idare harekete geçmeden önce kendiliğinden düzeltme yapmasını teşvik eden önemli bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında VUK'un 370. maddesindeki **izaha davet** müessesesi, Birleşik Krallık'taki düzeltme bildirimi (customer correction notice) ile aynı hukuki yapıya sahip olmamakla birlikte, davranışsal açıdan daha yakın bir karşılaştırma imkânı sunmaktadır. İzaha davette idare, yap-

tığı analizler sonucunda vergi ziyaına neden olmuş olabileceğine ilişkin emareler bulunan bir mükellefi doğrudan incelemeye sevk etmek yerine ön tespit hakkında açıklama yapmaya davet etmekte ve ön tespitin kabul edilmesi halinde mükellefe belirli şartlar altında beyanını düzeltme ve indirimli cezadan yararlanma imkânı tanımaktadır.

Davranışsal açıdan bakıldığında VUK 370 ile **düzeltme bildirimi (customer correction notice)** arasında bu nedenle ilginç bir ortak nokta bulunmaktadır. Her iki mekanizmada da idare, mükellefin karar sürecine nihai yaptırımdan önce girerek **"pozisyonunu yeniden değerlendir"** mesajı vermektedir. Böylece mükellefin hatalı olabilecek mevcut pozisyonunu pasif biçimde sürdürmesi yerine, yeni bilgi ışığında aktif bir karar vermesi beklenmektedir.

Davranışsal açıdan bu tür bir müdahale, mevcut durumu sürdürme eğilimini (status quo bias) zayıflatırken, daha önce verilen bir kararın yeniden değerlendirilmesini sağlayan yeni bir karar noktası yaratabilir. Bu yönüyle vergi idaresinin müdahalesi yalnızca hukuki bir prosedür değil, mükellefin karar ortamını değiştiren davranışsal bir araç olarak da değerlendirilebilir.

**Karar Verme Sürecinde Danışman Etkisi**

Bireylerin aldığı diğer bütün kararlarda olduğu gibi, vergi ile ilgili kararlar da çoğu zaman yalnızca mükellefin zihninde oluşmamaktadır. Özellikle karmaşık vergi işlemleriyle ilgili hususlarda mükellefler kararlarını vergi danışmanlarının sunduğu seçenekler ve yaptığı değerlendirmeler çerçevesinde vermektedir. Bu kapsamda süreç kabaca, vergi danışmanlarının hangi alternatiflerin mümkün olduğunu belirlemesi ve bunu takiben riskleri mükellefe açıklaması ve kimi zaman belirli bir vergi pozisyonunun ne kadar "normal", "agresif" veya "savunulabilir" olduğunu çerçevelemesi şeklinde tarif edilebilir. Bu nedenle, danışmanın rolünün yalnızca mükellefe teknik bilgi sağlamakla sınırlı olmadığı ve danışmanın aynı zamanda mükellefin karar mimarisinin **(choice architecture)** bir parçası olduğu söylenebilir.

Karar mimarisi davranışsal teoride karar sürecinin açıklanmasında önemli bir kavramdır. Ünlü iktisatçılar Thaler ve Sunstein'in ifade ettiği üzere, seçim mimarisi (choice architecture) insanların tercihlerinin yalnızca mevcut seçeneklerden değil, bu seçeneklerin kendilerine sunulduğu ve kararın verildiği bağlamdan da etkilenmesidir. Birleşik Krallık'ta 1 Nisan 2026'da yürürlüğe giren yaptırıma tabi davranış (sanctionable conduct) rejimi bu kapsamda incelenmeye değerdir. Yeni rejim, vergi danışmanının vergi geliri kaybına yol açma niyetiyle gerçekleştirdiği davranışları kapsamakta olup; bu davranışların tespiti halinde danışmana vergi kaybıyla bağlantılı mali cezalar uygulanabilmesine, tekrarlanan ihlallerde cezaların ağırlaştırılmasına ve belirli durumlarda danışmanın kimliğinin kamuya açıklanmasına imkân vererek mali yaptırımın yanında önemli bir itibar (reputational) riski de yaratmaktadır.

Yeni düzenleme, daha önce vergi danışmanlarının **dürüst olmayan davranışlarına (dishonest conduct)** odaklanan rejimi genişletmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte vergi danışmanlarının vergi kaybı yaratma niyetiyle (**intention to bring about a loss of tax revenue**) gerçekleştirdiği belirli davranışlar yaptırım kapsamına girebilmektedir. Bu düzenlemeyle, davranışsal perspektifin mükelleften vergi danışmanına doğru genişletildiği görülmektedir. Danışman, mükellefin aşırı özgüvenini (overconfidence) güçlendirebilir veya onu dengeleyebilir. Riskleri görünür kılabilir ya da teknik ifadelerle belirsizliği perdeleyebilir. Mükellefin yalnızca kendi görüşünü destekleyen bilgileri seçmesine (confirmation bias) izin verebilir veya alternatif görüşleri

özellikle gündeme getirebilir.

Dolayısıyla, mükellefin risk algısı yalnızca vergi oranları ve cezalardan oluşmaz. Danışmanın "bu pozisyon alınabilir", "bu çok agresif olur" veya "bunun düzeltilmesi gerekir" şeklindeki değerlendirmesi, mükellefin algıladığı seçenekleri ve nihai kararını değiştirebilir. Bu bakımdan Birleşik Krallık'ta yürürlüğe giren bu düzenlemenin vergi danışmanlarının sorumluluğunu genişlettiği ve vergisel kararların verilmesi sürecindeki davranışsal noktalara temas ettiği söylenebilir.

Türkiye'de meslek mensubu SMMM ve YMM'lerin sorumluluğu farklı bir hukuki yapı içerisinde ele alınmaktadır. Tasdik işlemleri bakımından YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunmakta olup, ayrıca VUK'un 359 uncu maddesindeki suçlara iştirak edilmesi halinde ise cezai sorumluluk gündeme gelmektedir.

Birleşik Krallık'taki yeni sistem ile karşılaştırıldığında iki sistem arasında doğrudan bir eşitlik kurmak mümkün olmamakla birlikte, her iki sistemin de karşı karşıya olduğu davranışsal problemin temelde aynı olduğunu görmekteyiz. Vergi kararının arkasında yalnızca mükelleflerin karar alma süreci değil ona tavsiye veren profesyonellerin yönlendirmeleri etkilidir ve **bu nedenle bu profesyonellerin bu kapsamdaki rolünün görünür hale getirilmesi vergi uyumu bakımından önem arz edebilecektir.**

## Sonuç: Vergi Uyumu Bir Kararlar Zinciridir

Birleşik Krallık'ta gündemde olan ikisi henüz öneri aşamasında bir diğeri ise yürürlükte bulunan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, vergi uyumuna ilişkin geniş bir resim ortaya çıkmaktadır. Buna göre, mükellef ilk aşamada bir vergi pozisyonu almaktadır. Burada pervasızlık (recklessness) tartışması, kişinin bildiği veya fark ettiği riski vergi bildirimi yaparken ne ölçüde dikkate aldığını sorgulamaktadır. Bu noktada aşırı güven (overconfidence), doğrulama yanlılığı (confirmation bias), riskin gerçekleşme ihtimalini küçümseme ve danışmanın görüşüne aşırı güvenme gibi eğilimler, bu riskin neden göz ardı edildiğine ve mükellefin davranışının nasıl oluştuğuna davranışsal bir dayanak sağlayabilir.

İkinci aşamada, mükellefin daha önce aldığı pozisyonun yanlış olduğunu öğrenmesi durumu söz konusudur. Bu yanlışlık mükellefin kendisi tarafından farkedilebileceği gibi idarenin uyarısı ile de farkedilebilecektir. Bu kapsamda Birleşik Krallık'taki hataların düzeltilmesine ilişkin düzenleme, cezai müeyyideler bakımından kişinin yeni bilgi karşısında davranışını değiştirip değiştirmediğine odaklanmaktadır.

Üçüncü aşamada ise, Birleşik Krallık uygulaması kararın içinde verildiği çevreye odağını çevirmiştir. Bu kapsamda yaptırıma tabi davranış rejimi, mükellefin kararını şekillendiren vergi danışmanının davranışını ve niyetini sisteme dahil ederek bütüncül bir yaklaşım geliştirmiştir.

Son gelişmeler vergi sistemlerini tasarlarken yalnızca *"yanlış beyan var mı?"* sorusunu sormanın yeterli olmayabileceği ortaya koymaktadır. Bunun ötesine geçerek mükellefin karar verirken neyi bilip bilmediği, yanlış olabileceğini düşündüğü halde neden araştırmadığı, kendi değerlendirmesine gereğinden fazla güvenip güvenmediği, yalnızca kendi pozisyonunu destekleyen bilgileri seçip seçmediği, hatasını öğrendiğinde neye göre düzeltip düzeltmediği, ve danışmanın bu kararların oluşmasında nasıl bir rol oynadığı gibi soruların vergiye gönüllü uyumu destekleyici politikalar üretilirken politika yapıcıların göz önünde bulundurması faydalı olabilecek davranışsal odaklı bir perspektif sunduğu ortaya çıkmaktadır.

Birleşik Krallık'ta 2026 yılında gündeme gelen yazımızda değindiğimiz gelişmeler bu kapsamda değerlendirebilir. Davranışsal yaklaşımın vergi hukukuna katkısının yeni suçlar veya yeni cezalar önermenin ötesinde olduğu görüşündeyiz. **Mükelleflerin yalnızca ne yaptığını değil, yanlış olma ihtimalini gördüğü halde neden tutumunu değiştirmediğini veya hatayı öğrendikten sonra neden düzeltmediğini anlamak olası vergi politikalarına yön vermek için iyi bir başlangıç noktası olabilir.**

**KAYNAKÇA**

**1.** How HMRC Deals with Tax Advisers Sanctionable Conduct https://www.gov.uk/guidance/how-hmrc-deals-with-tax-adviser-sanctionable-conduct

**2.** Introducing A Criminal Offence for Making Reckless Untrue Statements or Declarations İn Direct Tax https://www.gov.uk/government/consultations/proposed-offence-for-reckless-untrue-statements-direct-taxes/introducing-a-criminal-offence-for-making-reckless-untrue-statements-or-declarations-in-direct-tax--3

**3.** Modernising the Correction of Errors

https://www.gov.uk/government/publications/modernising-the-correction-of-errors

# GÜNCEL ÖZELGELER

Adem YALÇIN
Vergi Başmüfettişi

Ahmet YAVUZ
Vergi Başmüfettişi

**1-Serbest Bölge İçinde Yapılan Satış**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; İstanbul… Serbest Bölgesi içinde yer alan şubede elastomer iplik hammaddesinin işlenerek … GTİP ürün kodunda bulunan "…" üretimi faaliyetinde bulunulduğu, söz konusu ürünlerin hammadde olarak aynı serbest bölge içerisinde medikal mamullerin üretim faaliyetinde bulunan firmaya satışının yapıldığı, ürünlerin alıcı firma tarafından üretimde kullanıldığı ve nihai ürünün genelde yüzde 85 ini aşan kısmının yurt dışına geri kalan kısmının da yurt içine satıldığı belirtilerek ürünlerin serbest bölgedeki firmaya satılması işleminin 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklik kapsamında ihracat olarak kabul edilip edilmeyeceği ve ihracat olarak kabul edilmesi durumunda 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca kurumlar vergisi yönünden istisna kabul edilip edilemeyeceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu fıkrada yer alan "imal ettikleri ürünlerin" ibaresi 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 24 üncü maddesi ile "imal ettikleri

ürünlerin yurt dışına" şeklinde değiştirilerek metne işlenmiştir. 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi ile bu değişikliğin 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

Özelgeye göre, şirket tarafından serbest bölge içerisinde üretilen ürünlerin doğrudan yurt dışına ihraç edilmeyip, aynı serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren başka bir firma tarafından hammadde olarak kullanılarak farklı bir ürünün imalatında değerlendirilmesi ve söz konusu ürünün niteliği değiştirilerek yurt dışına satılması, işletme tarafından gerçekleştirilmiş bir ihracat olarak kabul edilemeyeceğinden, anılan satışlardan elde edilen kazançların, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

09.09.2025 tarih ve 62030549-125-1129688 sayılı özelge

**2-Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Hesaplaması Hk.**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

-Şirketin savunma sanayi alanındaki yatırım teşvik belgesine müracaat tarihinin 21/11/2022, belge baş-lama tarihinin 1/1/2021, teşvik belgesinin düzenlendiği (alındığı) tarihin ise 28/1/2025 olduğu,

- 2/8/2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen yurt içi asgari kurumlar vergisine ilişkin 32/C maddesinde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan verginin asgari vergiden indirileceği düzenlemesinin bulunduğu belirtilerek, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından 28/1/2025 tarihinde alınan teşvik belgesindeki yatırıma katkı tutarının kullanılması nedeniyle ilgili dönemde alınmayan verginin, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesine göre hesaplanan asgari vergiden düşülüp düşülemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin "32.5.4. Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması" başlıklı bölümünde, "...Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

- Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan iki puan, ihracat kazançlarına uygulanan beş puan, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,

- Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C mad-

desinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi

indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

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

açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarları asgari kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alındığından, 28/1/2025 tarihinde alınan yatırım teşvik belgesindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle ilgili hesap döneminde alınmayan verginin hesaplanan asgari kurumlar vergisinden indirilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

28.05.2025 tarih ve E-38418978-125[32-2025]- sayılı özelge

3- Teknokentte Oluşan Kur Farkı Zararının İstisna Dışı Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hk.

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda;

- Şirketin … Teknopark Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösterdiği, Ar-Ge ve yazılım kapsamında yürütmüş olduğu projelerinin dışında ayrıca ticari faaliyetlerinin de bulunduğu,

- Dövizli ticari alacakları ve borçları ile banka hesaplarındaki döviz mevcutlarının, Vergi Usul Kanunu uyarınca geçici vergi dönemlerinde değerlemeye tabi tutulduğu ve yapılan değerleme sonrasında oluşan kur farkı gelirleri ile giderlerinin ilgili hesaplarda takip edildiği belirtilmiş olup, bankadaki döviz mevcudu ile dövizli alacak ve borçlardan kaynaklanan kur farkı gelirleri ve giderlerinin, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan kurumlar vergisi istisnası kapsamında ne şekilde değerlendirileceği hususlarında Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde, “Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır...” hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konuyla ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiş olup, bahse konu tebliğde teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge ve tasarım projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzer kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımların, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacağı ifade edilmiştir.

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

Özelgeye göre;

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı gelirleri, 4691 sayılı Kanun kapsamındaki ticari işlemlerden elde edilen gelir olarak değerlendirildiğinden, söz konusu gelirlerin istisnanın kapsamında olacağı,

- Banka hesaplarındaki döviz mevcutlarına ilişkin ortaya çıkan kur farkı gelirlerinin ise Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde yer verilen istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı

ifade edilmiştir.

30.07.2025 tarih ve E-38418978-125[4691-2022/5-(i)]- sayılı özelge

**4- Mega Yat İnşaat İşleri Dolayısıyla Yapılan Hakediş Ödemelerine Uygulanacak Vergi Kesintisi Oranı**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; şirketin yıllara sari olarak 47 ila 52 metre uzunluğunda mega yat inşaatı işi yürütmekte olduğu, 30/3/2025 tarihli ve 32857 sayılı Resmi Gazete›de yayımlanan 29/3/2025 tarihli ve 9707 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile gemi inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden yapılacak tevkifat oranının yüzde 5 yerine yüzde 1 olarak dikkate alınacağı belirtilerek, yat inşaatı kapsamında şirkete yapılan ödemelerde tevkifat oranının %1 oranında uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde hangi kazançlar üzerinden kesinti yapılacağına ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, 29/3/2025 tarihli ve 9707 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Karar ile vergi kesinti oranları; demiryolu hattı, tramvay, füniküler, monoray, metro ve şehir içi raylı ulaşım sistemleri inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri için %1, gemi inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri için %1, diğer işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri için %5 olarak belirlenmiş olup, bu düzenleme yayım tarihini izleyen ayın başından itibaren yapılan ödemelere uygulanmak üzere 30/3/2025 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Özelgeye göre, yat yapımı işinin, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve işin taahhüde bağlı olarak yapılması halinde, yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilerek 1/4/2025 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemeleri üzerinden (avans olarak ödenenler dahil) Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesine istinaden %1 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

29.09.2025 tarih ve E-62030549-125- sayılı özelge

**5- Gider Kısıtlaması**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; motorlu kara taşıtlarının genel bakım ve onarım hizmetleri faaliyeti işiyle iştigal edildiği, serviste tamir, bakım ve onarımı için kabulü yapılan garanti kapsamındaki müşteri araçlarının servis onarım sürecinde müşteri mağduriyetini gidermek adına ikame araç temini yapıldığı, ilgili harcama tutarını garanti hizmet bedeli olarak… tahsil edilen ve söz konusu ikame araçların şirket aktifinde kayıtlı olan ikame araçlardan karşılandığını, ancak ikame araçların yetersiz kalması durumunda, dışarıdan ikame araç kiralaması yapmak zorunda kalındığını, ga-ranti sürecinin bir parçası olan bu uygulama sayesinde müşteri mağduriyetinin önüne geçildiği belirtilerek müşteri memnuniyetini gidermek adına dışarıdan temin edilen ikame araç kiralamalarının gider kısıtlamasına tabi tutulup tutulmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

311 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri" başlıklı 13 üncü maddesinde;

"(1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 (329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılında uygulanmak üzere 37.000) Türk lirasına kadarlık kısmı, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ve 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gider olarak

dikkate alınabilecektir.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yine aynı Tebliğin "Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler" başlıklı 14 üncü maddesinde,

"(1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

...

(3) Birinci fıkra kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

(4) Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelgeye göre, faaliyet konuları arasında "Motorlu Kara Taşıtlarının Genel Bakım ve Onarım Hizmetleri ile Motorlu ve Motorlu Hafif Kara Taşıtlarının ve Arabaların Sürücüsüz Olarak Kiralanması ve Leasingi (3,5 tondan daha az olan otomobil, kamyonet vb. dahil, motosiklet hariç)" işi bulunsa da, bu faaliyetlerin icrasına tahsis edilmeyen şirket servis onarım sürecinde müşteri mağduriyetini gidermek amacıyla dışarıdan kiralama yolu ile temin edilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına (2025 yılında uygulanmak üzere 37.000 TL) kadarlık kısmının gider olarak dikkate alınabileceği, Şirketin dışarıdan kiralama yolu ile temin ettiği söz konusu binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderlerin ise en fazla %70'i kurum kazancının tespitin-de gider olarak dikkate alınabileceğinin tabii olduğu ifade edilmiştir.

01.10.2025 tarih ve E-70463696-120[2024/58]- sayılı özelge

**6- 7440 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi Kapsamında Yapılandırılan ve Ödemesi Devam Eden Vadesi Geçmiş Borçlar Nedeniyle GVK Mük 121 İnci Madde Hükmünden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hk.**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; vadesi geçmiş vergi borçlarının 7440 sayılı Kanunun 2 nci maddesi kapsamında 48 ay vadeli olacak şekilde yapılandırıldığı, ödemelerin halen devam ettiği belirtilerek, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenen vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimine ilişkin detaylı açıklamalar yapılmış olup maddede söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

"1.İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

3.İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır.

...."

açıklamaları yer almaktadır.

Özelgeye göre, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde belirtilen vergi beyannamelerine ilişkin 7440 sayılı Kanunun 2 nci maddesi kapsamında yapılandırılmak suretiyle taksitlendirilen ve ödemeleri devam eden vergi borçları nedeniyle, 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla, anılan maddenin (1) numaralı bendi kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş olacağından, %5'lik vergi indirimi uygulamasından yararlanılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

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

**7- Fesih İhbarnamesine Binde (0) Sıfır Damga Vergisi Uygulanıp Uygulanmayacağı Hk.**

Mükellef tarafından özelge başvurusuna konu edilen olayda; Şirket ile … Yatırım A.Ş. arasında "Yapı Denetim Hizmet Sözleşmesi" imzalandığı, söz konusu sözleşmenin feshe-

dilmesine ilişkin notere onaylatılmak üzere düzenlenen "Fesih İhbarnamesi" başlıklı kağıda binde "0" (sıfır) nispetinde damga vergisi uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

15/3/2017 tarihli ve 30008 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 13/3/2017 tarihli ve 2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün "A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar" başlıklı fıkrasının (17) numaralı bendinde yer alan, yapı denetimi hizmet sözleşmelerine "0" (sıfır) nispetinde damga vergisi uygulanacağı karara bağlanmıştır.

Özelge talep formları eklerinde yer alan belgelerin incelenmesinden, Şirket ile … Yatırım A.Ş. arasında …/…/2024 tarihli "Yapı Denetim Hizmet Sözleşmesi" imzalandığı, sözleşme konusu yapım işinin yapının inşasının herhangi bir nedenle en az 3 ay süreyle devam etmemesi sebebiyle ilgili mevzuatı uyarınca söz konusu sözleşmenin tek taraflı feshedilmesine ilişkin Şirket tarafından "Fesih İhbarnamesi" başlıklı kağıdın düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Özelgeye göre, 13/3/2017 tarih ve 2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, yapı denetimi hizmet sözleşmelerine binde "0" (sıfır) oranının uygulanacağına karar verilirken, fesihnamelere dair bu yönde bir karar verilmediği dikkate alındığında;

- Şirket ile … Yatırım A.Ş. arasında imzalanan …/…/2024 tarihli "Yapı Denetim Hizmet Sözleşmesi"ne, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-17 fıkrası ve Bakanlar Kurulu Kararı gereğince damga vergisi nispetinin "0" (sıfır) olarak uygulanması,

- Bahsi geçen sözleşmenin feshedilmesine ilişkin olarak Şirket tarafından düzenlenmiş olan ve mahiyeti itibarıyla fesihname olarak değerlendirilen "Fesih İhbarnamesi" başlıklı kağıdın, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-5 fıkrası uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulması

gerektiği ifade edilmiştir.

25.02.2026 Tarih ve E-97895701-155[2025/193]-280887 sayılı özelge

**8- Ulusal Taşıt Tanıma Sistemine İlişkin Amortisman Uygulaması Hk.**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; lojistik sektöründe faaliyet gösteren şirketin, Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi (UTTS) kapsamında filodaki araçlar için bir adedi 2.326,21 TL + KDV tutarında Taşıt Tanıma Birimi (TTB) satın aldığı, her birinin değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313 üncü maddesinde 2025 yılı için belirlenen 9.900 TL haddin altında kaldığı ancak tümünün bir bütün olarak değerlendirildiğinde haddin aşıldığı belirtilerek, sistemin amortismana tabi iktisadi kıymet sayılıp sayılmayacağı ve ayrı ayrı değerlendirilerek gider yazılıp yazılamayacağı konusunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313

üncü maddesinde, değeri ilgili dönem haddini aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismana tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabileceği; ancak iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde haddin topluca dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. 315 ve 320 nci maddelerde amortisman oranları ve süreleri düzenlenmiş; 576 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde Taşıt Tanıma Sistemi için iki yıl süreyle %50 oranında amortisman ayrılacağı belirtilmiştir. İktisadi ve teknik bütünlük, belli bir fonksiyon etrafında birleşen kıymetler topluluğunu ifade eder.

Buna göre özelge uyarınca; filodaki araçlar için alınan Taşıt Tanıma Sisteminin aynı fonksiyona hizmet etmemesi nedeniyle iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmediği, dolayısıyla her birinin ayrı ayrı değerlendirileceği; değerinin haddi aşması halinde 2 yılda %50 amortisman oranıyla itfa edileceği, haddin altında kalması durumunda ise doğrudan gider yazılabileceği ifade edilmiştir.

22/07/2025 tarih ve E-11395140-105[-VUK-3-5010]-903201 sayılı özelge

**9- Kamu Görevinden Geçici Olarak Uzaklaştırıldıktan Sonra Yeniden Görevine İade Edilen Personele Yapılan Toplu Ödemelerin Vergilendirilmesi Hk.**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; kamu görevinden geçici olarak uzaklaştırılan ve daha sonra görevine iade edilen personele, uzaklaştırıldığı dönemde ödenmeyen maaşın 1/3'lük kısmının toplu olarak ödeneceği belirtilerek, bu toplu ödemenin vergilendirilmesinin ne şekilde yapılacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde ücret tanımı yapılmış; 94 üncü maddesinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden tevkifat yapılacağı, 96 ncı maddesinde tevkifatın nakden veya hesaben ödemeye uygulanacağı düzenlenmiştir. 166 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, ücret ödemesinin tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı ayın ücreti sayılarak tevkifat yapılacağı açıklanmıştır. 23 üncü maddenin (18) numaralı bendinde asgari ücret istisnası düzenlenmiş; 7349 sayılı Kanunla asgari geçim indirimi kaldırılmıştır.

Buna göre özelge uyarınca; görevden uzaklaştırma döneminde ödenmeyen 1/3'lük maaşın, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı dönemin (ödemenin yapıldığı ayın) ücreti sayılarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94 ve 103 üncü maddelerine göre tevkifata tabi tutulacağı; kümülatif matrahın dikkate alınacağı; asgari ücret istisnasının ve damga vergisi istisnasının toplu ödeme yapılan ayda bir kez uygulanacağı, izleyen aylarda ise normal şekilde uygulanabileceği ifade edilmiştir.

25/06/2025 tarih ve E-49327596-120[-GVK.ÖZ.2023.61]-178014 sayılı özelge

**10- 2863 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Restorasyon İşine İlişkin Yapılacak Hak Ediş Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı Hk.**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda;

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında yürütülen restorasyon işine ilişkin yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl tespit edileceği; 44 üncü maddesinde bitim tarihi düzenlenmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a maddesinde, yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış; 9707 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile kesinti oranları (diğer işler için %5) belirlenmiştir. 2863 sayılı Kanun'un 21 inci maddesinde yer alan muafiyetler, hak ediş ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisini kapsamamaktadır.

Buna göre özelge uyarınca; birden fazla takvim yılına sirayet eden restorasyon işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarma işi olarak değerlendirileceği ve yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a bendi gereğince kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.

01/10/2025 tarih ve E-38418978-120[42-2025]-554375 sayılı özelge

**11- Genel Müdürlük Bünyesinde İşletilen Çay Ocaklarının Kurumlar Vergisi ve KDV Mükellefiyeti Hk.**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; belediyeye bağlı kamu kuruluşu bünyesinde, personelden para toplanarak sermaye oluşturulan, yalnızca personelin çay ve kahve ihtiyacını karşılayan, dışarıya satış yapılmayan, kar amacı gütmeyen, kiralama ve dışarıdan işçi temini yapılmayan çay ocaklarının iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığı ve bunlar için vergi kimlik numarası alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 ve 2 nci maddelerinde iktisadi kamu kuruluşları tanımlanmış; kazanç amacı gütmeme, tüzel kişilik olmaması gibi unsurların mükellefiyeti etkilemeyeceği belirtilmiştir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde iktisadi işletmenin belirlenmesinde bağlılık, devamlılık ve ticari mahiyet unsurları açıklanmıştır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1 ve 1/3-g maddelerinde ticari faaliyet çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Vergi kimlik numarasına ilişkin 4358 ve 213 sayılı Kanun hükümleri de dikkate alınmıştır.

Buna göre özelge uyarınca; dışarıya satış yapılmaksızın yalnızca personelin ihtiyacını karşılamak üzere ticari organizasyon bulunmayan çay ocaklarında iktisadi kamu kuruluşu oluşmayacağı, bu nedenle kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyeti doğmayacağı; ayrı vergi kimlik numarası (potansiyel dahil) oluşturulmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Ticari organizasyon çerçevesinde bedel karşı-

lığı hizmet verilmesi halinde ise mükellefiyet tesis edilmesi gerekeceği belirtilmiştir.

08/05/2025 tarih ve E-62030549-125- sayılı özelge

**12- Doğal Gaz Boru Hattı Proje Ortaklığı Gelirinin Yurt Dışı Şube Kazancı Olup Olmadığı ve Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Türkiye'de Mahsup Edilip Edilemeyeceği Hk.**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; doğal gaz boru hattı projesini yürüten tüzel kişiliğe sahip proje şirketinin hissedarı olan şirketin, projedeki hissesine isabet eden gelirin yurt dışı şube kazancı mı yoksa iştirak kazancı mı olduğu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-g bendindeki istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı ve yurt dışında ödenen vergilerin 33 üncü madde kapsamında mahsup edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b bendinde yurt dışı iştirak kazançları istisnası, 5/1-g bendinde ise yurt dışı işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazanç istisnası düzenlenmiştir. 33 üncü maddede yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu hükme bağlanmış; 1 seri no.lu Tebliğ'de istisna kazançlar üzerinden ödenen vergilerin mahsup edilemeyeceği açıklanmıştır.

Buna göre özelge uyarınca; proje şirketinin tüzel kişiliği nedeniyle elde edilen kazancın iştirak kazancı (kar payı) olarak kabul edileceği; 5/1-b bendindeki şartların sağlanması halinde istisnadan yararlanılabileceği, ancak istisna kazanca ilişkin yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilemeyeceği; kazancın yurt dışı işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmemesi nedeniyle 5/1-g bendindeki istisnadan yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

08/10/2024 tarih ve E-38418978-125[05-23/10]-575090 sayılı özelge

**13- Yurt Dışında Yapılan Petrol ve Doğal Gaz Arama Faaliyetinin Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi Hk.**

Özelge başvurusuna konu edilen olayda; maden ve enerji projelerine yönelik mühendislik ve danışmanlık hizmeti veren şirketin, yurt dışında (Pakistan) petrol ve doğalgaz arama faaliyetleri kapsamında sismik ve jeolojik araştırma, veri toplama, işleme ve yorumlama hizmetleri verdiği belirtilerek; 6491 sayılı Kanun kapsamındaki istisna, yurt dışı inşaat-onarım-teknik hizmet istisnası (KVK 5/1-h) ve yurt dışı hizmet indirimi (KVK 10/1-ğ) kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Türkiye-Pakistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 14 üncü maddesinde serbest meslek faaliyetleri düzenlenmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h bendinde yurt dışında yapı-lan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar istisna edilmiş; 10/1-ğ bendinde yurt dışında yararlanılan mühendislik vb. hizmetlerde %80 indirim imkânı tanın-

mıştır. 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'ndaki istisna ise Türkiye'deki petrol arama ve üretim faaliyetlerine yöneliktir. 1 seri no.lu Tebliğ'de teknik hizmetlerin yurt dışı işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılması halinde istisnadan yararlanılabileceği açıklanmıştır.

Buna göre özelge uyarınca; 6491 sayılı Kanun kapsamındaki istisnanın yurt dışı faaliyetler için uygulanamayacağı; KVK 10/1-ğ bendindeki indirimin yalnızca Türkiye'de verilen ve yurt dışında yararlanılan hizmetler için geçerli olduğu; buna karşılık yurt dışında bulunan işyeri aracılığıyla verilen sismik ve jeolojik araştırma vb. teknik hizmetlerden elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların KVK 5/1-h bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilebileceği ifade edilmiştir.

25/04/2025 tarih ve E-38418978-125-228696 sayılı özelge

# YARGI KARARLARI

**Bekir ÖZCAN**
Vergi Müfettişi

## 1- Banka Nezdindeki Altın Hesabı Üzerinden Fiziki Teslimat Olmaksızın Gerçekleştirilen Kaydi Altın Alım İşlemi Nedeniyle Yapılan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Kesintisinin İptali ile Anılan Tutarın Tecil Faiziyle Birlikte İadesi Hakkında Karar

T.C. Danıştay Başkanlığı - 7. Daire, Esas No: 2026/1054, Karar No: 2026/1847.

Karar tarihi: 27.04.2026

**Kanun Yararına Temyiz Eden:** Danıştay Başsavcılığı

**İstemin Konusu:** İstanbul 14. Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 31/12/2025 tarih ve E:2025/993, K:2025/2765 sayılı kararının kanun yararına temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ**

**Dava Konusu İstem:** Davacının banka nezdindeki altın hesabı üzerinden fiziki teslimat olmaksızın gerçekleştirdiği kaydi altın alım işlemi nedeniyle yapılan 97,96 TL tutarındaki banka ve sigorta muameleleri vergisi kesintisinin iptali ile anılan tutarın tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

**Kanun Yararına Temyiz Edilen Kararın Özeti:** İstanbul 14. Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 31/12/2025 tarih ve E:2025/993, K:2025/2765 sayılı kararıyla, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tesis edilen 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı işlemle Türkiye Bankalar Birliğine, bankalar nezdinde bulunan yatırım hesapları ve diğer hesaplar üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satış işlemlerinin kambiyo işlemi kapsamında değerlendirilerek bu işlemler üzerinden kambiyo muamele vergisi hesaplanması gerektiğinin bildirilmesi üzerine

bankaların kaydi altın satış işlemleri nedeniyle banka ve sigorta muameleleri vergisi kesintisi yapılmaya başlanıldığı, öte yandan, ***Danıştay Yedinci Dairesinin 28/03/2023 tarih ve E:2020/1362, K:2023/1758 sayılı kararıyla Gelir İdaresi Başkanlığının anılan işleminin iptaline karar verildiği, belirtilen kararın uygulanmasını teminen aksi yönde yeni bir yargı kararı verilinceye kadar, bankalar nezdindeki yatırım hesapları ile diğer hesaplar üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın alış satış işlemleri üzerinden kambiyo işlemi kapsamında banka ve sigorta muameleleri vergisi alınmaması gerektiğinin idarece usulde paralellik ilkesi gözetilerek 08/08/2023 tarihinde Türkiye Bankalar Birliğine bildirildiği,*** uyuşmazlığın çözümünde, davaya konu kesintinin, vergi hukukundan kaynaklı olup olmadığının irdelenmesinin gerektiği, hukuki bir dayanak üzerine tahakkuk eden verginin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın idari yargı mercilerinde dava konusu edilebileceği, vergi hukukundan kaynaklı bir ilişkiden bahsedilemeyecek hallerde ise, ortada idari davaya konu edilebilecek bir işlemden söz edilemeyeceği, 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı işlem Danıştay Yedinci Dairesince iptal edildiğinden banka ve sigorta muameleleri vergisinin kesilmemesi gerektiği hususunun 08/08/2023 tarihinde Türkiye Bankalar Birliğine bildirilmesinden daha sonraki bir tarihte davacının banka hesabı üzerinden yaptığı kaydi altın alım işlemi nedeniyle banka sigorta muameleleri vergisinin kesildiği, ihtilafa konu kesintinin dayanağı olan kural işlem, Danıştay Yedinci Dairesinin kararıyla iptal edildiğinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satışı işlemlerinin kambiyo işlemi kapsamında değerlendirilmesi suretiyle yapılan kesintinin hukuki dayanağının bulunmaması nedeniyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği, vergi mükellefiyetinden ve vergi tahsilatından da bahsedilemeyeceği, bu durumda, vergi dairesince yapılmış bir tahsilatın bulunmadığı, kesinti yapılan tutarın bankanın uhdesinde kaldığı, Danıştay Yedinci Dairesince verilen dayanak işlemin iptali sonrasında bir vergilendirme işlemi sayılamayacak olan 97,96 TL tutarındaki kesintinin özel hukuk uyuşmazlığı teşkil ettiği ve adli yargı merciinde genel hükümler uyarınca açılacak bir davaya konu edilmesi gerektiği, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir bir idari işlemin bulunmadığı anlaşıldığından işin esasının incelenmesinin hukuken mümkün olmadığı, öte yandan, dayanak işlemin iptali nedeniyle Türkiye Bankalar Birliğine gerekli bildirimde bulunarak üzerine düşen sorumluluğu yerine getiren davalı idareye kusur atfı mümkün, olmadığından yargılama giderlerinin, davanın açılmasına sebebiyet veren davacı üzerinde bırakılması gerektiği gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine kesin olarak karar verilmiştir,

Danıştay Başsavcılığı tarafından, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca, mahkeme kararının kanun yararına bozulması istenilmektedir.

**Danıştay Başsavcısı K4'ın Düşüncesi:** Davacının banka bünyesindeki altın hesabı üzerinden fiziki teslimat olmaksızın gerçekleştirdiği kaydi altın alım işlemi nedeniyle yapılan 97,96 TL tutarındaki banka ve sigorta muameleleri vergisi kesintisinin iptali ile anılan tutarın tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davanın incelenmeksizin reddine dair İstanbul 14. Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 31/12/2025 tarih ve E:2025/993, K:2025/2765 sayılı kararının kanun yararına bozulması istemiyle Danıştay Başsavcılığını bilgilendiren dilekçe üzerine konu incelendi:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28 Haziran 2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Kanun'un 24. maddesi ile değişik "Kanun Yararına Temyiz" başlıklı 51. maddesinin 1 ila 3 maddesinde, idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği, temyiz isteğinin yerinde görülmesi halinde anılan kararın, kanun yararına bozulacağı ve bu bozma kararının daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmayacağı, bozma kararının bir örneğinin ilgili bakanlığa gönderilerek Resmi Gazete'de yayımlanacağı kuralına yer verilmiştir.

Kanuni süre geçtikten sonra kanun yolu başvurusunda bulunulması üzerine süre aşımı yönünden başvurunun reddedilmesi veya herhangi bir usuli sebeple kanun yolu incelemesine tabi tutulmadan kararın kesinleşmesi hallerinde kanun yolu incelemesi yapılmış olmadığından, bu kararlar kanun yararına temyiz edilebilir.

2577 sayılı Kanun'un 20/A ve 20/B maddeleri uyarınca ivedi yargılama usulü uygulanarak verilen ve istinaf kanun yoluna başvurmadan temyiz edilebilen kararlardan temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşenlerin kanun yararına temyiz edilebileceği hususunda da tereddüt bulunmamaktadır.

Bu itibarla, 2577 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre kanun yararına temyiz; istinaf veya temyiz kanun yolları kapalı olduğu için kesinleşmiş ya da istinaf veya temyiz kanun yolları açık olduğu halde taraflardan hiçbirinin süresi içinde istinaf veya temyiz yoluna başvurmaması sebebiyle kesinleşmiş olan idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı başvurulabilen olağanüstü bir kanun yolu olup, bu kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin kanun yararına temyiz edilmesi mümkündür.

Kanun yararına bozma üzerine, kararı veren mahkemece davaya yeniden bakılmaz, mahkemenin bozmaya uygun yeni bir karar vermesi gerekmez. Çünkü kanun yararına bozma kararının daha önce kesinleşmiş olan hükmün hukuki sonuçlarını ve dolayısıyla ta-

rafların hukuki durumunu etkileyen bir sonucu yoktur. Bozmanın amacı, benzeri davalarda mahkemelerin aynı hukuki yanlışlığı yapmalarını önlemek ve usul ve esasa ilişkin hukuk kurallarının belli bîr doğrultuda uygulanmasını sağlamaktan ibarettir. Bu nedenle, kanun yararına bozulmuş da olsa, kesinleşmiş karar hükmünü yürütecektir. Kanun yararına bozma kararının Resmi Gazete'de yayımlanması ile uygulanan hukuk kuralının ülkenin her yanında aynı şekilde anlaşılmasını sağlama amacı güdülmüştür." (YENİCE Kâzım, ESİN Yüksel, Açıklamalı İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü, 1983, s. 735,736)

Dosyanın incelenmesinden; 02/05/2025 tarihinde banka bünyesindeki altın hesabı üzerinden gerçekleşen altın alışı nedeniyle yapılan 97,96 TL tutarındaki banka ve sigorta muameleleri vergisi kesintisinin tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davada Vergi Mahkemesince; olayda vergi hukukundan kaynaklı bir kesinti olup olmadığı hususunun incelenmesi gerektiği, dava konusu kesintinin dayanağı olup, yeni bir hukuki durum meydana getiren 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı işleminin Danıştay Yedinci Dairesinin 28/03/2023 tarihli ve E:2020/1362, K:2023/1758 sayılı kararıyla iptal edildiği, söz konusu kararın uygulanmasını teminen, 08/08/2023 tarihli yazı ile fiziki teslimat olmaksızın gerçekleşen alım satım işlemleri nedeniyle banka ve sigorta muameleleri vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği hususunun Türkiye Bankalar Birliğine bildirilmesinden sonra, davacının hesabının bulunduğu banka tarafından altın alım işlemi üzerinden kesinti yapıldığı, ilgili banka tarafından yapılan kesintinin dayanağı olan işlemin, Danıştay Yedinci Dairesince iptal edilmesi sonucu bankalar nezdinde bulunan hesaplar aracılığıyla fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satış işlemlerinin kambiyo işlemi kapsamında değerlendirilerek bu işlemler üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanması yönündeki uygulamanın hukuki dayanağının ortadan kalktığı, fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın alım satım işlemleri nedeniyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabulüne olanak bulunmadığı, 6802 sayılı Kanun'un 47 ve 48. maddelerinde yer alan, kesintiye konu tutarın ertesi ayın 15'ine kadar beyan edilip ödeneceği kuralı da dikkate alındığında, 11/08/2023 tarihinde yapılan kesinti nedeniyle davanın açıldığı ve bu tarih itibarıyla vergi dairesince yapılmış herhangi bir tahsilatın olmadığı, kesinti yapılan tutarın bankanın uhdesinde olduğu, dayanak kural işlemin hukuka aykırı hale gelmesinden sonra banka tarafından yapılan haksız kesintinin, bir vergilendirme işlemi olmadığı, bu kapsamdaki uyuşmazlıkların özel hukuk uyuşmazlığı olduğu ve ancak adli yargı yerinde, bankaya karşı genel hükümlere göre açılacak davalara konu edilebileceği, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir bir idari işlem bulunmadığı gerekçesiyle incelenmeksizin ret kararı verildiği anlaşılmaktadır.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun

"Mevzu, vergiyi doğuran olay" başlıklı 28. maddesinde, banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarih ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu; 30. maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerler ile sigorta şirketlerinin ödeyeceği; 31. maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahının kural olarak 28. maddede yazılı paraların tutarı olduğu, ancak kambiyo alım ve satım muamelelerinde matrahın kambiyo satışlarının tutarı olduğu; "Nispet" başlığı altında düzenlenen 33. maddesinde; banka ve sigorta muameleleri vergisinin nispetinin % 15 (binde iki), kambiyo muamelelerinde nispetin matrahın binde ikisi olduğu, Cumhurbaşkanı'nın, bu maddede belirtilen vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte %1'e, kambiyo muamelelerinde ise sıfıra kadar indirmeye ve kambiyo muamelelerinde on katına, vergiye tabi diğer muamelelerde ise kanuni seviyesine kadar artırmaya yetkili olduğu düzenlemelerine yer verilmiştir.

Öte yandan, **Gelir İdaresi Başkanlığınca Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığına gönderilen 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı işlem ile bankalar nezdinde yatırım hesapları ve diğer (vadesiz, vb) hesaplar üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satış işlemlerinin kambiyo işlemi kapsamında değerlendirilmesi ve bu işlemler üzerinden yürürlükteki oranlara göre kambiyo muamele vergisi (banka ve sigorta muameleleri vergisi) hesaplanması gerektiği bildirilmiş olup, bu İşleme karşı açılan davada Danıştay Yedinci Dairesinin 28/03/2023 tarih ve E:2020/1362, K:2023/1758 sayılı kararıyla; bankaların vadesiz ve yatırım hesapları üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satış işlemlerinin, bu konuda açık bir yasal düzenleme bulunmamasına rağmen kambiyo satışı olarak değerlendirilmesi suretiyle banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmasında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle iptaline karar verilmiş, bu karara ilişkin temyiz istemi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13/11/2024 tarih ve E:2023/1206, K:2024/995 sayılı kararıyla reddedilmiştir.**

Diğer taraftan, 15/03/2025 tarih ve 32842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9595 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 7. maddesi ile "Kıymetli maden depo hesaplarında fiziki teslimat olmaksızın yapılan alım satım işlemleri kambiyo işlemi sayılır." hükmü getirilerek, bu hükmün 17 Mart 2025 tarihinden itibaren uygulanması öngörülmüştür. Anılan düzenleme uyarınca bankalar nezdinde yatırım hesapları ve diğer (vadesiz, vb) hesaplar üzerinden

fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satış işlemlerinin kambiyo işlemi kapsamında binde iki oranında banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulması söz konusu olmuştur.

Vergi Mahkemesince, Danıştay Yedinci Dairesinin iptal kararı üzerine, söz konusu kararın uygulanmasını teminen, Gelir İdaresi Başkanlığınca 08/08/2023 tarihinde, fiziki teslimat olmaksızın gerçekleşen altın satımı işlemleri nedeniyle banka ve sigorta muameleleri vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği hususunun Türkiye Bankalar Birliğine bildirildiği, uyuşmazlığa konu kesinti işleminin 11/08/2023 tarihinde banka tarafından gerçekleştirildiği, dolayısıyla bankanın bu yazı uyarınca kesinti yapmaması gerektiği, yapılan kesintinin dayanağının olmadığı, bu nedenle idari davaya konu bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine karar verilmesine karşın, uyuşmazlığa konu kesintinin 02/05/2025 tarihinde yapıldığı ve dayanağının da 15/03/2025 tarih ve 32842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9595 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 7. maddesi olduğu, ortada idari davaya konu olacak bir idari işlem bulunduğu, uyuşmazlığın esasının incelenmesi gerektiği görülmektedir.

Bu itibarla, uyuşmazlık dönemi ve uyuşmazlığa uygulanacak düzenleyici işleme ilişkin tespitler ve bunun sonucu Mahkemece verilen incelenmeksizin ret kararı hukuka uygun bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, İstanbul 14. Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 31/12/2025 tarih ve E:2025/993, K:2025/2765 sayılı kararının 2577 sayılı Kanun'un 51. maddesi uyarınca yürürlükteki hukuka aykırı sonucu ifade ettiğinden, kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir. (...)

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**İNCELEME VE GEREKÇE**

**MADDİ OLAY:**

Davacının banka nezdindeki altın hesabı üzerinden fiziki teslimat olmaksızın gerçekleştirdiği kaydi altın alım işlemi nedeniyle yapılan 97,96 TL tutarındaki banka ve sigorta muameleleri vergisi kesintisinin iptali ile anılan tutarın tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davanın incelenmeksizin reddine dair İstanbul 14. Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 31/12/2025 tarih ve E:2025/993, K:2025/2765 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir. (...)

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Dosyanın mevzuat hükümleriyle birlikte değerlendirilmesinden; İstanbul 14. Vergi Mahkemesi Hakimliğince yukarıda yazılı gerekçeyle davanın incelenmeksizin reddine kesin olarak karar verilmiş ise de, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığına yazılan bankalar nezdinde

yatırım hesapları ve diğer hesaplar üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satışı işlemlerinin kambiyo işlemi kapsamında değerlendirilmesi ve bu işlemler üzerinden kambiyo muamele vergisi (BSMV) hesaplanması gerektiği yolundaki 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı yazının Danıştay Yedinci Dairesinin 28/03/2023 tarih ve E:2020/1362, K:2023/1758 sayılı kararıyla iptal edilmesinin akabinde, yargı kararının uygulanmasını teminen Gelir İdaresi Başkanlığınca 08/08/2023 tarihinde, fiziki teslimat olmaksızın gerçekleşen altın satımı işlemleri nedeniyle banka ve sigorta muameleleri vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği hususunun Türkiye Bankalar Birliğine bildirildiği, anılan karara yönelik temyiz isteminin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13/11/2024 tarih ve E:2023/1206, K:2024/995 sayılı kararıyla reddedilmesi üzerine iptal hükmünün kesinleştiği, akabinde 15/03/2025 tarih ve 32842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9595 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'nın 7. maddesi ile Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'ın 19. maddesine kıymetli maden depo hesaplarında fiziki teslimat olmaksızın yapılan alım satım işlemlerinin kambiyo işlemi sayılacağına dair hükmün 3. fıkra olarak eklendiği anlaşılmıştır,

Somut uyuşmazlığın, özel hukuk hükümlerinin tatbiki suretiyle adli yargı merciinde genel hükümler uyarınca açılacak bir davaya konu edilmesi vergi dairelerinin vergi tahsjlat işlemlerinin yargısal denetiminden kaçınılması; hak arama özgürlüğü, ve idari işlemlerin, Anayasada sayılan istisnalar dışında yargı denetimine tabi tutulacağı yolundaki Anayasanın 125. maddesinde yer alan kuralla bağdaşmayacaktır. Ayrıca, ihtilafa konu tahsil edilen tutarın sonuçta vergilendirmeyle ilgili bir idari işlem olduğunda duraksama bulunmadığından, anılan işlemin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla iptali ve iadesi isteminin görüm ve çözümü vergi yargısının konusuna girmekte olup, 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açılması mümkündür.

Bu durumda, olayda, anılan iptal kararı sonrasında yeni bir idari düzenleme ile fiziki teslimat olmaksızın gerçekleştirilen kaydi altın alım satım işlemlerinin de kambiyo işlemi kapsamına alınmasının akabinde kaydi altın alımı nedeniyle doğduğu belirtilen banka ve sigorta muameleleri vergisinin idarece tahsili amacıyla davacının banka hesabından yapılan kesintiye dair ihtilafın çözümünde vergi mahkemesinin görev alanına giren, kesin ve icrai nitelikteki bir işlemin mevcut olduğu gözetilerek ortaya çıkan yeni hukuki durumunun değerlendirilmesi suretiyle uyuşmazlığın esasının incelenerek bireysel işlemin hukukilik denetiminin yapılması gerekirken, yukarıda yazılı gerekçeyle Mahkemece verilen davanın incelenmeksizin reddine dair kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. Danıştay Başsavcılığının **kanun yararına temyiz isteminin kabulüne;**

2. İstanbul 14. Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 31/12/2025 tarih ve E:2025/993, K:2025/2765 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca, hükmün sonuçlarına etkili olmamak üzere **KANUN YARARINA BOZULMASINA,**

3. Kararın birer örneğinin taraflara ve Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve bu kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasına, 27/04/2026 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

**2- Yap-İşlet-Devret Kapsamında İnşa Edilen Otelin Süre Sonunda Devrinde Vergiyi Doğuran Olay, Emsal Kira Takdiri ve Zamanaşımı**

T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas No: 2025/746, Karar No: 2026/194.

Karar Tarihi: 11.03.2026

**Kararın Düzeltilmesini İsteyen (Davacı):** ... İnternasyonel Otelcilik ve Turizm Anonim Şirketi

**İstemin Konusu:** Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 18/06/2025 tarih ve E:2023/707, K:2025/456 sayılı kararının düzeltilmesi istenmektedir.

**Karar Düzeltme Talep Edenin İddiaları:** İlk iki yıl kira ödemesiz olarak kiralanıp yap-işlet-devret modeline göre üzerinde otel inşa edilen taşınmaza ilişkin yirmi yıl süreli olarak imzalanan kira sözleşmesinin 30/10/2013 tarihinde sona erdiği, bu tarihte taşınmazın tahliye edilerek kiralayana teslim edildiği, 1998 yılında iskan izninin alındığı, otel inşaatının 28/04/2008 tarihinde bittiği ve bu tarihte yapı kullanım izninin alındığı; yap-işlet-devret modelinde bina inşaatının özel maliyet olmayıp inşaat faaliyeti olduğu, iskan alındığında inşaattan doğan alacağın ticari kazanç hükmünde, ticari kazançla kira borcu takasının tahsil hükmünde olduğu; dolayısıyla 30/10/2013 tarihinde yapılan teslimin bedelsiz teslim olmadığı, vergiyi doğuran olayın iskan izninin alındığı tarihte gerçekleşmesi nedeniyle verginin zamanaşımına uğradığı; olayda ilk iki yılı takip eden yıldan itibaren her yıl kira akdinin sonuna kadar kira ödendiği, kira süreci için bedelsiz kullanıma karşılık geldiği varsayılarak takdir edilen emsal bedelin kiralayan ve kiracı bakımından stopaj yoluyla fazlasıyla vergilendirildiği belirtilerek Kurul kararının düzeltilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

**Karşı Tarafın Savunması:** Cevap verilmemiştir.

**Danıştay Tetkik Hâkiminin Düşüncesi:** 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde yazılı sebepler bulunmadığından, karar düzeltme isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Kararların düzeltme yolu ile yeniden incelenebilmelerini gerektiren nedenler, 2577 sayılı Kanun'un geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen 3622 sayılı Kanun ile değişik 54. maddesinin (1) numaralı fıkrasında gösterilmiş, aynı maddenin (2) numaralı fıkrasında ise, daire ve kurulların kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen nedenlerle bağlı oldukları belirtilmiş bulunmaktadır.

Dilekçede ileri sürülen düzeltme nedenlerinin anılan maddede sayılan nedenlere uymadığı anlaşılmıştır.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

Karar düzeltme isteminin **REDDİNE**, 11/03/2026 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

**3- Sahte Fatura Düzenleme İddiasına Dayalı KDV Tarhiyatı ve Eksik İnceleme Nedeniyle İptal Hakkında Karar**

T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas No: 2025/828, Karar No: 2026/179.

Karar Tarihi: 11.03.2026

**Temyiz Eden (Davalı):** ... Defterdarlığı - ... - (E-Tebligat) (... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

**İstemin Konusu:** Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 21/05/2025 tarih ve E:2023/1594, K:2025/434 sayılı bozma kararı üzerine verilen ... Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ:**

**Dava Konusu İstem:** Davacı adına, hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ve vergi inceleme raporu uyarınca gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan fatura düzenlediğinden bahisle resen tarh edilen 2018 yılının Mart ila Aralık dönemlerine ait katma değer vergileri ile 2018 yılının Mart ila Ekim dönemleri için vergilerin üç katı tutarında kesilen, 2018 yılının Kasım ve Aralık dönemleri için verginin üç katı tutarında kesilip tekerrür hükmü uygulanarak artırılan vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararı üzerine verilen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:**

Vergi Dava Dairesi kararının, vergi ziyaı cezalarının tekerrür hükmü uygulanarak artırılan kısımlarına ilişkin hüküm fıkrası yargılama sürecinin önceki aşamasında kesinleştiğinden, gelinen aşamada uyuşmazlık dava konusu vergiler ve vergilerin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarına ilişkindir.

Davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitler bir bütün halinde

değerlendirildiğinde, **yapılan yoklamalarda şirketin faal olduğu, Ba-Bs bildirimlerinde bildirilen tutarlar ile katma değer vergisi beyannamelerinde bildirilen matrahların uyumlu olduğu, defter ve belgelerin ibraz edildiği, satış faturası düzenlediği mükelleflerden bazıları nezdinde yapılan karşıt incelemelerde tedarikçi firmanın güvenilirliği açısından ... Anonim Şirketinin üretimi olan malların temin edildiği ve alım-satım işleminin gerçekleştiğinin beyan edildiği, davacı şirketin yüklü tutarlarda fason üretim ve imalat yaptırdığı ... Anonim Şirketi nezdinde bu üretime ilişkin olarak herhangi bir araştırma yapılmadığı gibi emtia satışlarının nakliyesi ve sevkiyatı hususlarında da herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmadığı anlaşılmaktadır.**

Bu nedenle, düzenlenen faturaların tamamının gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan faturalar olarak nitelendirilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Bu durumda, dava konusu vergi ve cezalarda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle dava konusu vergileri ve cezaları kaldırmıştır.

**Temyiz Edenin İddiaları:** Dava konusu vergi ve cezalarda hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek kararın bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

**Karşı Tarafın Savunması:** Cevap verilmemiştir.

**Danıştay Tetkik Hâkiminin Düşüncesi:** Kurulun bozma kararına uyularak verilen kararara yöneltilen temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararına uyularak verilen kararlara ilişkin temyiz incelemesinin, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılması gerekmektedir.

Temyize konu karar, Kurulun bozma kararındaki esaslara uygun olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1-Davalının temyiz isteminin **REDDİNE,**

2-... Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının **ONANMASINA,**

3-2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 11/03/2026 ta-

rihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.

**4- Mal Alınan Mükellef Hakkındaki Olumsuz Rapor Tespitleri (Adreste Bulunamama, İşçi Çalıştırmama, Ba-Bs Uyumsuzluğu) Kapsamında Sahte Fatura Kullanımına Dayalı Cezalı Tarhiyatın Hukuka Uygun Bulunması**

T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas No: 2025/813, Karar No: 2026/227.

Karar Tarihi: 11.03.2026

**Temyiz Eden (Davacı):**.... İnşaat Mobilya Dekorasyon Turizm Pazarlama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

**İstemin Konusu:** Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 05/06/2024 tarih ve E:2022/1746, K:2024/517 sayılı bozma kararı üzerine verilen ... Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ:**

**Dava Konusu İstem:** Davacı adına, kullandığı faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığından bahisle resen tarh edilen 2011 yılının Mart ila Haziran ve Ağustos ila Ekim dönemlerine ait katma değer vergileri ile vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararı üzerine verilen ... Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:**

Davacının ilgili dönemde fatura aldığı Kızılbey Vergi Dairesi mükellefi ... İnşaat Taahhüt Makine Gıda Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda yer alan tespitler bir bütün halinde değerlendirildiğinde, **özellikle iş yeri adresinde 2008 ve 2009 yıllarında yapılan yoklamalarda mükellefe ulaşılamadığı, Ba-Bs bildirimleri ile katma değer vergisi matrahlarının uyumsuz olduğu, muhtasar beyannamelerde çalışan işçi bildiriminde bulunmadığı, vergi borçlarının büyük kısmını ödemediği, mal alışı yapılan mükelleflerin çoğu hakkında olumsuz tespitlerin bulunduğu, mükellefin ticari organizasyonu ile beyan edilen matrahlara ulaşmasının ticari ve teknik icaplara uymadığı dikkate alındığında, anılan mükellefin davacıya düzenlediği faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı anlaşılmaktadır.**

**Bu nedenle, davacı adına yapılan vergi ziyaı cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmamaktadır.**

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle istinaf istemini kabul etmiş, Vergi Mahkemesi kararını kaldırmış ve davayı reddetmiştir.

**Temyiz Edenin İddiaları:** Kullanılan faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayandığı, vergi ziyaı cezalı tarhiyatların zamanaşımına uğradığı ve temyize konu kararın hukuka aykırı olduğu belirtilerek bo-

zulması gerektiği ileri sürülmektedir.

**Karşı Tarafın Savunması:** Cevap verilmemiştir.

**Danıştay Tetkik Hâkiminin Düşüncesi:** Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar bozma kararı uyarınca verilen kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosya tekemmül ettiğinden yürütmenin durdurulması istemi hakkında bir karar verilmeksizin Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararına uyularak verilen kararlara ilişkin temyiz incelemesinin, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılması gerekmektedir.

Temyize konu karar Kurulun bozma kararındaki esaslara uygun olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1-Davacının temyiz isteminin **REDDİNE,**

2-... Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının **ONANMASINA,** 11/03/2026 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.

**5- Aynı Takvim Yılındaki Sahte Fatura Düzenleme Eylemlerine Zincirleme Suç Hükümlerinin Uygulanmaması ve Etkin Pişmanlık Şartlarının Eksik İncelenmesi Nedeniyle Kanun Yararına Bozma Kararı**

T.C. Yargıtay Başkanlığı, 12. Ceza Dairesi, Esas No: 2025/4393, Karar No: 2026/4066.

Karar Tarihi: 21.04.2026

**Suçlar:** Sahte belge düzenleme

**İnceleme Konusu Karar:** İtirazın reddi kararı

**Kanun Yararına Bozma Yoluna Başvuran :** Adalet Bakanlığının istemi üzerine Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı

**Tebliğname Görüşü:** İlgili kararın kanun yararına bozulması

Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesinin, 04.07.2023 tarihli ve 2015/730 Esas, 2018/860 Karar sayılı uyarlama yargılamasına ilişkin kararına yönelik itirazın reddine ilişkin merci Ankara 30. Ağır Ceza Mahkemesinin 04.08.2023 tarihli ve 2023/495 Değişik İş sayılı kararının, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (5271 sayılı Kanun) 271/4. maddesi uyarınca kesin nitelikte olması sebebiyle karar tarihi olan 04.08.2023'de kesinleştiği belirlenmiştir.

Adalet Bakanlığının, 5271 sayılı Kanun'un 309/1. maddesi uyarınca, 20.01.2025 tarihli ve

...-Kyb sayılı evrakı ile kanun yararına bozma istemine istinaden düzenlenen, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının, 23.01.2025 tarihli ve KYB-2025/9404 sayılı Tebliğnamesi ile dava dosyası Daireye gönderilmekle, gereği düşünüldü:

## I. İSTEM

### A. Kanun Yararına Bozma İstemi

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının, 23.01.2025 tarihli ve KYB-2025/9404 sayılı kanun yararına bozma isteminin;

"Sahte fatura düzenlemek suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçundan sanık ...'ın, anılan Kanun'un 359/b, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 43... . maddeleri gereğince 3 yıl 2 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına dair Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesinin 20/12/2028 tarihli ve 2015/730 esas, 2018/860 sayılı kararının Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 10. Ceza Dairesinin 22/02/2022 tarihli ve 2019/1079 esas, 2022/413 sayılı kararı ile istinaf başvurusunun düzeltilerek esastan reddine karar verilerek kesinleşmesini müteakip, Ankara Cumhuriyet Başsavcılığınca 15/04/2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 4, 5 ve 6. maddeleri ile 213 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik nedeniyle sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesinin talep edilmesi üzerine, yapılan uyarlama yargılaması sonunda, adı geçen sanığın 213 sayılı Kanun'un 359/b ve 5237 sayılı Kanun'un 62. maddeleri uyarınca 2 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına ilişkin Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesinin 04/07/2023 tarihli ve 2015/730 esas, 2018/860 sayılı ek kararına karşı yapılan itirazın reddine dair mercii Ankara 30. Ağır Ceza Mahkemesinin 04/08/2023 tarihli ve 2023/495 değişik iş sayılı kararını kapsayan dosya incelendi.

Ankara 30. Ağır Ceza Mahkemesinin 04/08/2023 tarihli kararının kesin nitelikte olması karşısında, anılan kararı müteakip, Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesince verilen 10/11/2023 tarihli ek karar ile Ankara 10. Ağır Ceza Mahkemesinin 28/11/2023 tarihli ve 2023/465 değişik iş sayılı kararının hukuki değerden yoksun olduğu gözetilerek yapılan incelemede,

213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (a) fıkrasına 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile son fıkrasından önce gelmek üzere eklenen fıkralarda yer alan, "**Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indiri-**

**lir. Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir..."** şeklindeki, Anılan Kanun'un geçici 34/1-2. maddesinde yer alan, "Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır..." şeklindeki düzenlemeler ile benzer bir olay sebebiyle Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 18/02/2020 tarihli ve 2019/3793 esas, 2020/1413 karar sayılı ilâmında yer alan **"... sahte fatura kullanma suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılı içerisinde farklı zamanlarda kullanılan sahte fatura eylemlerinin zincirleme sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı gözetilmeden..."** şeklindeki açıklamalar nazara alındığında,

Dosya kapsamına göre,

1- Sanığın aynı takvim yılı içerisinde birden fazla kez sahte fatura düzenlemek suretiyle 213 sayılı Kanun'a muhalefet suçunu işlediği anlaşılmasına rağmen, Mahkemesince koşulları oluşmadığından sanık hakkında 5237 sayılı Kanun'un 43. maddesinin uygulanmasına yer olmadığına karar verilmiş ise de, **aynı takvim yılı içinde farklı zamanlarda sahte fatura düzenleme şeklindeki eylemlerin zincirleme suç teşkil ettiği**, sonraki kanuni düzenleme ile bu hususta bir değişiklik öngörülmediği, bu sebeple yapılan uyarlama yargılaması sonunda sanık hakkında tayin olunan cezadan 5237 sayılı Kanun'un 43. maddesi uyarınca artırım yapılması gerektiği gözetilmeksizin, itirazın kabulü yerine reddine karar verilmesinde,

2- Mahkemesince sanık hakkında yapılan uyarlama yargılaması sonunda, sanığın mahkûmiyetine ve 7394 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler uyarınca suça konu eyleme ilişkin vergi borcunun sanık tarafından süresi içinde vergi dairesine ödenmediğinden bahisle etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına yer olmadığına karar verilmiş ise de, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün 17/05/2022 tarihli yazısı ile sanığın ödemesi gereken vergi/cezaların bildirilmiş olduğu, ancak anılan yazı cevabı ile sanık tarafından ödeme yapılıp yapılmadığı hususunda bilgi verilmemiş olduğu, bununla birlikte sanık tarafından celse arasında, 35.809,33 Türk lirası tutarında vergi borcu ödemesi yapıldığına dair 13/04/2023 tarihli vergi dairesi alındı belgesi ile ... Vergi Dairesi Müdürlüğünce düzenlenen 14/04/2023 tarihli

ve 75158061-250-03 sayılı sanığa ait vadesi geçmiş borç bulunmadığına dair yazının sunulmuş olduğu anlaşılmakla, sanığın inceleme konusu vergi borcunu ödeyip ödemediği hususunun ilgili vergi dairesinden sorulması ve ödenmiş olduğunun tespiti halinde, adı geçen sanık hakkında verilen cezanın infazı devam ederken kanun değişikliği yapılmış olması ve bu değişiklik uyarınca vergi borcunun ödenmiş olması sebebiyle 213 sayılı Kanun'un geçici 34. maddesi dikkate alınarak etkin pişmanlık hükümleri gereğince sanığın cezasında indirim uygulanması gerektiği gözetilmeksizin, itirazın kabulü yerine reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir."

şeklindeki gerekçeye dayandığı anlaşılmıştır.

**B. Değerlendirme ve Gerekçe**

**1.** 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinin son fıkrasından önce gelmek üzere; "Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır." cümlesinin eklendiği ve 7394 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesi ile 213 sayılı Kanun'a eklenen geçici 34 üncü maddesinde; "Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir.

359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır."

hükümlerinin yer aldığı anlaşılmıştır.

**2.** Dairemizce de benimsenen Yargıtay Ceza Genel Kurulunun, 20.06.2006 tarihli ve 2006/10-124 Esas, 2006/165 Karar sayılı kararında da belirtiği üzere, kesin hükümde değişiklik yargılaması (uyarlama yargılaması) sonucu verilen hükümler ile tayin olunan cezaların kazanılmış hak oluşturmayacağı, bu hükümler yönünden cezada aleyhe değiştirme ilkesinin uygulanamayacağı kabul edilmiştir.

**3.** Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde, sanık hakkında 2012 takvim yılında sahte belge düzenleme suçundan Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesinin 20.12.2018 tarihli ve 2015/730 esas, 2018/860 karar sayılı kararı ile 3 yıl 2 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına karar verildiği, kararın istinaf edilmesi üzerine Ankara Bölge Adliye Mahkemesinin 22.02.2022 tarihli ve 2019/1079 esas, 2022/413 karar sayılı ile sanığın 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezası

ile cezalandırılmasına karar verilerek düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine karar verilerek kararın 22.02.2022 tarihinde kesinleştiği, 7394 sayılı Kanun gereği yapılan uyarlama yargılaması neticesinde, Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesinin, 04.07.2023 tarihli ve 2015/730 Esas, 2018/860 Karar sayılı ek kararı ile sanığın 2 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına, sanığın eylemini tek takvim yılı içerisinde işlediği anlaşılmakla koşulları oluşmadığından TCK'nun 43. maddesinin uygulanmasına yer olmadığına, sanık tarafından kesinleşen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmediği anlaşılmakla koşulları oluşmadığından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına yer olmadığına yönelik hükme itiraz edilmesi üzerine, merci Ankara 10. Ağır Ceza Mahkemesinin 04.08.2023 tarihli ve 2023/495 Değişik İş sayılı kararı ile itirazın reddine karar verildiği anlaşılmış ise de, 5237 sayılı Kanun'un zincirleme suç başlıklı 43 üncü maddesinin birinci fıkrasında; "Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır." hükmünün yer aldığı, 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile 213 sayılı Kanun›un 359 uncu maddesinin son fıkrasından önce gelmek üzere; "Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır." hükmüne göre aynı vergilendirme dönemi içerisinde farklı tarihlerde birden fazla sahte belge düzenlemesi halinde de zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeden 5237 sayılı TCK'nın 43. Maddesi hükümlerinin uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesi, ayrıca uyarlama yargılaması esnasında sanık tarafından dosyaya ibraz edilen ... Vergi Dairesi Başkanlığı ... Vergi Dairesi Müdürlüğü yazısında "14.04.2023 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş borcu bulunmamaktadır" yazısı karşısında; ilgili vergi dairesinden dava konusu mükellefiyete ilişkin etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı yönünden araştırma yapılmasından sonra, sonucuna göre bir değerlendirme yapılması gerektiği gerekçesiyle itirazın kabulü yerine reddine karar verilmesi Kanun'a aykırı olup, kanun yararına bozma talebi yerinde görülmüştür.

**II. KARAR**

1. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının **kanun yararına bozma isteminin KABULÜNE**,

2. Ankara 30. Ağır Ceza Mahkemesinin, 04.08.2023 tarihli ve 2023/496 Değişik iş sayılı kararının 5271 sayılı Kanun'un 309 uncu maddesinin üçüncü fıkrası gereği, oy birliğiyle **KANUN YARARINA BOZULMASINA**,

3. 5271 sayılı Kanun'un 309 uncu mad-

desinin dördüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca gerekli işlemin yapılması için dava dosyasının, mahalline gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİİNE, 21.04.2026 tarihinde karar verildi.



# 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.

gürok