

## **VERGİ GÜNDEMİ** **EYLÜL 2024**

**02.10.2024**

### **EYLÜL AYINDA HANGİ DÜZENLEMELER YAPILDI?** **Kronolojik Sıralama ile Satır Başlıkları**

- VUK'nun 5/4. Maddesi uyarınca, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına ilişkin VUK tebliği yayımlandı. (03.09.2024)
- 10.09.2024 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede yüklenmesi gereken elektronik defter ve berat dosyalarının yüklenme süresinin uzatıldı. (04.09.2024)
- Tahsilat genel tebliğinde değişiklik yapıldı (05.09.2024)
- Kira ödemelerinde tevsik yükümlülüğüne ilişkin GVK Tebliğ taslağı hazırlandı (09.09.2024)
- Vergi cezalarına ilişkin VUK tebliğ taslağı hazırlandı (09.09.2024)
- 7.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna ilişkin VUK tebliğinde değişiklik yapılması öngörülen VUK tebliğ taslağı yayımlandı (09.09.2024)
- 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin uygulanmasına yönelik usul ve esasların belirlenmesi amacıyla KDV tebliğ taslağı hazırlandı (10.09.2024)
- Sigaralar için özel tüketim vergisi oranları ile maktu vergi tutarları yeniden belirlendiği Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlandı (14.09.2024)
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı yayımlandı (14.09.2024)
- Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde değişiklik yapıldı (21.9.2024)
- IPA-II Çerçeve Anlaşması Genel Tebliğinde değişiklik yapıldı (24.09.2024)
- Form Ba -Bs bildirimlerinin son verilmesine ilişkin VUK tebliği yayımlandı (25.09.2024)
- Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz uygulamasının etkinliğinin sağlanması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin etkinleştirilmesi amacıyla VUK Genel Tebliği yayımlandı (25.09.2024)
- Gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin sözleşme bulunan meslek mensuplarına, kendi adlarına Dijital Vergi Dairesi üzerinden işlem yapabilmesi için yetki veren VUK tebliği yayımlandı (25.09.2024)

- Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında adına tescil yapılacak gerçek ve tüzel kişi alıcılarının elektronik tebligat adres edinmesinin zorunlu hale getirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlendiği VUK tebliği yayımlandı (25.09.2024)
- Sosyal içerik üreticiliği, mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinden elde edilen kazançlara uygulanan istisnanın düzenlendiği GVK'nun mükerrer 20/B maddesine ilişkin GVK Tebliği yayımlanmıştır. (26.09.2024)
- İFM 'de faaliyette bulunan katılımcıların defter kayıtlarını yabancı para birimi cinsinden tutmalarına ilişkin VUK Tebliği yayımlandı (26.09.2024)
- Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası uygulaması ile VUK'nun 127. maddesi uyarınca tespit edilecek günlük hasılatlardan yola çıkarak hesaplanacak olması gereken hasılat tutarları ile bahse konu mükelleflerin ilgili düzenleme kapsamında izaha davet edilmelerine ilişkin Gelir Vergisi Tebliği yayımlandı (27.09.2024)
- Genç girişimcilerde kazanç istisnasına ilişkin GVK Tebliği yayımlandı (27.09.2024)
- VUK'nun 153/A maddesinde yer alan teminat uygulamasına ilişkin VUK tebliği yayımlandı (28.09.2024)
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair tebliğ yayımlandı (28.09.2024)

## **KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ YAYIMLANDI**

28.09.2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 23 seri numaralı tebliğde; 7338 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi, 7341 sayılı Kanunun 12 nci maddesi, 7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesi, 7440 sayılı Kanunun 20 nci, 7456 sayılı Kanunun 19 uncu, 20 nci, 21 inci ve 22 nci maddeleri, 7491 sayılı Kanunun 57 nci, 58 inci, 59 uncu ve 62 nci maddeleri ve 7524 sayılı Kanunun 24 üncü, 32 nci ve 36 ncı maddeleri ile KVK'nunda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bu Tebliğde,

- Yerel asgari kurumlar vergisine,
- Yap İşlet ve Devret Modeli ile Kamu Özel İşbirliği Projeleri kapsamında elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranına,
- Fon ve ortaklıklara uygulanan kurumlar vergisi istisnasının gayrimenkul kazançlarının kar dağıtımına bağlanması,
- Serbest bölge istisnasının ihracat gelirleri ile sınırlandırılmasına,
- Kurumların yatırım fon ve ortaklıklardan elde ettikleri kazançlara tanınan istisnanın kaldırılmasına,
- Kurumların taşınmaz satış kazançlarına tanınan kurumlar vergisi istisnasının kaldırılmasına,
- Taşınmazların kısmi bölünme suretiyle vergisiz devredilmesi imkanının kaldırılmasına,
- İhracat kazançlarına uygulanan kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacağına,
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen bazı hizmetlere sağlanan kazanç indiriminin %50'den %80'e çıkarılmasına,

- Ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunan dar mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarına istisna uygulanmasına,
- Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketine kurumlar vergisi muafiyeti tanınmasına,
- Şirket devirlerinde finansman giderlerinin indirim konusu yapılmasına,
- Yatırım teşvik belgeleri kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarlarının, vergi borçlarından mahsup edilmek suretiyle kullanımına ilişkin açıklamalar yapılmış ve örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Tebliğ metni 38 sayfa olup, çok sayıda örnek ile yukarıda belirtilen düzenlemelere ilişkin açıklama yapılmıştır. Tebliğde 1 Seri numaralı KV Uygulama Tebliğinde yer alan bazı bölümler **yeniden düzenlenmiş**, anılan tebliğe bazı bölümler **eklenmiştir**. Tebliğin önemli olduğunu değerlendirdiğimiz bölümleri tebliğde yer alan sıralama ile aşağıda yer almakta olup, özellikle tebliğ metninde yer alan örneklerin incelenmesini öneririz.

Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **İHRACAT KREDİLERİ İÇİN KEFALET VERMEK AMACIYLA KURULAN KURUMLAR (Değiştirilen bölüm)**

18/6/2009 tarihli ve 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 18 inci maddesi kapsamında; mal ve hizmet ihracatçılarının finansman ihtiyaçlarının giderilmesine katkı sağlamak ve teminat yetersizliği içinde olan ihracatçılar lehine kefalet vermek amacıyla kurulan İhracatı Geliştirme Anonim Şirketi, kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7341 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen (p) bendi uyarınca kurumlar vergisinden **muaf** tutulmuştur.

Diğer taraftan, aynı bentte 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman için kefalet vermek amacıyla kurulan Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi de bu faaliyetleri dolayısıyla kurumlar vergisinden **muaf** tutulmuştur.

**İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (Değiştirilen bölüm)**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre 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 kâr payları ve söz konusu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, mezkur maddenin birinci fıkrasının (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç, kâr payları için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen (girişim sermayesi yatırım ortaklıkları dâhil) kâr payları ile girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirleri kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi

tutulduğundan, kazancın kâr dağıtım yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığını ortaya çıkartır ki bu istisnaya KVK'nun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olmaktadır.

Aynı şekilde, GVK'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Diğer taraftan 7524 sayılı Kanunun 32. Maddesiyle yapılan değişiklikle 1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, KVK'nun 5/1-d bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından faydalanabilmesi için taşınmaz gelirlerinin % 50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir. Dolayısıyla kar dağıtım şartını sağlayan ve söz konusu kazanç istisnasından faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtım şartlarını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazançları istisnasına konu edilebilecektir.

İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin karın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kar payını elde eden kurum tarafından karın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, taşınmazlardan elde etmiş olduğu kazancının %50'sini ortaklarına kar payı olarak dağıtması durumunda, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmüne göre istisnadan yararlanabilmekte olup, taşınmazlardan elde etmiş oldukları kazanç üzerinden **Kanunun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir.**

Yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, kar payı dağıtımına esas kazançları, fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde ettikleri kar payının tamamını iştirak kazançları istisnasına konu etmeleri mümkün değildir.

Ancak, yatırım fon ve ortaklıkları tarafından ödenen asgari kurumlar vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kar payına isabet eden kısmının tabi olunan kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanan kazanç kısmı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkündür.

7

**YURT DIŞI İŞTİRAKİN ÖDENMİŞ SERMAYESİNİN EN AZ %50'SİNE SAHİP OLUNMASI DURUMUNDA İSTISNA UYGULAMASI (Eklenen bölüm)**

7491 sayılı Kanununun 58 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikle, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olan ve iştirak edilen kurumdan elde edilen kar payı niteliğindeki kazancı, elde edilen hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer eden kurumların söz konusu kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkân tanınmıştır.

**Bu istisnadan faydalanılabilmesi için;**

- İştirak edilen şirketin yurt dışında mukim anonim veya limited şirket statüsünde olması,

- İştirak edilen şirketin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması,
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır.

İstisnadan faydalanılabilmesi için başkaca bir şart aranmayacaktır.

İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayenin en az %50'sine sahip olma şartı açısından, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla geçerli olan oran dikkate alınacaktır.

Söz konusu kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için anılan istisnadan **yararlanılamayacaktır.**

İştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. Diğer taraftan, istisna kapsamında değerlendirilmeyen iştirak kazancının %50'lik kısmı için yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler ise ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

**TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ  
KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (Bu bölüme eklenen paragraflar)**

1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanununun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle bu istisnadan faydalanılabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

**Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlardan; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlarının anlaşılması gerekmektedir.**

**Kar dağıtımına konu kazanç, bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.**

Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtım şartının aranmayacağı tabiidir.

**Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtımına konu edilecektir.**

Fon ve ortaklıklar 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmakta, ancak anılan Kanunun geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamamaktadır. Ancak dönem karı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir.

**Bu bağlamda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.**

**TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA  
SENETLERİ, RÜÇHAN HAKLARI İLE GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM FONLARI  
KATILMA PAYLARININ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (Değişen bölüm başlığı)**

**Kurumlar Vergisi Kanununun Yayımlı Tarihinden Sonra Gerçekleşen Satış  
İşlemlerinde İstisna Uygulaması (Bölümde değişen 3. Paragraf)**

Diğer taraftan, 7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde değişiklik yapılmış ve kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiştir. Öte yandan, aynı Kanunun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 16 ncı madde ile de 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazların bu tarihten sonraki satışlarından elde edilen kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi (istisna oranı hariç) hükümleri uygulanacak olup aşağıdaki açıklamalara göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

10

**GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM FONLARI KATILMA PAYLARI (Eklenen Bölüm)**

Sermaye piyasası mevzuatına göre girişim sermayesi yatırım fonları, nitelikli yatırımcılardan katılma payı karşılığında toplanan para ya da iştirak paylarıyla, pay sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre, girişim sermayesi yatırımlarından oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığı olarak tanımlanmaktadır.

Buna göre, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonu katılma paylarının satışından elde edecekleri kazançlarının %75'i, bu bölümde öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

**SERBEST BÖLGELERDE UYGULANAN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI ("Yasal Düzenlemeler" bölümüne eklenen paragraf)**

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

**Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.**

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

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

***("genel olarak" bölümünde yapılan değişiklik)***

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,

- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

Yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

**KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ (Bölüme eklenen paragraflar)**

Öte yandan, 7440 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*"Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasına isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir*

Değişiklik gerekçesinde, 5520 sayılı Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında, iştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan ve devir sonrasına tekabül eden finansman giderlerinin devralan şirkette indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında;

- iştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya
- iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi

devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasına tekabül eden ve 1/1/2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, tebliğde yer alan örneklerde açıklandığı şekilde devir tarihi ile 31/12/2022 tarihi arasında oluşan finansman giderlerinin ise devir alan şirketlerce kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir. İndirim konusu yapılabilecek gider tutarının tespitinde finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümlerin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

13

**TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER**  
**(değiştirilen bölüm)**

6322 sayılı Kanunla KVK'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7491 sayılı Kanununun 59 uncu maddesiyle anılan bentte değişiklik yapılarak 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların tamamının indirimden yararlanılan hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla indirim oranının %80 olarak uygulanması hükme bağlanmıştır.

*(Bu düzenleme çerçevesinde konu ile ilgili olarak; "10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler" başlıklı bölümündeki "%50'sinin" ibaresi "%80'inin", "10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu" alt başlıklı bölümündeki "%50'sine" ibaresi "%80'ine", "10.5.3.1. İndirim tutarının tespiti" alt başlıklı bölümlerindeki "%50'si" ibaresi "%80'i", "10.5.3.3. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler" alt başlıklı bölümündeki "%50'sini" ibaresi "%80'ini" olarak değiştirilmiştir.)*

**Kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi (Eklenen Alt bölüm)**

14

7491 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yapılan değişiklik ile anılan indirimden yararlanabilmek için bent kapsamında yer alan ve 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen söz konusu kazançların tamamının, beyanname verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir.

Buna göre, indirim kapsamındaki kazançların tamamının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kazançların tamamının değil bir kısmının Türkiye'ye transfer edilmesi durumunda, transfer edilen kısım da dahil olmak üzere indirimden yararlanılamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançların daha sonraki dönemlerde transfer edilmesi durumunda da söz konusu indirim uygulanmayacaktır.

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

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

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

## KISMİ BÖLÜNME

### **İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi (Değişen bölüm)**

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. İştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 500.000 TL borcu bulunan iştirak hissesini, kayıtlı değeri olan 1.000.000 TL üzerinden (Y) A.Ş.’ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.’den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)’ye verilmiştir.

Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan iştirak hissesi nedeniyle 500.000-TL’lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 500.000 TL’lik sermaye azaltımında bulunacaktır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.

**KURUMLAR VERGİSİ ORANI VE GEÇİCİ VERGİ (Değişen paragraflar)**

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınacaktır.

Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınır.

3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 6428 sayılı kanun kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlere ilişkin %30 oranı, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemleri kazançlarına uygulanacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenecektir."

**İHRACAT YAPAN KURUMLAR İLE ÜRETİM FAALİYETİYLE İŞTİGAL EDEN KURUMLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANININ İNDİRİMLİ UYGULANMASI (Değişen bölüm)**

**Yasal düzenleme (Değişen bölüm)**

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkraları aşağıdaki gibidir.

"(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır. Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret

*şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.*

*(8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre indirimden faydalananlara bu fıkra kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz.*

*(9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır."*

7456 sayılı Kanununun 21 inci maddesiyle, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere ihracattan elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Diğer taraftan, 7491 sayılı Kanununun 62 nci maddesi hükmüne istinaden 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da 5 puan indirim uygulanacaktır.

### **Kapsam ve yararlanacak olanlar (Değişen bölüm)**

İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi indirimli şekilde uygulanabilecektir.

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

Diğer taraftan, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için de kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır.

Dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketlerinin belirlenmesinde, 2004/12 sayılı Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğin esas alınması gerekmektedir.

**Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları (Değişen bölüm)**

- İhracat yapan kurumlar açısından, ihracattan elde ettikleri kazançla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal edilmesi yeterli olacaktır.

- İmalatçı veya tedarikçi kurumlar tarafından dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerinde ise tanzim edilmiş bir aracılı ihracat sözleşmesinin varlığı şart olup, kazancın bu sözleşme kapsamındaki faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların, üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

Sanayi sicil belgesine sahip olma ve

Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme

şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır.

**İndirimin uygulanacağı dönem (Değişen bölüm)**

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler tarafından, Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla, 2022 hesap dönemindeki üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen kazançları için kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli şekilde uygulanabilecektir. Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi uyarınca, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise 2022 takvim

yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasında 7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle değişiklik yapılmış ve kurumların 2023 hesap döneminden itibaren ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli şekilde uygulanmasına imkan tanınmıştır. Buna göre, ihracat faaliyetiyle iştigal eden kurumların 1/1/2023 tarihinden itibaren münhasıran ihracat faaliyetlerinden elde edecekleri kazançlarına kurumlar vergisi 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır. Ayrıca, 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde ihracat faaliyetinden elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Örneğin, halihazırda 01 Nisan - 31 Mart özel hesap dönemini kullanan (A) A.Ş.'nin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazançlarda; 1/4/2022 - 31/3/2023 özel hesap dönemi için 1 puan, 1/4/2023 - 31/3/2024 hesap dönemi ve sonraki dönemler için ise kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

### **Ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması (Değişen bölüm)**

Ihracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihracılarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 5 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.

Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 5 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, 5 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

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

Ayrıca, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 5 puan indirimden yararlanılabilecektir. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puan indirim uygulanabilecektir.

### **Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması (Değişen bölüm)**

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir. Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

**İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması (Değişen bölüm)**

Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı;

- Üretilen ürünlerin yurt içinde satılması durumunda "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 1 puan,

- Üretilen ürünlerin yurt dışında satılması durumunda ise "ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 5 puan

indirimli uygulanacaktır.

Bu Kanununun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin ihracatından elde edilen kazançta kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın üretime isabet eden kısmına ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

**İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması (Değişen bölüm)**

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı indirimli uygulanacak olan kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Ancak, zaman zaman mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço karından fazla olabilmektedir.

Üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, bu Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını aşamayacaktır.

Aynı durum ticari bilanço karının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının oluştuğu durumlar için de geçerli olacaktır.

**Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın indirim veya istisnaya konu edilmesi halinde uygulama**

**İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilmiş olması halinde uygulama (Değişen bölüm)**

Bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla %80’inin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %80’lik kısmının Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 5 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 5 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

**Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama (Değişen bölüm)**

Gerek bu Kanundaki gerekse diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolayısıyla mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Mükelleflerin, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

**Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda indirim uygulaması (Değişen bölüm)**

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için oran indirimi, Kanunun 32 nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32 nci maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki 1 veya 5 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştigal edilerek Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve/veya sekizinci fıkrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için(Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirime ilave olarak) 1 veya 5 puan indirim daha uygulanacaktır.

## **İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde uygulama (Değişen bölüm)**

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Ayrıca, bu mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında **1 veya 5 puanlık indirimden** hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

Bu durumda, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha **1 veya 5 puanlık indirim** uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli oranlara Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

### **Diğer hususlar**

#### **Genel giderlerin dağılımı (Değişen bölüm)**

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Söz konusu indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabilecektir.

Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

### **Münhasıran üretim veya ihracat kazançlarına isabet eden kur farkı ve diğer gelirlerin durumu (Değişen bölüm)**

Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilirken, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacağı tabiidir

### **Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması (Eklenen Bölüm)**

1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 7338 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen sekizinci fıkrada;

*“(8) Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkinini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkinini talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz.”*

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ilgili hesap dönemi başından kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, ilgili dönem itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmından, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle yararlanılmasına imkan sağlanmıştır.

Ancak terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak kazanılan yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamayacaktır.

Bu uygulamada, diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan yatırıma katkı tutarının bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği kabul edilecektir. Böylece yatırıma katkı tutarı, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar azalmış olacaktır.

Dolayısıyla, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Hak edilen yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılmasına ilişkin söz konusu uygulama 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamaları için geçerlidir.

Terkin talebinde bulunan mükelleflerin, her bir geçici vergi ile yıllık beyannamesini ibrazı sonrasında, terkin talep dilekçesindeki hesaplamaları revize etmesi ve yeni bir terkin talep dilekçesi vermesi gerekmektedir. Terkin talebi, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı yapılacaktır.

Mükelleflerin terkin suretiyle kullanacağı yatırıma katkı tutarları, mükellefler tarafından kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacağından, bu tutarların geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

## **YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ (Eklenen Bölüm)**

### **Yasal düzenleme**

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı aşağıdaki 32/C maddesi eklenmiştir.

*"(1) 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamaz.*

*(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:*

*a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar, b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,*

*c) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar,*

*ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.*

*(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile 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 vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.*

*(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.*

*(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.*

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oran; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sınıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Böylece, kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplayacakları kurumlar vergisinin tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Bu madde, **2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara; özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

### **Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri**

**Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir.**

Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

### **Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler**

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren **üç hesap dönemi** boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında

kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulamayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

### **Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması**

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32 nci maddesinin birinci ila dokuzuncu fıkrası hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, **indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.**

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de, asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, **bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve "32.5.5." bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.**

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen

giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

## **Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.**

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesi ve geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

### **Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;**

- 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 iştilal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,

- 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında 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 maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları ile 32/A maddesinin aynı kazançta uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

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

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

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

**Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler**

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından **düşülen istisnalar** aşağıdaki gibidir:

- a) **İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)**
- b) **Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)**
- c) **Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)**
- ç) **Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)**

d) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)

e) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)

f) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)

g) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)

ğ) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından **düşülen indirimler** aşağıdaki gibidir

a) 213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)

b) 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)

c) Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c) (5520 sayılı Kanun madde 10/1-a)

Kurumlar vergisi beyannamesinin "Diğer indirimler" veya "Diğer indirimler ve istisnalar" satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası'nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin "Diğer indirimler" ile "Diğer indirimler ve istisnalar" satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

### **Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler**

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" ile "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

33

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından **düşülemeyen istisnalar** aşağıdaki gibidir:

- a) **Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)**
- b) **Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)**
- c) **Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)**
- ç) **Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)**
- d) **Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-f)**
- e) **Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)**

f) Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)

g) Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)

ğ) Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/A)

h) Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/B)

ı) Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)

i) Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)

j) Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)

k) Özel Kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamında taşınmazlarından elde ettikleri kazançları, asgari kurumlar vergisinin kapsamındadır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlar; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlardır.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından **düşülemeyen indirimler** aşağıdaki gibidir:

a) Sponsorluk harcamalarında indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-b)

b) Bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-c)

c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ç)

ç) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-d)

d) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)

e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)

f) Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ğ)

g) Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ı)

ğ) İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)

h) Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun mülga 19, geçici 61 ve geçici 69)

ı) Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)

i) Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4 )

j) Özel Kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin "Diğer indirimler ve istisnalar" veya "Diğer indirimler" bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de asgari kurumlar vergisi kapsamına girecektir.

**Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zararları da kurum kazancından düşülmeyecek ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.**

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/09/20240928-4.pdf>

**HİZMET ERBABINA BEDELSİZ VEYA İNDİRİMLİ OLARAK PAY SENEDİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERDE ÜCRET İSTİSNASI UYGULAMASI İLE VUK'NUN 127. MADDESİ UYARINCA TESPİT EDİLECEK GÜNLÜK HASILATLARDAN YOLA ÇIKARAK HESAPLANACAK OLMASI GEREKEN HASILAT TUTARLARI İLE BAHSE KONU MÜKELLEFLERİN İLGİLİ DÜZENLEME KAPSAMINDA İZAHA DAVET EDİLMELERİNE İLİŞKİN GELİR VERGİSİ TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

27.09.2024 tarih ve 32675 Sayılı Resmi Gazetede 326 Seri Numaralı GV Genel Tebliği yayımlanmış olup, tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aşağıda belirtilen konularda tebliğde çok sayıda örnek bulunmakta olup, bu örneklerin incelenmesi önerilmektedir.

**HİZMET ERBABINA PAY SENEDİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERDE ÜCRET İSTİSNASI**

Bilindiği üzere 7524 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Kanunun mülga 17 nci maddesi *Hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası* başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu hüküm 2/8/2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

**İstisnanın kapsamı**

GVK'nun 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin mahiyetini değiştirmemektedir. Dolayısıyla işverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler de ücret olarak değerlendirilmekte ve ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

Hizmet erbabıyla yapılan sözleşmeler kapsamında hizmet erbabına, belirli bir süre işverene bağlı çalışması veya belirlenen performans ve benzeri kriterlerin sağlanması

kaydıyla işverenin veya aynı şirketler topluluğundaki şirketlerin pay senetlerinden bedelsiz veya indirimli satın alma hakkı verilebilmektedir. **İstisna kapsamında pay senedinin bedelsiz verildiği durumlarda pay senedinin verildiği tarih, indirimli pay senedi satın alma hakkı tanınması halinde ise bu hakkın fiilen kullanıldığı tarih itibarıyla menfaat elde edilmiş sayılmaktadır.**

Hizmet erbabına bedelsiz pay senedi verildiği durumlarda pay senedinin rayiç değeri, pay senedinin indirimli alım hakkı verildiği durumlarda ise hakkın kullanıldığı tarihteki pay senedinin rayiç değeri ile hizmet erbabına maliyeti arasındaki fark, ücret olarak kabul edilmektedir.

**Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde olduğu kabul edilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.**

Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin rayiç değerinin tespitinde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 266 ncı maddesi uyarınca söz konusu pay senetlerinin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri esas alınacaktır.

Hizmet erbabının 193 sayılı Kanunun 17 nci maddesi kapsamında yararlanabileceği istisna tutarının tespitinde esas alınacak ücret, işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarının toplamıdır.

Yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun ya da olmasın gider karşılığı olarak ödenen tutarlar ile hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde olduğu kabul edilen pay senetlerinin rayiç değeri, **yıllık brüt ücretin hesabında dikkate alınmayacaktır.**

7524 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce çalışanlara bedelsiz veya indirimli olarak verilmiş olan ve rayiç değeri üzerinden ücret hükümleri kapsamında vergilendirilmesi gereken pay senetleri için istisna hükmünden faydalanılması mümkün değildir.

### **İstisnadan yararlanma şartları**

193 sayılı Kanununun 17 nci maddesinde yer alan istisna hükmünün uygulanabilmesi için çalışanlarına pay senedi veren şirketin, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz olması gerekmektedir.

Pay senetleri verilmek suretiyle sağlanan menfaatin istisnaya konu edilecek kısmı, hizmet erbabının o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşamayacaktır.

Söz konusu istisnanın hizmet erbabına pay senetlerinin verildiği tarihin içinde bulunduğu dönemde uygulanması esas olup bu pay senetlerinin belirli bir süre elde tutulması şarttır.

Hizmet erbabı tarafından iktisap edilen pay senetlerinin iktisap tarihinden itibaren;

- Üç tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,
- Dört ila altı yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75'i,
- Yedi ila on iki yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25'i,

vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilecektir.

### **İstisnanın uygulanması**

Pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde istisna tutarının hesabında, pay senedi verilen hizmet erbabının o yıldaki brüt ücret tutarı esas alınacaktır. Ancak, pay senedinin verildiği tarihte hizmet erbabının bir yıllık brüt ücret tutarının tam olarak tespit edilememesi halinde, pay senetlerinin verildiği tarihteki bir aylık brüt ücret tutarının 12 ile çarpılması sonucu bulunan tutar kendisine pay senedi verilen hizmet erbabının bir yıllık brüt ücreti olarak dikkate alınabilecektir.

Pay senedinin verildiği tarihte hizmet erbabının ilgili yıldaki brüt ücretinin tam olarak tespit edilememesi nedeniyle pay senedinin verildiği aydaki brüt ücret tutarının 12 ile çarpılması sonucu bulunan tutar, yıl sonunda hizmet erbabının gerçekleşen yıllık brüt ücret tutarı ile karşılaştırılacaktır. Yıllık gerçekleşen brüt ücret tutarının istisna kapsamında dikkate alınan yıllık brüt ücret tutarından fazla veya eksik olması halinde gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

VUK'nun 238 inci maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce hizmet erbabına verilen pay senetlerinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın rayiç değeri üzerinden ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir. Ancak, hizmet erbabına verilen ve istisna kapsamında olan pay senetlerinin bedelleri vergi matrahına dahil edilmeyecektir.

Hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetleri dolayısıyla yararlanılan istisnaya ilişkin şartların ihlali halinde istisna uygulaması nedeniyle alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, söz konusu pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.

İstisna uygulaması nedeniyle alınmayan vergiler, elde tutma süresine ilişkin şartların ihlali halinde vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle işverenden tahsil edilecektir. Bu durumda hizmet erbabı tarafından pay senetlerinin elden çıkarıldığı tarih esas alınarak istisnanın uygulandığı döneme ilişkin vergi dairesince vergi ziyai cezası kesilmeksizin gerekli gelir vergisi tarhiyatı yapılacaktır. Ayrıca istisnanın uygulandığı döneme ait muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin düzeltilmesi gerekmektedir. İşveren, çalışanın pay senetlerini elden çıkardığını vergi dairesine Tebliğ ekinde yer alan dilekçe ile bildirmekle yükümlüdür.

39

Yapılan tarhiyat işlemleri hizmet erbabının, ilgili takvim yılında istisna uygulanan dönem ve takip eden dönemlerdeki ücret matrahını etkilemeyecektir.

Hizmet erbabına, işverenin dahil olduğu şirketler topluluğundaki şirketlerin pay senetleri, bedelsiz veya indirimli olarak işveren veya şirketler topluluğundaki diğer şirketler tarafından verilebilmektedir. Bu durumlarda hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, işveren şirket tarafından hizmet erbabına ödenen ücret olarak kabul edilecektir.

Hizmet erbabına, işverenin de içinde bulunduğu şirketler topluluğundaki diğer şirketlerin pay senetlerinin verilmesi durumunda da söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün olacaktır.

Hizmet erbabına, işverenin aktifinde yer alan aynı şirketler topluluğundaki şirketlerin pay senetleri bedelsiz veya indirimli olarak verilebileceği gibi bu pay senetlerinin aynı şirketler topluluğundaki diğer şirketler tarafından doğrudan hizmet erbabına verilmesi

de mümkündür. Her hâlükârda bedelsiz veya indirimli olarak pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, işveren şirket tarafından hizmet erbabına ödenen ücret olarak kabul edilecektir.

Bedelsiz veya indirimli olarak iktisap edilen pay senetlerini elinde bulunduran çalışanın;

- İşten ayrılması halinde işten ayrıldıktan sonraki dönemde pay senetlerini elinde tuttuğu süreler ile
  - Vefat etmesi halinde ise bu pay senetlerinin mirasçılar tarafından elde tutulduğu süreler,
- elde tutma sürelerinin hesabında dikkate alınacaktır.

193 sayılı Kanununun 17 nci maddesinde yer alan hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatleri, bu madde kapsamındaki ücret istisnasına konu etmek isteyen işverenlerin bu Tebliğin ekinde yer alan "Hizmet Erbabına Pay Senedi Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde Ücret İstisnasına İlişkin Bildirim"i doldurmaları ve pay senetlerinin verildiği aya ait muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde vermeleri zorunludur.

40

### **TİCARİ VE MESLEKİ KAZANÇLARDA GÜNLÜK HASILAT TESPİTİ VE GELİR VERGİSİ MATRAHININ BELİRLENMESİ**

Bilindiği üzere 7524 sayılı Kanununun 3 üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 69 uncu maddesi yeniden düzenlenmiştir.

Söz konusu hüküm, 1/1/2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

### **Günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle ortalama günlük ve aylık hasılat ile yıllık hasılat tutarlarının tespiti**

Ticari veya mesleki faaliyeti nedeniyle mükellefiyeti bulunanların günlük hasılat tutarları, bir ayda üçten, bir takvim yılında ise on ikiden az olmamak kaydıyla yapılacak yoklamalar ile tespit edilebilecektir.

Günlük hasılat tutarlarının tespiti için ilgili ayda; yoklama yapılan günlerde belirlenen günlük hasılat tutarlarının toplamı, yoklama yapılan gün sayısına bölünerek

“günlük ortalama hasılat” tutarı belirlenecek ve günlük ortalama hasılat tutarları, tespit yapılan ayda çalışılan gün sayısı ile çarpılmak suretiyle yoklama yapılan ayın hasılat tutarı tespit edilecektir.

Yoklama yapılan aylara ilişkin aylık hasılat tutarlarının toplamı tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle “aylık ortalama hasılat” tutarı tespit edilecek ve aylık ortalama hasılat tutarı, ilgili yılda faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılat tutarları tespit olunacaktır.

Tespit edilecek ilgili takvim yılı hasılatları;

- **Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarlarıyla,**
- **İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarlarıyla,**
- **Serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin aynı takvim yılına ilişkin serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarlarıyla,**

**kıyaslanacaktır.**

Kıyaslama sonucunda, tespit olunan hasılat tutarlarıyla beyan edilen hasılat tutarları arasındaki farkın %20’den fazla olması durumunda mükellefler 213 sayılı Kanun kapsamında **izaha davet edilecek**, izahın değerlendirilmesi mezkûr Kanun hükümlerine göre yapılacaktır.

Nezdinde yoklama yapılacak olan mükellefler; risk analizi sonuçları, sistem kayıtları, beyan edilen gelir ile yapılan harcamalar arasında uyumsuzluk bulunması gibi kriterler dikkate alınarak belirlenebilecektir.

Günlük hasılat tutarının tespitinden hareketle yıllık hasılat tutarının belirlenmesinde gerçek duruma yakın sonuçların elde edilebilmesi için nezdinde yoklama yapılacak mükelleflerin; faaliyetinin niteliği, sezonluk çalışıp çalışmadığı, fiilen faaliyette buldukları gün ve ay sayıları, hafta sonu ve hafta içi çalışmaları, tatil günleri gibi hususlar göz önünde bulundurulacaktır.

213 sayılı Kanununun 174 üncü maddesi hükmü gereğince kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle yıllık

hasılat tutarının hesaplanmasında, takvim yılı yerine kendilerine tayin edilen 12'şer aylık özel hesap dönemleri dikkate alınacaktır.

**Mükelleflerin birden fazla ticari veya mesleki faaliyetinin bulunması durumunda** hasılat tutarı kıyaslamasında, her bir faaliyet nezdinde yapılan günlük yoklamalar üzerine tespit edilen yıllık hasılat tutarı ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

**Mükelleflerin faaliyetlerini birden fazla şube iş yerinde yürütmeleri durumunda**, her bir şube nezdinde yapılan yoklamalar üzerine tespit edilen yıllık şube hasılat tutarı, ilgili şubenin hasılat tutarıyla kıyaslanacaktır.

**Hem ticari hem de mesleki faaliyette bulunan mükellefler için** tespit edilen yıllık hasılat tutarı, kazanç unsuruna göre ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Mükellef hakkında yapılan yoklamalar üzerine günlük hasılat tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarı ile mükellefin beyan ettiği hasılat tutarı kıyaslanırken, varsa mükellefin hasılat tutarlarını etkileyen düzeltme beyanları ile vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılmış ve kesinleşmiş olan tarhiyatlara esas hasılat tutarları da dikkate alınacaktır.

Adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetlerde, yapılan yoklamalarla günlük hasılat tutarlarının tespitinden hareketle hesaplanan yıllık hasılat tutarları, adi ortaklık bünyesinde kıyaslamaya tabi tutulacaktır. Kıyaslama sonucunda tespit olunan hasılat tutarıyla adi ortaklıkta oluşan hasılat tutarı arasındaki fark %20'den fazla olması durumunda ortaklar 213 sayılı Kanun hükmüne istinaden izaha davet edilecektir.

<https://www.gib.gov.tr/node/178163>

**SOSYAL İÇERİK ÜRETİCİLİĞİ, MOBİL CİHAZLAR İÇİN UYGULAMA GELİŞTİRİCİLİĞİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA UYGULANAN İSTİSNANIN DÜZENLENDİĞİ GVK'NUN MÜKERRER 20/B MADDESİNE İLİŞKİN GVK TEBLİĞİ YAYIMLANMIŞTIR**

01.01.2024 tarihinden geçerli olmak üzere, 26.09.2024 tarih ve 32674 sayılı Resmî Gazetede 325 Seri numaralı Gelir Vergisi Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğ konu hakkında daha önce yayımlanan 318 Seri numaralı GV Tebliğinde düzenleme yapmaktadır. Aşağıda

belirtilen konularda tebliğde çok sayıda örnek bulunmakta olup, bu örneklerin incelenmesi önerilmektedir

Bilindiği üzere 7338 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile GVK'na eklenen mükerrer 20/B maddesi, 7491 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiş, bu düzenleme 1/1/2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 28/12/2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

*"Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası*

*Mükerrer Madde 20/B - İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.*

*Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.*

*Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.*

*Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir. Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.*

*İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.*

*Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

318 nolu Tebliğin 3 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bentler eklenmiştir.

İstisnadan; internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler, bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden kazanç sağlayan gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişiler yararlanabilecektir.

Bu kapsamda;

- Sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 1/1/2022 tarihinden,
- İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 1/1/2024 tarihinden,
- İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden kazanç sağlayan gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 1/1/2024 tarihinden itibaren istisna kapsamındadır.

Söz konusu istisna uygulamasında mükelleflerin tam veya dar mükellef olmalarının bir önemi bulunmamaktadır.

İstisnadan yararlanabilmek için birinci fıkrada belirtilen faaliyetlerde bulunan kişilerin bu faaliyetleri sonucu elde edecekleri tüm hasılatı tahsil etmelerini teminen Türkiye'de kurulu bankalarda hesap açmaları şarttır.

Bu kapsamda, istisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine başvurarak istisna kapsamındaki faaliyetlerine ilişkin olarak ilgili vergi dairelerinden "İstisna Belgesi" almaları gerekmektedir

Vergi dairelerinden temin edilen istisna belgeleri, madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerle ilgili hasılatın tahsil edileceği banka hesaplarının açılışında kullanılacaktır. Mükelleflerin bankalardaki mevcut hesapları da istisna belgesinin ilgili bankaya ibrazı suretiyle, münhasıran bu faaliyetlere ilişkin hasılatın tahsili amacıyla kullanılabilir.

**İstisnadan yararlanabilmek için istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazanç toplamının 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması şarttır.** İstisna uygulamasında söz konusu tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir.

**İstisna şartlarını haiz mükelleflerin, istisna kapsamındaki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.**

İlgili takvim yılında istisna şartlarını sonradan kaybedenler ile bu şartları ihlal edenler, şartın kaybedildiği veya ihlal edildiği yıl için söz konusu istisnadan yararlanamayacak olup, bu kapsamda elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu durumda, madde hükmü uyarınca tevkif edilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. İlgili takvim yılında herhangi bir nedenden ötürü istisnadan yararlanılamaması, sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

**İstisna şartlarının ihlali nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderler ile 89 uncu maddesinde yer alan indirimler beyannamede beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.** Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 213 sayılı Kanunda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

**İstisnadan faydalanma şartlarını kaybeden veya istisna şartlarını ihlal eden mükelleflerin istisnadan faydalanılamayan dönemler için geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.** Madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerin yanı sıra mükelleflerin başka faaliyetlerinin bulunması halinde ise istisna dışı diğer faaliyetler nedeniyle geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü devam edecektir.

Bankalar tarafından 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında elde edilen hasılat tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağından, 193 sayılı Kanunun 94

üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olanlarca istisnadan faydalananlara bu faaliyetleri nedeniyle yapılacak ödemelerden ayrıca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesinin beşinci fıkrasına göre, madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenlerin bu istisnadan faydalanamayacakları hükme bağlanmış ve bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, **193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.**

İstisna kapsamındaki faaliyetler sonucu elde edilen hasılat üzerinden tevkif edilen vergiler nihai vergi olacağından, bu vergilerin başka gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsubu mümkün değildir.

İstisna edilen faaliyetlere ilişkin gelirin aynı olarak tahsil edilmesi halinde, tahsile konu mal veya hizmetin tahsil tarihindeki rayiç bedelinin gelirin elde edildiği ay içerisinde, aynı olarak tahsil edilen gelirin içinde bulunulan ayın son yedi günü içerisinde elde edilmiş olması halinde ise en geç takip eden ayın ikinci iş günü bitimine kadar banka hesabına yatırılması durumunda **istisna şartları ihlal edilmemiş olacaktır.**

Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından sadece gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecek olup **kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanamayacaktır.**

Mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyeti kapsamında **yalnızca** elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilen kazançlar mezkûr madde kapsamında istisna edilmektedir. Bu platformlar üzerinden elde edilen; ücretli uygulama satış geliri, reklam geliri, uygulama içi satış geliri, sponsorluk geliri, ücretli abonelik geliri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları dışında elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Sosyal içerik üreticiliği ve hizmet sunuculuğu faaliyetleri kapsamında internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden elde edilen; reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır.

Sosyal içerik üreticileri ve hizmet sunucuları tarafından internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden elde edilen gelirlerin üçüncü taraf hizmet sağlayıcıları aracılığıyla elde edilmesi durumunda da istisnadan yararlanılabilecektir.

İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapılan faaliyetin münhasıran aracılık hizmetine ilişkin olması durumunda bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için mezkûr istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

Ortakları gerçek kişilerden oluşan adi ortaklıkların; istisnaya konu faaliyetleri yapmaları durumunda, adi ortaklık ve adi ortaklığı oluşturan gerçek kişi ortaklar bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler için mezkûr istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak istisna kapsamındaki faaliyetlerin ortaklar tarafından, adi ortaklık bünyesi dışında şahsi olarak yürütülmesi halinde bu kişiler mezkûr maddede belirtilen diğer şartları da sağlaması koşuluyla istisnadan faydalanabilecektir.

<https://www.gib.gov.tr/node/178138>

## **GENÇ GİRİŞİMCİLERDE KAZANÇ İSTİSNASINA İLİŞKİN GVK TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

27.09.2024 tarih ve 32675 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 327 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ ile GVK'nun mük. 20. Maddesinde yer alan ve 7440 sayılı kanunla değişen istisna tutarı (103. maddede yazılı tarifenin ikinci dilimi 230.000 TL) tebliğ metnine (292 seri nolu tebliğ) işlenmiştir.

Ayrıca GVK GT 292'nin 8. maddesinin 6. fıkrasının ikinci cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, basit usule tabi mükelleflerden takvim yılı içinde herhangi bir nedenle ticari kazançları gerçek usulde tespit edilenler, genç girişimci kazanç istisnasından faydalanabileceklerdir.

<https://www.gib.gov.tr/node/178168>

## **VUK'NUN 153/A MADDESİNDE YER ALAN TEMİNAT UYGULAMASINA İLİŞKİN VUK TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

28.09.2024 tarihli 32676 Resmi Gazetede yayımlanan 570 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle VUK'nun153/A maddesinde yapılan düzenlemelere yönelik olarak, 478 sıra nolu VUK tebliğinde değişiklikler yapılmıştır. Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

478 seri numaralı tebliğde yer alan, sahte belge düzenlenmesi durumunda, sahte belgelerde yer alan toplam tutarının %10'u kadar alınan teminat için (asgari tutardan az olmamak üzere) 570 sıra numaralı tebliğ ile üst sınır getirilmiştir. Söz konusu üst sınır 10.000.000 TL'dir.

570 numaralı tebliğde ayrıca teminat uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin bazı düzenlemeler de yapılmıştır.

<https://www.gib.gov.tr/node/178188>

## **İFM 'DE FAALİYETTE BULUNAN KATILIMCILARIN DEFTER KAYITLARINI YABANCI PARA BİRİMİ CİNSİNDEN TUTMALARINA İLİŞKİN VUK TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

26.09.2024 tarih ve 32674 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 569 sıra nolu VUK tebliği ile; 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasında, İstanbul Finans Merkezinde katılımcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelerin yabancı para birimiyle tutulabilmesi ve düzenlenebilmesine ilişkin olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapmaya yönelik Bakanlığa verilen yetkiye istinaden;

- Bölgede faaliyette bulunan katılımcılardan defter ve kayıtlarını yabancı para biriminde tutabilecekler belirlenmiş.

- Kapsam dahilinde defter kayıtlarının yabancı para birimi ile tutulmasına yönelik uygulama usul ve esasları açıklanmıştır.

<https://www.gib.gov.tr/node/178143>

**GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMELERİ İLE EKLERİNİN TASDİKİNE İLİŞKİN SÖZLEŞME BULUNAN MESLEK MENSUPLARINA, KENDİ ADLARINA DİJİTAL VERGİ DAİRESİ ÜZERİNDEN İŞLEM YAPABİLMESİ İÇİN YETKİ VEREN VUK TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

Bilindiği üzere, 552 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile usul ve esasları düzenlenen Dijital Vergi Dairesi uygulamasını kullanan kişiler, Sosyal Güvelik Kurumuna kayıtlı çalışanlarını alt kullanıcı olarak tanımlayarak uygulamanın belirli fonksiyonlarını, tanımladıkları kişilerin kendisi adına kullanabilmelerini sağlayabilmektedirler.

25.09.2024 tarih ve 32673 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 567 seri numaralı VUK tebliği ile Dijital Vergi Dairesi uygulamasının kullanımını artırmak amacıyla hazırlanan Genel Tebliğle mükelleflerin aralarında elektronik beyanname aracılık ve sorumluluk sözleşmesi veya tam tasdik sözleşmesi imzaladıkları meslek mensuplarını da alt kullanıcı olarak tanımlayarak uygulamanın belirli fonksiyonlarını güvenli bir şekilde kullanabilmelerine imkân sağlayacak şekilde yetkilendirebilmeleri sağlanmıştır

<https://www.gib.gov.tr/node/178108>

**YENİ NESİL ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ UYGULAMASININ ETKİNLİĞİNİN SAĞLANMASI VE KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELENİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ AMACIYLA VUK GENEL TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

25//9/2024 tarih ve 32673 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 566 VUK Genel Tebliği ile; yeni nesil ödeme kaydedici cihaz uygulamasının etkinliğinin sağlanması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin etkinleştirilmesi amacıyla ödeme kaydedici cihaz kullanımından muaf olanların satış hasılatı, aktif büyüklük, öz sermaye ve öz kaynak tutarlarının güncel koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenmesi ve sonraki yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılması ve ödeme kaydedici cihaz kullanımından muaf olanların söz konusu koşulları sağlayamaması durumunda, belirli bir süre sonunda ödeme kaydedici cihaz kullanmaya başlaması öngörülmüştür.

Ayrıca, ödeme kaydedici cihazlardan yapılan satışlara ait bildirimlerin Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesine ilişkin usullerde değişiklik yapılmış ve bildirimlerin gönderilmesinden sorumlu olanlar net bir şekilde belirlenmiştir.

<https://www.gib.gov.tr/node/178103>

## **FORM BA -BS BİLDİRİMLERİNİN SON VERİLMESİNE İLİŞKİN VUK TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

25.09.2024 tarih ve 32673 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 565 seri numaralı VUK tebliği ile **Form Ba- Bs uygulamasına son verilmiştir.**

Tebliğe göre Elektronik belge uygulamalarının yaygınlaşması, elektronik ortamda düzenlenen belgelere erişimin kolaylaşması ve kamu kurumları arasındaki bilgi paylaşımının etkinleşmesine bağlı olarak vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerinin azaltılması, mükellef ve meslek mensupları tarafından verilmesi gereken bildirimlerin azaltılması amacıyla, **Eylül 2024 dönemi bildirimlerinden başlamak üzere** Form Ba ve Form Bs bildirimlerinin verilmesi uygulamasına son verilmesi uygun bulunmuştur.

<https://www.gib.gov.tr/node/178098>

## **VUK'NUN 5/4. MADDESİ UYARINCA, İKMALEN, RE'SEN VEYA İDARECE YAPILAN TARHİYATLAR DOLAYISIYLA KESİNLEŞEN VERGİ VE CEZALAR İLE VADESİ GEÇTİĞİ HALDE ÖDENMEMİŞ VERGİ VE CEZALARIN AÇIKLANMASINA İLİŞKİN VUK TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

3/9/2024 tarihli ve 32651 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 564 sıra nolu VUK tebliği ile; VUK'nun 5 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına ilişkin hususlara yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğe göre, açıklama kapsamına her bir vergi dairesine **5.000.000 TL ve üzeri borcu olan veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükellefler** girmektedir.

Borçlu olanlara ilişkin listelerde, 31/12/2023 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde 30/9/2024 tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan vergi ve cezalar yer alacaktır.

Açıklamanın bir diğer listesinde ise borçlu olup olmadığına bakılmaksızın ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarihyatlara ilişkin olarak kesilen cezalardan, 1/6/2023-31/5/2024 tarihleri arasında kesinleşenler ilan edilecektir.

Bu kapsamda, 15/10/2024 ile 31/10/2024 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında Türkiye genelindeki vergi dairelerinde, 1/11/2024 ile 15/11/2024 tarihleri (bu tarihler dahil) arasında Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde mükellef bilgilerini içeren listeler yayınlanacaktır.

<https://www.gib.gov.tr/node/177966>

**10.09.2024 GÜNÜ SONUNA KADAR OLUŞTURULMASI VE İMZALANMASI GEREKEN E-DEFTERLERİN OLUŞTURULMA VE İMZALANMA SÜRESİ İLE AYNI SÜREDE YÜKLENMESİ GEREKEN ELEKTRONİK DEFTER VE BERAT DOSYALARININ YÜKLENME SÜRESİNİN UZATILDI.**

51

4 Eylül 2024 tarihli ve 174 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleriyle, elektronik defter (e-Defter) uygulamasına dâhil olanlar tarafından 10 Eylül 2024 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken elektronik defter ve berat dosyalarının yüklenme süresi **10 Ekim 2024** Perşembe günü sonuna kadar uzatılmıştır.

<https://www.gib.gov.tr/node/177987>

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNA EKLİ (II) SAYILI LİSTEDE YER ALAN MALLARDAN KAYIT VE TESCİLE TABİ OLANLARIN İLK İKTİSABINDA ADINA TESCİL YAPILACAK GERÇEK VE TÜZEL KİŞİ ALICILARININ ELEKTRONİK TEBLİGAT ADRES EDİNMESİNİN ZORUNLU HALE GETİRİLMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR BELİRLENDİĞİ VUK TEBLİĞİ YAYIMLANDI**

25/9/2024 tarih ve 32673 sayılı Resmi Gazetede 566 seri numaralı VUK Tebliği yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere VUK'nun 107/A maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetki kapsamında yayımlanan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle elektronik tebligat sistemi kurulmuştur. Bu sayede teknolojinin sunduğu imkânlar kullanılarak tebligat işlemlerinin daha hızlı, etkin ve ekonomik olarak yerine getirilmesi sağlanmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadırlar.

566 seri numaralı tebliğ ile, elektronik tebligat sisteminin sağladığı imkânlardan daha fazla yararlanmak amacıyla hazırlanan [4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli \(II\) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında adına tescil yapılacak gerçek ve tüzel kişi alıcıların elektronik tebligat adresi edinmesinin zorunlu hale getirilmesi sağlanmıştır.](#)

<https://www.gib.gov.tr/node/178113>

**TAHSİLAT GENEL TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILDI**

5/9/2024 Tarih 32653 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde değişiklik yapan Seri:A Sıra No:17 Tahsilat Genel Tebliği ile; 7524 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 22/A maddesinde yapılan değişiklik üzerine, maddenin Hazine ve Maliye Bakanına vermiş olduğu yetki çerçevesinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin, mahkeme kararları ve icra dairelerinin ödeme veya icra emirleri kapsamında [5.000,- TL'nin üzerinde yapacakları](#)

ödemeler sırasında hak sahiplerinden vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aranılması yönünde düzenleme yapılmıştır.

<https://www.gib.gov.tr/node/177997>

## **SİGARALAR İÇİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORANLARI İLE MAKTU VERGİ TUTARLARI YENİDEN BELİRLENDİĞİ CUMHURBAŞKANI KARARI YAYIMLANDI**

14/9/2024 Tarih ve 32662 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 8958 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile sigaralar için özel tüketim vergisi oranları ile maktu vergi tutarları yeniden belirlenmiştir.

Karar ile, sigaraların ÖTV oranlarında indirim yapılarak maktu vergi tutarları yeniden belirlenmiş, asgari maktu vergi tutarları sabit bırakılmıştır. Söz konusu Karar 14/9/2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Cumhurbaskani\\_Karari/otvck8958.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Cumhurbaskani_Karari/otvck8958.pdf)

## **TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA İLİŞKİN CUMHURBAŞKANI KARARI YAYIMLANDI**

14/9/2024 tarihli ve 32662 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 8956 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Karar ile; 27/11/2007 tarihli ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararın 19 uncu maddesinin dördüncü fıkrasının (a) bendi ile altıncı fıkrasının (a) bendinde yer alan "Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığına" ibareleri "İstanbul Defterdarlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Müdürlüğüne" şeklinde, on ikinci fıkrasında yer alan "her yılın Haziran ayı" ibaresi "raporlanacak hesap döneminin bitimini takip eden altıncı ayın" şeklinde değiştirilmiştir.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Cumhurbaskani\\_Karari/CKKVK\\_8956.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Cumhurbaskani_Karari/CKKVK_8956.pdf)

## ULUSAL TAŞIT TANIMA SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILDI

21/9/2024 tarih ve 32669 sayılı Resmi Gazetede Ulusal Taşıt Tanıma Sisteminin kapsamının genişletilmesi amacıyla;

- 1/7/2025 tarihinden itibaren ilk defa iktisap edilen 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlara, kayıt ve tescil işlemini takip eden bir ay içerisinde,

- Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No:1)'nin 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında yer almayan Taşıt tanıma sistemi kullanan taşıtlara ise 30/6/2025 tarihine kadar,

Taşıt Tanıma Birimi takılması zorunluluğu getirilmiştir.  
<https://www.gib.gov.tr/node/178063>

## IPA-II ÇERÇEVE ANLAŞMASI GENEL TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILDI

24/9/2024 Tarih 32672 sayılı Resmi Gazete No — Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:4) yayımlanmıştır.

Bu Tebliğ değişiklikleri ile 161 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı taşra teşkilatı olan Defterdarlıklar ile Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı olan Vergi Dairesi Başkanlıklarının tek çatı altında toplanması nedeniyle Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1)'nde ve eklerinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/4\\_SIRA\\_NOLU\\_IPAII\\_TEBLIGI.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/4_SIRA_NOLU_IPAII_TEBLIGI.pdf)

## TEBLİĞ TASLAKLARI YAYIMLANMIŞTIR

Kira ödemelerinde tevsik yükümlülüğüne ilişkin GVK Tebliğ taslağı hazırlandı  
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/gvtebligtaslak09092024.pdf>

Vergi cezalarına ilişkin VUK tebliğ taslağı hazırlandı  
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/vuktebligtaslak09092024.pdf>

7.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğuna ilişkin VUK tebliğinde değişiklik yapılması öngörülen VUK tebliğ taslağı yayımlandı  
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/vuktebligtaslak459degisiklik09092024.pdf>

7524 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin uygulanmasına yönelik usul ve esasların belirlenmesi amacıyla KDV tebliğ taslağı hazırlandı  
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/kdvtebligtaslak10092024.pdf>

## **AĞUSTOS AYINDA HANGİ DÜZENLEMELER YAPILMIŞTI?**

<https://farkdenetim.com/agustos-2024-vergi-gundemi/>

- Kur korumalı hesaplara vergi düzenlemesi yapıldı (01.08.2024)
- Bağımsız Denetim Şirketlerinin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslarda değişiklik yapıldı (01.08.2024)
- Gelir İdaresi Başkanlığınca kredi kartı ve banka kartı ile yapılan ödemelere ilişkin açıklama yapılmıştır (06.08.2024)
- Tahsilat Genel Tebliğinde değişiklik yapıldı (13.08.2024)
- Tebliğ taslakları yayımlanmıştır (15.08.2024)
- 2025 yılında uygulanacak bina metrekare inşaat maliyetleri belirlendi (16.08.2024)
- 2024/02 Geçici Vergi beyan ve ödeme süreleri uzadı (07.08.2024, 23.08.2024, 29.08.2024)
- Altın cinsinden kira sözleşmesi düzenlenmesi konusunda Bakanlık duyurusu yapıldı (29.8.2024)
- Bazı mükelleflerde 2024/02 Geçici Vergi Döneminde enflasyon düzeltmesi uygulanmayacağına ilişkin VUK tebliği yayımlandı (31.08.2024)

**Saygılarımla**

**M. Aykut KELEÇİOĞLU**  
**Yeminli Mali Müşavir**