

## İçindekiler

<b>Başyazı .....</b>	<b>3</b>
ENFLASYON MUHASEBESİNİN 2024 VE İZLEYEN DÖNEMLERDEKİ OLASI ETKİLERİ .....	5
<b>Makaleler .....</b>	<b>7</b>
VUK VE TMS29 UYARINCA ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ TUTULAN FİNANSAL TABLOLARDAKİ YAKLAŞIM FARKLILIKLARI .....	9
İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI .....	13
YURTDIŞINDAN ELDE EDİLEN İŞTİRAK KAZANÇLARININ KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLMESİ .....	20
ÖRTÜLÜ SERMAYE .....	30
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA ENFLASYON MUHASEBESİNE İLİŞKİN ÖZELİKLI HUSUSLAR .....	34
AİLE ŞİRKETLERİNDE AİLE ANAYASASI VE KURUMSALLAŞMA .....	38
3065 SAYILI KANUNUN 13/D MADDESİ KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE MAKİNE VE TEÇHİZAT TESLİMLERİNDEN DOĞAN İSTİSNA: .....	46
BİNEK OTO GİDERLERİNDE 2024 DÖNEMİNE İLİŞKİN GÜNCELLEMELER .....	52
MALİYETLERİN YÖNETİM KARARLARI AÇISINDAN SINIFLANDIRILMASI .....	58
<b>Görüşler .....</b>	<b>67</b>
MÜŞAVİRLİĞİMİZCE VERİLEN GÖRÜŞLER – 1 .....	69
MÜŞAVİRLİĞİMİZCE VERİLEN GÖRÜŞLER – 2 .....	72
MÜŞAVİRLİĞİMİZCE VERİLEN GÖRÜŞLER – 3 .....	74
<b>Özelgeler .....</b>	<b>77</b>
SEÇİLMİŞ ÖZELGELER – 1 .....	79
SEÇİLMİŞ ÖZELGELER – 2 .....	81
<b>Mevzuattaki Değişiklikler .....</b>	<b>85</b>
VERGİ MEVZUATINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER .....	87
ÇEŞİTLİ DERGİLERDE YAYIMLANAN ÖNEMLİ MAKALELER .....	92
<b>Güncel Bilgiler .....</b>	<b>93</b>
GÜNCEL BİLGİLER – MALİ MEVZUAT .....	95
GÜNCEL BİLGİLER – İŞ VE SOSYAL GÜVENLİK HUKUKU .....	115
GÜNCEL BİLGİLER – EKONOMİK GÖSTERGELER .....	128

## D E N G E Ç A L I Ş A N L A R I

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER	
<b>Hasan Zeki SÜZEN</b> zsuzen@dengeymm.com.tr	
<b>Ekrem KAYI</b> ekayi@dengeymm.com.tr	
DANIŞMAN	
<b>Recep ÖZDEMİR, YMM</b> rozdemir@dengeymm.com.tr	
VERGİ DENETİM HİZMETLERİ	VERGİ DENETİM HİZMETLERİ
<b>İlkay ÖNAL, SMMM</b> Baş Denetçi ional@dengeymm.com.tr	<b>Mürüvvet ORDU</b> Denetçi Yardımcısı m.ordu@dengeymm.com.tr
<b>Onat ÖNSEL, SMMM</b> Baş Denetçi oonasel@dengeymm.com.tr	<b>Ceren KIRIKTAŞ</b> Denetçi Yardımcısı ckiriktas@dengeymm.com.tr
<b>Aysun KAZAN SMMM</b> Kıdemli Denetçi akazan@dengeymm.com.tr	<b>Seda BAŞİ</b> Denetçi Yardımcısı sbahsi@dengeymm.com.tr
<b>Özenç AK, SMMM</b> Denetçi ozencak@dengeymm.com.tr	<b>Burçak AKKİRAZ</b> Denetçi Yardımcısı b.akkiraz@dengeymm.com.tr
<b>Murat SATI, SMMM</b> Denetçi msati@dengeymm.com.tr	HUKUK HİZMETLERİ
<b>Çağla GÜLEN</b> Denetçi Yardımcısı cgulen@dengeymm.com.tr	<b>Nilsu KAYI</b> Avukat nkayi@dengeymm.com.tr
<b>Bedriye IŞIKLI</b> Denetçi Yardımcısı b.isikli@dengeymm.com.tr	BÜRO HİZMETLERİ
<b>Gizem UZUNSAKAL</b> Denetçi Yardımcısı guzunsakal@dengeymm.com.tr	<b>Seçil UTAŞ, SMMM</b> Muhasebe Sorumlusu sutas@dengeymm.com.tr
	<b>Gülşah KONCA</b> Ön Büro Hizmetleri gkonca@dengeymm.com.tr
	<b>Demet DOKUYUCU</b> Ön Büro Hizmetleri ddokuyucu@dengeymm.com.tr
	<b>Nuri BİLGİN</b> Ön Büro Hizmetleri nbilgin@dengeymm.com.tr
	<b>Zarife GÖZET</b> Ofis Hizmetleri

# Başyazı





## ENFLASYON MUHASEBESİNİN 2024 VE İZLEYEN DÖNEMLERDEKİ OLASI ETKİLERİ

Ekrem KAYI  
YMM, Ortak

Normal hesap dönemine tabi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden bilanço usulünde defter tutanlar yönünden 31.12.2023 tarihli bilançolarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı 555 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel tebliği ile kesinleşmiş oldu. Aynı yükümlülük özel hesap dönemine tabi mükellefler yönünden ise, 01.01.2024 tarihinden itibaren kapanan hesap dönemleri itibarıyla başlıyor.

31.12.2023 tarihli bilançolar yönünden, Vergi Usul Kanununa göre yapılması gereken tüm değerlemeler tamamlanıp ve vergisel yükümlülükler hesaplanarak gerekli tahakkuk kayıtları tamamlandıktan sonra enflasyon düzeltmesi işlemlerine başlanacaktır. Bilindiği gibi, 2023 dönemi enflasyon düzeltmesi işlemleri sonucunda; ya "GEÇMİŞ YIL KARI" ya da "GEÇMİŞ YIL ZARARI" oluşacaktır. Dönem kar ve zararını, vergi beyanını hiç ilgilendirmeyen bu hesaplar, Öz kaynaklar grubu içinde ilgili Geçmiş Yıl Kar/Zararı hesaplarının altında gösterilecektir. 2024 yılı içinde verilecek vergi beyannamelerinin ekinde, bu yıla mahsus olmak üzere enflasyon düzeltmesi öncesi ve sonrası olmak üzere iki bilanço verilecektir. Enflasyon düzeltmesi işlemlerine ilişkin tüm muhasebe kayıtları, 2023 yılı defterlerinde gösterilecek ve 31.12.2023 kapanış bilançosu da enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilanço olarak, 2023 döneminin defter kayıtlarında yer alacaktır.

Parasal olmayan varlıkları, parasal olmayan kaynaklarından daha yüksek olan firmaların enflasyon düzeltmesi sonucunda geçmiş yıl karı oluşacağı, tersi durumda ise geçmiş yıl zararı ortaya çıkacağı açıktır.

31.12.2023 tarihli kapanış bilançosu doğal olarak 01.01.2024 tarihli açılış bilançosu olarak, yeni dönemin açılış kayıtlarında yerini almak durumundadır. 01.01.2024 tarihinden itibaren izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri de dahil) VUK.Mükerrer madde 298/A hükümlerine göre, enflasyon düzeltmesinin koşullarının oluşup oluşmadığı takip edilecektir. Bu koşulun sağlanıp sağlanmadığı, enflasyon düzeltmesi döneminden çıkılıp çıkılmadığı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından da takip edilerek zamanında gerekli bildirim ve duyuruların yapılacağı tabiidir. Ancak yapılan düzenlemelerden ve idari hazırlıklardan, 31.12.2026 döneminin sonuna kadar enflasyon düzeltmesinin koşullarının devam edeceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, 01.01.2024 tarihinden itibaren ilk çeyrek dönemden başlamak suretiyle, "VERGİLİ ENFLASYON DÜZELTMESİ" başlayacağından, 31.12.2023 tarihli toplu enflasyon düzeltmesinin çok dikkatli ve de bir an önce tamamlanmasında fayda görülmektedir. 31.03.2024 tarihli gelir tablosu ve bilançolar, enflasyon düzeltmesine tabi tutularak vergi matrahı tespit edilecektir.

31.03.2024 tarihli bilanço düzeltmesinde oluşan enflasyon düzeltme karı veya zararı, artık doğrudan dönemin gelir tablosuna aktararak dönem kazancı saptanmak durumundadır. İlk geçici vergi dönemine ait kazancın doğru hesaplanabilmesi için, 31.12.2023'den gelen enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançonun doğru hesaplanıp çıkartılmış olması gerektiği kuşkusuzdur. Devren gelen

parasal olmayan tüm kıymetler, taşıma katsayısı ile taşınacaktır. Parasal kıymetler ise, (1) katsayısı ile aynen taşınmak durumundadır. 31.03.2024 tarihli bilançonun düzeltilmesinde, 555 sayılı VUK Genel Tebliği'nin dördüncü bölümündeki açıklamalara göre işlem yapılması esas olup, bu bölümde hüküm bulunmayan hallerde ise, aynı tebliğin 2023 bilançolarının düzeltilmesine ilişkin açıklamalara yer verilen üçüncü bölümündeki düzenlemeler dikkate alınacaktır.

Şu hususu önemle vurgulamak gerekir ki; 01.01.2024 tarihinden itibaren yapılacak enflasyon düzeltmelerinde, parasal olmayan kaynaklarını ağırlıklı olarak yabancı kaynaklarla finanse eden ve öz kaynakları zayıf olan firmalar yönünden ciddi enflasyon düzeltme karları çıkacağı açıktır. Vergi idaresi, finansman gider kısıtlamasını yürürlükten kaldırmadığı sürece de enflasyon düzeltmesi uygulaması ile birlikte önemli ölçüde adeta" SERVET VERGİSİ" niteliğinde bir vergi ödeme yükümlülüğü ile karşılaşılacaktır. Esasen enflasyon düzeltmesinin, sadece bilançolar üzerinden yapılarak gelir tablosu hesaplarının dışarıda tutulması, enflasyonun işletmeler üzerindeki tahribatını tam anlamıyla gidermekten uzak kalmaktadır. Dileriz, çok uzamadan enflasyon düşürülerek makul seviyeye çekildikten sonra, enflasyon düzeltmesi gibi sıra dışı uygulamaların maddi-manevi külfetlerinden kurtuluruz...

*"Sözün en güzeli, söyleyenin doğru olarak söylediği, dinleyenin de yararlandığı sözdür." Aristo*

# Makaleler







**VUK VE TMS29 UYARINCA ENFLASYON  
DÜZELTMESİNE TABİ TUTULAN FİNANSAL  
TABLOLARDA YAKLAŞIM FARKLILIKLARI****İlkay ÖNAL**  
Baş Denetçi**VUK VE TMS29 UYARINCA ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ TUTULAN FİNANSAL  
TABLOLARDA YAKLAŞIM FARKLILIKLARI**

Son üç yıldır enflasyon muhasebesi terimi en çok gündemde kalan konulardan biri olarak iş hayatındaki yerini aldı...

Şartların oluşması, oluşmaması, oluşmasa dahi yapılması gibi iş alemini ve mali otorite tarafını oldukça fazla düşündürdü.

En nihayetinde şartların oluştuğu tüm otoriteler tarafından kabul görerek, VUK ve IFRS tarafında finansal tabloların enflasyon muhasebesine göre hazırlanacağı kesinleşti.

Ancak gelinen noktada Vergi Usul Kanunu tebliğleri ve Bağımsız denetime tabi şirketler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları yönüyle enflasyon muhasebesi aynı çatı altında ortak dili konuşamadı.

Vergi Usul Kanunu uyarınca enflasyon muhasebesi açıklanan tebliğler uyarınca, TFRS tarafında ise TMS29 standardına, KGK tarafından yayımlanan kararlara ve uygulama rehberine uygun şekilde gerçekleştirilecek.

**1. Yasal Düzenlemeler:**

Enflasyon muhasebesi uygulamasının VUK ve TFRS kapsamındaki farklılıklarına değinmeden önce, VUK düzenlemelerinin ve TMS29 standardının enflasyona bakış mantığını gözden geçirecek olursak;

**a. Vergi Usul Kanunu Mükerrer 298.maddesinde;**

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

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

## **b. Enflasyon Muhasebesi – Türkiye Muhasebe Standartları 29/Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı:**

Söz konusu standart yüksek enflasyonun tanım ve çerçevesini aşağıdaki şekilde açıklamaktadır:

Yüksek enflasyonist ortamda paranın satın alım gücü öyle bir oranda değer kaybeder ki, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıdakileri de içeren ekonomik özelliklerince belirlenir:

(a) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb suretiyle değerlendirilir;

(b) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir;

(c) Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir;

(d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir 'fiyat endeksi'ne bağlıdır ve

(e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

### **2. Yapılacak Hazırlıklar:**

Şirketlerin enflasyon düzeltmesi öncesinde yapmaları gereken hazırlıkları ve süreci kısaca özetlemek gerekir ise;

- Mali tablolardaki parasal ve parasal olmayan kıymetlerin tespit edilmesi,
- Tespit edilen parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesi uygulamasında dikkate alınacak düzeltmeye esas tarihleri ve tutarlarının bulunması (Düzeltilmeye esas tarihler VUK için 28.02.2004 Tarihli ve 328 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde; TFRS için ise standartta düzenlenmiştir).
- Bulunan bu tutarların düzeltme katsayılarıyla çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme farklarının muhasebe kayıtlarına alınması ve mali tablolara yansıtılması.

Şirketlerin yukarıdaki adımları yapmadan önce; özellikle sabit kıymetler, stoklar ve sermaye hesapları gibi finansal durum tablolarının aktif ve pasifinde önemli bir yer tutan ve enflasyon düzeltmesine tabi olan parasal olmayan kıymetleri için düzeltmeye esas teşkil eden datalarını iyi bir şekilde organize etmesinde yarar bulunmaktadır.

### 3. VUK ve TFRS Alanında Temel Farklılıklar:

Karşılaştırmalar	VUK	TFRS/BOBİ FRS
Düzeltilen Finansal Tablolar	Bilanço	Tüm Finansal Tablolar (Finansal Durum Tablosu, Kar/Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu).
Düzeltilen Hesaplar	Parasal Olmayan Kalemler	Parasal Olmayan Kalemler
Uygulama	Seçimlik değil zorunludur. Tüm Parasal Olmayan Kalemler düzeltmeye tabidir.	Seçimlik değil zorunludur. Net Gerçekleşebilir Değer veya Gerçeğe Uygun Değer ile Mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler dışındaki, tüm parasal olmayan kalemler düzeltmeye tabi tutulur.
İlk Düzeltilen Dönem	31.12.2023	01.01.2022 Açılış finansal durum tablosu
Kullanılacak Endeks	Yİ-ÜFE	Yİ-TÜFE
İlk Düzeltme Etki Alanı	Geçmiş Yıl Kar/Zararları	01.01.2022 tarihli açılış finansal durum tablosunda geçmiş yıl kar/zararları
Enflasyon muhasebesi geçiş yöntemi	İleriye dönük	Geriye dönük
Kar/Zararı etkilemeye başlayacağı dönem	2024 dönemi ve sonrası	2022-2023 dönemleri

Tablodan da görüleceği gibi VUK ve TFRS kapsamında uygulamada farklılıklar vardır. Düzeltmeye esas endeks ile başlayan farklılık, düzeltilen dönemlerinde farklılıkları dolayısı ile yapılan enflasyon muhasebesi düzeltmesi sonucu elde edilecek finansal tablolar da farklı olacak ve finansal tablo kullanıcıları tarafından farklı değerlendirilecektir.

Düzeltme işlemlerinin mevzuata ve standartlara uygun yapılması 01.01.2024 tarihinden itibaren vergi tarafında beyanlarınızı doğrudan etkileyecek olması sebebi ile önem arz ettiği gibi, Bağımsız Denetime Tabi Mali Tablolarınızın açılış düzeltmeleri ise, şirketinizin gerçek durumunu görmeyi sağlaması açısından önem arz etmektedir.

Böyle bir ortamda finansal tabloların düzeltmeye tabi tutulmaması, finansal tabloların enflasyon karşısında gerçeğe uygun sunum niteliğini yitirmesine, kullanıcıların

faydalı bilgi edinmemesine sebep olacaktır. Bu sebeple VUK ve TFRS finansal tablolarının enflasyon düzeltmesi yöntemi ile güncellenmesi elzemdir.

*“Mutluluk elin erişebileceği çiçeklerden bir demet yapma sanatıdır.” B.Goddar*

## İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Onat ÖNSEL  
Baş Denetçi

### 1. Giriş:

5838 Sayılı kanunun 9'uncu maddesi ile 2009 yılında mevzuatımıza giren İndirimli Kurumlar Vergisi uygulaması, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde düzenlenmiş olup; mevzuatta belirtilen indirimli vergi oranından yararlanamayacak olanlar hariç olmak üzere ilgili bakanlık tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlardan yatırıma kısmen veya tamamen başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisi alınmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergiler vasıtasıyla yatırımların devlet tarafından desteklenmesinden ibarettir.

Ayrıca teşvik belgeli yatırımlar; "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar" ile yönlendirilmekte olup, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda; tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin usul ve esaslar 15.06.2012 ve 2012/3305 Sayılı Karar ile düzenlenmiştir.

### 2. Kapsam:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili Bakanlık tarafından yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.

### 3. İndirimli vergi oranından yararlanamayacaklar:

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması mümkün değildir. Ayrıca taahhüt işlerinden, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

### 4. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması:

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 uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

Öte yandan Cumhurbaşkanlığı yetkisi çerçevesinde çıkartmış olduğu kararlar çerçevesinde, arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismanı tâbi olmayan diğer harcamaları yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazançta, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.

### 5. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanlığına verilen yetki:

Cumhurbaşkanlığı, Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının;(a), (b), (c) ve (ç) bendi uyarınca verilen yetki çerçevesinde 2012/3305 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 15. maddesinde yer verilen hüküm ve ifadelerle aşağıda yer verilmektedir.

“(1) Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı Kanun'un 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanır.

Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50
2	20	55
3	25	60
4	30	70
5	40	80
6	50	90

(3) Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan ve yatırıma katkı oranı yüzde ellidir.

(4) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.

(5) Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

(6) Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

(7) İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz.”

Hükümlerini getirmek suretiyle indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

## **6. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması:**

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas olmakla birlikte, mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara

göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben yatırımları dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da yatırım döneminde indirimli oran uygulanması olanağı tanınmıştır.

Söz konusu uygulamanın yapılabilmesi için; yatırıma başlanmış olması, kullanılan katkı tutarının, toplam katkı tutarının ilgili yatırım için belirlenmiş olan oranını geçmemesi, kullanılan katkı tutarının, uygulamanın yapıldığı dönem itibarıyla yapılan yatırım harcaması tutarını geçmemesi ve uygulamanın yapıldığı dönemin yatırım dönemi olması gerekmekte olup, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılacak yatırıma katkı tutarı; toplam sabit yatırım tutarı ile yatırıma katkı oranının çarpılması suretiyle bulunacak toplam yatırıma katkı tutarının %80'nini ifade etmektedir. Bu rakam, ilgili dönem itibarıyla gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçemeyecektir. Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılamayan kısmı, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilir.

## **7. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası:**

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla, Cumhurbaşkanlığı Kararlarına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup anılan Kararlar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, Cumhurbaşkanlığı Kararlarına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.



## 8. Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması:

İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının, 2009/15199 sayılı veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanç oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

## 9. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması:

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazançta indirimli vergi oranı uygulanacaktır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

"Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet" ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortisman tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır.

Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsi yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını dikkate almaları gerekmektedir.

Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.

Ayrıca mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü; hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

#### **10. Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler:**

Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Dolayısıyla, anılan maddenin ikinci fıkrasında verilen yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenen hususlara uyulmaması halinde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. Ancak, mezkûr ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyayının gerçekleşeceği tabiidir.

#### **11. Teşvik belgeli yatırımların devri**

Yatırımın faaliyete geçmeden önce devredilmesi durumunda; kanunun 32/A maddesinin altıncı fıkrasına göre, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir. Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devreden kurumun bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacağı tabiidir. Diğer taraftan, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumunda ise; kanunun 32/A maddesinin yedinci fıkrasına göre, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, indirimli vergi uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla yararlanabilecektir.

## 12. Yatırıma katkı tutarında endeksleme:

Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısım hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilecektir.

Bu düzenleme ile yatırımcının kazancının yeterli olmaması veya istisna, indirim gibi sair nedenlerle vergiye tabi gelirin olmaması durumlarında kullanılamayan ve sonraki dönemlere devreden katkı tutarlarının enflasyon karşısında erimesi engellenmektedir. Ancak söz konusu endeksleme uygulaması yatırımın sona erdiği hesap dönemini izleyen hesap dönemlerinden itibaren uygulanabilecektir.

*“Hayat bir bisiklete binmek gibidir. Dengenizi korumak için hareket etmeye devam etmelisiniz.” Albert Einstein*

**YURTDIŞINDAN ELDE EDİLEN İŞTİRAK  
KAZANÇLARININ KURUMLAR  
VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLMESİ**

**Aysun KAZAN**  
Kıdemli Denetçi

**YURTDIŞINDAN ELDE EDİLEN İŞTİRAK KAZANÇLARININ KURUMLAR VERGİSİNDEN  
İSTİSNA EDİLMESİ**

Bilindiği üzere; Ülkemizdeki uygulamalar yönünden, vergiye tâbi kurumların ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezi **Kanuni Merkezi** , İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez ise **İş Merkezini** ifade etmektedir.

Bunlardan, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef kurum olarak yurtiçinden ve yurtdışından elde ettikleri tüm kazançları Kurumlar Vergisine tabi olmaktadır. (KVK Md.3/1), Kanuni veya iş merkezleri (her ikisi de) Türkiye'de olmayanlar ise dar mükellef kurum sayılmakta ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisine tabi bulunmaktadır.

Tam mükellef kurumlar;

- Yurtdışında şirket kurmak,
- Yurtdışında şube açmak,
- Yurtdışında bir şirkete ortak olmak ; gibi yurtdışı faaliyetlerden gelir elde edebilmektedir.

Yurt içindeki kurumların, yurt dışındaki kurumlardan elde ettiği gelirler, kar payları genel hükümler çerçevesinde kurum kazancının bir unsuru olup, elde eden kurum tarafından kendi tablolarına dahil edilmektedir. Yurt dışında vergilendirilen bu kazançların yurtiçinde ikinci kez vergilendirilmesini önlemek amacıyla elde edilen gelirler Türkiye'de **istisnaya tabi** tutulabilmektedir.

Yurtdışında iştirak edilen şirketlerden elde edilen kar paylarının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna şartları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b Maddesinde düzenlenmiştir. (İlgili maddeye ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.2. Yurt dışı iştirak kazancı istisnası" başlıklı bölümünde yer almaktadır.)

İlgili kanun maddesi;

“... **İstisnalar**

**Madde 5:**

“ ...

1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır.

a) Kurumların;

...

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel

amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

(7491 sayılı kanununun 58 inci maddesiyle eklenen paragraf; Yürürlük: 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere 28.12.2023) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın %50 olarak uygulanır.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir..."

Şeklindedir.

Yukarıda yer alan bilgilere göre ülkemizde bu istisnadan yararlanabilmek için öncelikle iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması ve hem kanuni merkezi hem iş merkezinin yani her ikisinin de Türkiye'de **olmaması** gerekmektedir.

Yurtdışında iştirak edilen kurumun nitelik itibarıyla yukarıdaki şartları taşıması durumunda bu kurumlardan elde edilen kar paylarının Türkiye'de vergilendirilmemesi için gereken şartları sağlayıp sağlamadığı irdelenmelidir.

Bu şartlar KVK 5/1-e maddesinde yer aldığı üzere;

Yurtdışında iştirak edilen kuruma iştirak oranının en az %10 (yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10) olması gerekmektedir.

Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması gerekmektedir.

Yani, **en az olması gereken %10** iştirak payı kazancın elde edildiği tarih itibariyle yine **en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak** elde tutulması gerekmektedir. Söz konusu süresinin kesintisiz olması gerekmekte olup, 1 yıllık süre içinde herhangi bir dönemde %10'un altına düşmesi halinde elde tutulma şartı sağlanmamış sayılacağını, elde tutulma süresi için %10 şartının sağlandığı tarih itibariyle 1 yıllık süre hesabına yeniden başlanması gerekmektedir.

Örneğin, 2022 yılı karının 26.09.2023 tarihinde dağıtılacağı kararı alınmış ise %10'luk sermaye payının 26.09.2022 tarihinden önce (en geç: 26.09.2022) edinilmiş olması gerekmektedir. 26.09.2022'den sonra edinilen iştirak paylarına isabet eden kar payları istisnadan yararlanamayacaktır. Yine, %10'un altında kalan dönem var ise kar payı istisnasından yararlanamayacak kazancın tamamı brüt tutarı ile kurum kazancına ilave edilecektir.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınmaktadır.

Yani, yurtdışından %15 oranındaki hissenin 18.06.2020 tarihinde satın alınmış ve iştirak edilen kurum 18.12.2020 de sermaye artışı dolayısıyla %50 oranında bedelsiz hisse vermesi durumunda bedelsiz verilen hisse senedinin alış tarihinin de 18.06.2020 olarak kabul edilmesinden dolayı 18.06.2021 tarihinde dağıtılacak kar payının tamamı istisna olacaktır. (Diğer şartları da sağladığı varsayımı ile)

- Yurtdışında iştirak edilen kurumun, faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir. İlgili ülkede hiç vergi ödemeyen veya %15 oranından az vergi ödeyen ülkelerdeki iştiraklerden elde edilen temettü gelirleri Türkiye'de Kurumlar Vergisine tabi tutularak iki ayrı ülkede kurum kazancı olarak vergilendirilmektedir.

**Vergi yükü ise ;**Yurt dışındaki iştirakin (kanuni veya iş merkezinin bulunduğu) ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilmesini ifade etmektedir.

$$\text{Vergi Yüğü} = \frac{\text{Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı}}{\text{Dağıtılabilir kurum kazancı} + \text{Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı}}$$

ÖRNEK 1		ÖRNEK 2	
Ticari Kazanç (a)	810,00	Ticari Kazanç (a)	810,00
KKEG (b)	90,00	KKEG (b)	90,00
Vergiye Tabi Kazanç (c) (a+b)	900,00	Vergiye Tabi Kazanç (c) (a+b)	900,00
Vergiden İstisna Kazanç- (d)	0,00	Vergiden İstisna Kazanç- (d)	600,00
<b>Vergiye Tabi Kurum Kazancı (e) (c-d)</b>	<b>900,00</b>	<b>Vergiye Tabi Kurum Kazancı (e) (c-d)</b>	<b>300,00</b>
<b>Vergi Oranı (f)</b>	<b>0,25</b>	<b>Vergi Oranı (f)</b>	<b>0,25</b>
Hesaplanan Vergi (g) ( e x f)	225,00	Hesaplanan Vergi (g) ( e x f)	75,00
Dağıtılabilir Kazanç (a-g)	585,00	Dağıtılabilir Kazanç (a-g)	735,00
Hesaplanan Vergi Yüğü (g/a)	0,28	Hesaplanan Vergi Yüğü (g/a)	0,09

2. örnekte, vergi yüğü %15'in altında olduğundan elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

Vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmekte olup;

- Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için kurumların, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri dolayısıyla, vergi yüğü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanmalı,

- Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınmalı,

Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunup, bu tutara göre vergi yüğü tespit edilmelidir.

Ayrıca, sermayesine ortak olunan yurt dışı kurumun esas faaliyet konusu **finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda**, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca **en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yüğü** taşıması gerekmektedir.



- Yurtdışında iştirak edilen kurumdan elde edilen gelire İstisnanın uygulanabilmesi için, iştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olan iştirak kazançlarının, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamamaktadır. Bu süre zarfında Türkiye'ye transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda transfer edilse dahi anılan istisnadan yararlanamamaktadır.

Yurtdışındaki iştirak tarafından 2023 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2023 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar (30.04.2024) Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

Ayrıca, bütün koşulları sağlayan iştirak kazançlarının geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi durumunda, ilgili geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılabilmektedir.

Yukarıda bahsi geçen koşulları özetlemek gerekirse;

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançların, kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için ;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,

- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda detaylı olarak anlatıldığı üzere, yurt dışı iştirak kazançları istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için yukarıda belirtilen şartların **tamamının** birlikte sağlanmasına bağlı olup, şartlardan herhangi birini sağlayamaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamakta, şartların sağlanması halinde ise istisna %100 olarak uygulanmaktadır.

### **7491 Sayılı Düzenleme Sonrasında İstisna Uygulaması Değişti mi?**

28.12.2023 tarih ve 32413 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01/01/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere 28/12/2023 tarihinde yürürlüğe giren 7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 58'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-b maddesine aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

*(7491 sayılı kanunun 58 inci maddesiyle eklenen paragraf; Yürürlük: 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere 28.12.2023) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar*

Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın %50 olarak uygulanır.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

**Buna göre ; 01/01/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlar için;**

Yine kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin;

-Ödenmiş sermayesinin en az % 50 sine sahip olması ve

-Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi koşuluyla KVK 5/1-b maddesinde sayılan diğer koşullar aranmaksızın iştirak kazancı istisnasının %50 oranında uygulanmasına imkan sağlanmıştır.

Yani 7491 Sayılı Kanun; Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan anonim ve limited şirketin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olup, elde edilen temettü kazancının, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi durumunda; **en az bir yıl süreyle elde bulundurma ve asgari %15 vergi yükü taşıma şartını aranmaksızın** %50 oranında istisna uygulanabilmesine olanak sağlamıştır.

Bu düzenleme ile tüm şartları sağlayan kurumlara %100 istisna uygulamasına devam edilirken, en az bir yıl süreyle elde bulundurma ve asgari %15 vergi yükü taşıma şartlarını sağlayamayan kurumlar için %50 istisna uygulanması getirilmiştir.

	Şart	% 100 İstisna Koşulları	7491 Sayılı Kanun % 50 İstisna Koşulları
1	<b>İştirak Edilen Şirket Türü</b>	Anonim Şirket – Limited Şirket	Anonim Şirket – Limited Şirket
2	<b>İştirak Sermaye Payı</b>	Asgari % 10	Asgari % 50
3	<b>Kazancın Transferi</b>	Beyanname Verilme Tarihi	Beyanname Verilme Tarihi

	Şart	% 100 İstisna Koşulları	7491 Sayılı Kanun % 50 İstisna Koşulları
4	İştirak Süresi	Aralıksız en az 1 Yıl	-----
5	İştirak Edilen Kurumun Vergi Yüğü	Asgari % 15	-----

İstisna uygulamasına ilişkin diğ er hususlar ise;

- **Yurt dışındaki inş aat, onarım, montaj iş leri;**

Yurt dışında inş aat, onarım, montaj iş leri ve teknik hizmetler konusunda faaliyet göstermek amacıyla ilgili ÷ lke mevzuatına göre ayrı bir ş irket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda,

Kurulan ş irketin ana sözleşmesinde, inş aat, onarım, montaj iş leri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi,

Fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması ,

ş artıyla kurulan ş irketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir ş art aranmaksızın yurtdışı iştirak kazançları istisnası uygulanmaktadır.

- **Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi**

Yurt dışından elde edilen iştirak kazançları, elde edildiğ i dönem kârının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kazançlardan yukarıda anlatılan istisna şartlarını taşıyanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. Mad. 5/1-b)" satırında gösterilerek kurum kazancından düş ülmesi gerekmektedir.

- **Yurtdışı İştirakin mukim olduğu ÷ lke ile Türkiye arasında Ç ifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması varsa ;**

Yurt dışından elde edilen iştirak kazançlarının yukarıda açıklanan şartları sağlamaması halinde kazancın sağ landığ i ÷ lke ile imzalanan Ç ifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına bakılması gerekmektedir. Ç ifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan düzenlemelerden biri de temettü gelirleri olup, anlaşmalarda, 10'uncu madde de "Temettü", olarak yer almaktadır. İştirak kazancını elde eden

kurum açısından anlaşmada yer alan şartlar da dikkate alınmak suretiyle kurumlar vergisinden istisna uygulanması uygun olacaktır.

*“Bilge adam hiçbir zaman yaşlanmaz. Sadece olgunlaşır!” Victor Hugo*

## ÖRTÜLÜ SERMAYE

Özenç AK  
Denetçi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde sayılan kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimlerden bir tanesi de örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerdir. Mükelleflerin bu türden giderlerinin bulunması halinde söz konusu giderlerin kurumlar vergisi hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilave edilmesi gerekmektedir.

### 1. Örtülü Sermaye Kavramı:

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

### 2. Ortak veya Ortakla İlişkili Kişi:

Bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlarla herhangi bir ortaklık payı sınırı olmaksızın kurduğu ilişki /örtülü sermaye uygulamasında ortaklık ilişkisi sayılmaktadır. Ortakla ilişkili kişi ise ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

### 3. Para Kullandırma ile İlgili Özellikli Durumlar:

Bir borcun örtülü sermaye sayılması için, ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmiş olması esas kriter olup, ayrıca borçlu kurumun bu borcu işletmede veya yatırım harcamalarında kullanmış olması gerekmektedir. Yani borçlu kurumun borcu aynı şartlarla diğer bir başka kuruma aktarması halinde, işletmede kullanılan bir borç olmayacak ve bu borçlanma örtülü sermaye kapsamına girmeyecektir. Yine ortak veya ortakla ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından temin ederek aynı şartlarla iştirak veya kurumlara kısmen veya tamamen devrettiği krediler örtülü sermaye sayılmamaktadır. Örtülü sermaye uygulamasında borcun doğrudan ortak veya ortakla ilişkili kişiden değil üçüncü kişiden dolaylı olarak temin edilmiş olması borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemekte olup, ayrıca nakdi teminat karşılığı üçüncü kişilerden sağlanan krediler örtülü sermaye kapsamına girmekte, gayri

nakdi teminat karşılığı üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar ise örtülü sermaye kapsamına girmemektedir.

Borcu kullanan kurumun aynı zamanda borç kullandığı ortak veya ortakla ilişkili kişiden alacağına olması durumunda örtülü sermayenin varlığının tespitinde alacağına borcuna mahsup edilmesi söz konusu değildir.

#### **4. Ticari Borç ve Alacaklar ile İlgili Özellikli Durumlar:**

Bir başka özellik arz eden durumda, piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmaların durumudur. Bu türden borçlanmalarda vade farkı tutarı ayrıca hesaplanmış olsa dahi bu borçlar örtülü sermaye hesabına dahil edilmeyecektir. Ancak söz konusu süreleri aşan vadeli alımlardan kaynaklanan borçlar örtülü sermaye hesabına dahil edilecektir. Ayrıca gelecekte mal veya hizmet teslimleri karşılığı peşin alınan ya da verilen avanslar da örtülü sermaye kapsamına girmektedir.

#### **5. Banka ve Sermaye Piyasası Kurumları ile İlgili Özellikli Durumlar:**

Örtülü sermaye sayılmayan hallerden biri de bankalar tarafından yapılan borçlanmalar ve finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalardır.

#### **6. Örtülü Sermaye Tutarının Hesaplanması:**

Örtülü Sermaye tutarının hesabında ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalar topluca dikkate alınacaktır. Borç temin edilen ortak veya ortakla ilişkili kişi banka ve benzeri bir kredi kurumu ise bu kurumdan yapılan borçlanmaların %50'si örtülü sermaye hesabına dahil edilecektir. Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalar her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınarak hesaplanacaktır. Örtülü sermaye kapsamına giren borç tutarı toplamının herhangi bir tarihte kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesinin üç katını aşması halinde aşan kısım aştığı süreyle sınırlı olarak örtülü sermaye sayılacak ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderler, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 1: (Y) Kurumunun 2023 takvim yılına ait hesap dönemi başındaki öz sermayesi 100.000 TL olup anılan hesap dönemine ilişkin olarak yaptığı borçlanmalar aşağıda verilmektedir.

- a) Ortak (A)'dan doğrudan alınan 100.000 TL,
- b) Ortak (B)'nin aktifine kayıtlı bir arsanın teminat gösterilmesi suretiyle Bay (Z)'den alınan 200.000 TL,
- c) Ortak (C)'den doğrudan alınan 150.000 TL,
- d) Ortak (D) Bankasından alınan 1.000.000 TL,
- e) Kurumun iştiraki durumunda bulunan (T) A.Ş.'nin (E) Bankasından temin ederek aynı şartlarla kullandığı 300.000 TL.

Buna göre, (b)'de yer alan borçlanma Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinin altıncı fıkrasının (a) bendi uyarınca, (e)'de yer alan borçlanma ise aynı fıkranın (b) bendi uyarınca, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmayacaktır.

(D) Bankasından temin edilen borç ise Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca %50 oranında dikkate alınacaktır.

Buna göre, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacak toplam borçlanma tutarı;

Ortak (A)'dan 100.000 TL,

Ortak (C)'den 150.000 TL,

Ortak (D) Bankasından 500.000 TL

olmak üzere toplam 750.000 TL olacaktır.

Kurumun hesap dönem başındaki öz sermayesi 100.000 TL olduğundan, örtülü sermaye, öz sermayenin üç katının yani (3x100.000=) 300.000 TL üzerindeki tutar olan 450.000 TL olacaktır.

Söz konusu örtülü sermayenin borcu kullandıranlar açısından dağılımı aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

Ortak (A) için =  $(100.000 / 750.000) \times 450.000 = 60.000$  TL

Ortak (C) için =  $(150.000 / 750.000) \times 450.000 = 90.000$  TL

Ortak (D) için =  $(500.000 / 750.000) \times 450.000 = 300.000$  TL

## 7. Örtülü Sermaye Uygulamasının Vergisel Sonuçları:

Yazımızın başında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmiştik, bunun yanı sıra örtülü sermaye üzerinden kur farkları hariç olmak üzere faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Dağıtılmış sayılan kâr payı net kabul edilecek ve ortakların tabi olduğu vergi oranına



göre brüte tamamlanarak stopaja tabi tutulacaktır. Ayrıca gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde önceki vergilendirme işlemleri karşılıklı düzeltilecek olup, düzeltme işleminin tam mükellefler arasında yapılması durumunda kur farkları da düzeltilebilecektir. Ancak düzeltme işleminin yapılması için borç alan kurum adına tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Ayrıca Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde kurumlar vergisi beyannamesi ekinde örtülü sermaye uygulamasına ilişkin bilgiler kısmının doldurulması gerekmektedir.

*“Mutlu olmayı yarına bırakmak, karşıya geçmek için nehrin durmasını beklemeye benzer ve bilirsin, o nehir asla durmaz.” Grange*

## TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA ENFLASYON MUHASEBESİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

**Murat SATI**  
Denetçi

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanan finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının mali bilgileri değerlendirebilmeleri için cari değer ile gösterilmesi gerekmektedir. Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimine göre hazırlanan finansal tablolarda cari fiyat seviyelerinden ifade edilemediğinden finansal tablo kullanıcıları açısından ihtiyaca uygun olma özelliği zedeleneyecektir. Bu kapsamda para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin finansal tablolarında sunulan değerler raporlama dönemi sonundaki cari değeri üzerinden ifade edilerek düzeltilmesi gerekmektedir. Bu makalede, Türkiye Muhasebe Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) çerçevesinde enflasyon muhasebesine ilişkin bazı özellikli hususlara değinilecektir.

Türkiye'deki işletmeler muhasebe kayıtlarını Türkiye'de uygulanan vergi mevzuatlarına göre oluşturmaktadır. Vergi mevzuatına göre enflasyon muhasebesi düzeltmesinde kullanılacak endekslerin belirlenmesinde Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) kullanılacaktır. Fakat Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları'na (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları'na (KÜMİ FRS) göre hazırlanan finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesinde kullanılacak endekslerin belirlenmesinde Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) dikkate alınacaktır.

Bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayıp bağımsız denetim raporu düzenleme zorunluluğu olan firmalar 31.12.2023 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait finansal tablolarını enflasyonun etkisine göre düzeltmesi gerekecektir. Ayrıca bağımsız denetime tabi olmayan; ancak ihtiyarı olarak TFRS veya BOBİFRS veya KÜMİFRS uygulayan şirketler de bu kapsamda değerlendirilerek enflasyonun etkisine göre finansal tablolarını düzeltmesi gerekecektir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları'na (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler için

Finansal Raporlama Standartları'na (KÜMİ FRS) göre, enflasyon düzeltmesine tabi tutulan finansal tablolar arasında Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosu bulunmaktadır. İlgili tabloları düzenleyebilmek için üç adet finansal durum tablosu oluşturulması gerekmektedir. O yüzden geçmişe dönük üç raporlama döneminin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekecektir.

Enflasyon muhasebesine geçiş tarihi olarak ihtiyari veya zorunlu ayırt edilmeksizin 31.12.2023 tarihli finansal tablolarını enflasyon etkisine göre düzelterek sunan işletmelerin açılış tarihi 01.01.2022 olarak dikkate alınacaktır. Bilindiği üzere BOBİFRS ve KÜMİFRS uygulayan işletmelerin ilk geçişlerinde karşılaştırmalı tablo sunmama konusundaki kolaylaştırıcı uygulama bulunmaktadır. Enflasyon muhasebesine göre finansal tablolarını hazırlasa da işletme geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunması gerekmemektedir.

Enflasyona göre düzeltilen mali tablolardaki verilerin dışında mali tabloların dipnotlarında açıklanan bilgilerin de endeksenerek raporlanması hususunda Kamu Gözetim Kurumu Kurul Kararı uyarınca TFRS ve BOBİFRS (Büyük işletme tanımına giren firmalar için verilmesi zorunlu) finansal tablo dipnotlarında açıklanan bağımsız denetim ücretlerinin enflasyon muhasebesi uygulaması kapsamında endeksenmesi gerekmektedir.

Düzeltmeye esas katsayı raporlama dönemi sonunda Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) değerinin işlem veya kayıt ayındaki TÜFE değerine oranlanması ile bulunmaktadır. Düzeltmeye esas alınacak katsayının hesabında virgülden sonraki kısım 5 hane olarak (altıncı hane dikkate alınarak beşinci haneye yuvarlanarak) dikkate alınması gerekmektedir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) kapsamında ayrılan karşılıklar değerlendirildiğinde; parasal olanlar enflasyon etkisine göre düzeltilmezken parasal olmayan karşılıklar gerçekleştiği tarihten dönem sonu tablo tarihine kadar hem finansal durum tablosundaki değerleri hem de kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosundaki değerleri enflasyon etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Özkaynakların altında bulunan “Geçmiş Yıllar Karları/Zararları” ve değerlendirme artışlarının izlendikleri hariç olmak üzere tüm özkaynak unsurları özkaynağa dahil edildiği tarihten itibaren enflasyonun etkisine göre vergi mevzuatındaki gibi Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) değerinden değil, TMS 29 uyarınca Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) ile düzeltilmesi gerekmektedir. Sermaye artırımlarının enflasyon muhasebesi kapsamında; içsel sermaye artırımları dahil sermaye artırımlarının, sermaye artırım kararının tescili tarihinden itibaren enflasyon etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte finansal tablolarda bir önceki enflasyon muhasebesi uygulamasından taşınan “Sermaye Düzeltme Farkları” kaleminde yer alan tutarlar 2004 hesap döneminden itibaren enflasyon etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Konsolidasyon esaslarına göre Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklık Finansal Tablolarının konsolidasyona dahil edilmesi durumunda; Konsolide finansal tabloları hazırlayabilmek için, ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan ana ortaklık ve bağlı ortaklığın finansal tabloları enflasyona göre düzeltilir.

İştirak ya da Müşterek Girişimlerin Bulunulan İşletmelerin Finansal Tablolarının konsolidasyona dahil edilmesi durumunda; Bir işletmenin, ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan ve özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen iştirak veya müşterek girişimlerdeki payı, bunların finansal tabloları enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulduktan sonra hesaplanması gerekmektedir.

Yüksek enflasyonun sona ermesi durumunda enflasyon düzeltilmesinin en son uygulandığı raporlama dönemine ait finansal tablolardaki değerler, izleyen raporlama dönemlerine ilişkin finansal tablolardaki defter değerlerine esas teşkil eder.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre enflasyon muhasebesi, işletmelerin finansal tablolarını düzeltme ve raporlama süreçlerinde önemli bir yer tutmaktadır. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal bilgilerin doğru ve adil bir şekilde sunulabilmesi için bu muhasebe yaklaşımının titizlikle uygulanması gerekmektedir.

*“İyimser kişi, yaranın üstünde artık kabuk, kötümser kişi ise kabuğun altında yine yara görür.” Shakespeare*

## AİLE ŞİRKETLERİNDE AİLE ANAYASASI VE KURUMSALLAŞMA

Nilsu KAYI  
Avukat

### I. GİRİŞ

Sosyal yaşantının en küçük yapı birimini oluşturan aileyi bir arada tutan temel unsur; bireyleri arasında var olan duygusal bağın bir şekilde varlığını sürdürülebilirlik kabiliyetidir. Aile kavramı; doğum, kan bağı, evlilik, evlat edinme gibi yöntemlerle ve hatta bazı insanlar arasında kan bağı bulunmasa dahi aile gibi yakın hissetmekten kaynaklanan duygusal bağlarla bile gelişebilmektedir. Öbür taraftan şirket kavramı ise ekonomik yaşantıda varlığına gereksinim duyulan hukuki ve soyut bir oluşum olarak karşımıza çıkmaktadır. Şirketlerin sağlıklı biçimde sürdürülebilirliği açısından ise ailelerde öncelikli olduğu gibi duygusal bağlar değil, ekonomik gaye uğruna rasyonel mantık ve karar mekanizmalarının doğru işletilebilmesi, ayrıca piyasa rekabetinde hayatta kalabilme güç ve dirayetinin varlığı ön plandadır.

Berberlik temelleri genel anlamda farklı olgulara dayanan "Aile" ve "Şirket" kavramları "Aile Şirketi" oluşumu altında birleşmekte ve dolayısıyla insanlığa mahsus duygusallık ile tüzel kişiliğe mahsus normatifliği bir arada taşıyan bu tip şirketler karşımıza oldukça sık çıkmaktadır. Geçmişten günümüze hem Dünya'da hem de ülkemizde birçok firma bu şekilde kurulmuş olup, bazıları çoktan tarihin tozlu sayfalarına karışıp yok olmuş, bazıları ise aile kültürünü kurumsal kimlikleriyle harmanlayarak gelişmiş ve mevcudiyetlerini güçlenerek korumuşlardır. Bu bağlamda, aile şirketlerinin gelecek nesillere sağlıklı biçimde aktarılabilmesi bakımından belirli bir noktadan sonra kurumsallaşma yoluna gidilmesi gerekmektedir. Aile Şirketlerinde amaçlanan kurumsallığın yasal bir düzleme oturtulması açısından ise Aile Anayasası oluşturulması başlangıç anlamında oldukça etkili bir araç olarak uygulama alanı bulmaktadır.

### II. AİLE ŞİRKETİ TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Aile şirketinin mevzuatımızda yasal tanımı bulunmamaktaysa da ekonomik ve katma değer etkisi bakımından ülkemizdeki en yaygın ve önemli oluşum aile şirketleridir. Bu bakımdan aile şirketleri hakkında literatürde pek çok tanımlama bulunmaktadır. Bu tanımlamalar ekseriyetle; şirketin yönetimi ve önemli kararlarında bir veya birden fazla aile üyesinin söz sahibi olduğu, ailenin ekonomik menfaatlerini, mirasın aile dışına dağılmasını önlemeyi, aile mülkiyetini korumayı gözeten ve genellikle nesilden nesle geçen, üzerinde ailenin tam hakimiyeti bulunan yapılar olduğu noktasında yoğunlaşmaktadır.

Şirket sahipliği ve yönetimin ilk etapta kurucu aile bireyelerine ait olması, ailenin yakın iletişimi sebebiyle bürokrasiden uzak kolay ve hızlı aksiyon alma becerisi, kendi kaynaklarını kullanması bakımından giderlerin minimum düzeyde tutulabilmesi, kararlılık, hedeflerde birlik, işletmeye gönülden bağlılık, aile kültüründen gelen iş ahlakı ve ortak kazanca hizmete eden başarı azmi gibi etmenler özellikle kuruluş ve devam

eden yıllarda aile şirketlerinin rekabet avantajı kazanmasına ve başarılı olmasına katkı sağlamaktadır.

Tüm bu olumlu özelliklerinin yanı sıra aile şirketlerinde yapısal özelliklerinden kaynaklanan ve en nihayetinde uzun vadede varlıklarını kaybetmesine yol açan birtakım zarar verici özellikler de bulunmaktadır. Bunlar genel olarak; zaman içinde ailenin büyüyüp genişleyerek doyum noktasına ulaşması, eski kuşak-yeni kuşak arası fikir ayrılıklarının baş göstermesi, değişime karşı direnç, aile içi çıkar çatışmaları ve duygusal kararlar, aileden olmayan çalışanların motivasyon düşüklüğü, şirketin yönetimi için yeterli meziyetlere sahip olmayan aile bireylerinin yönetimde söz sahibi olması şeklinde sıralanabilir. Tüm bu olumsuz özellikler, şirketin varoluş temellerini zedelemekte ve yıkıma yol açmaktadır.

### III. AİLE ŞİRKETLERİNİN GELİŞİMİ

Aile üyesi tek bir girişimci, bazen de aile üyesi birden fazla girişimcinin ilk etapta sahip olduğu ve yönettiği birinci nesil aile şirketleri; kurucu üyelerin eş ve çocuklarıyla birlikte bir çeşit kuzenler konsorsiyumuna dönüşmektedir. Kuzenler konsorsiyumu evresini sağlıklı biçimde atlatabilen firmalar sürekli olmayı başarabilen aile şirketleri arasına adını yazdırmaktadır. Ancak çok az firma bu evreyi sağlıklı biçimde atlatabilip kalıcı olmayı başarabilmiştir.

Aile şirketlerinde yaşanan kalıcılık sorunu, şirketin yönetimine ilişkin uygulama ve prosedürlerin çoğu zaman açık ve yazılı olarak mevcut olmamasından kaynaklanmaktadır. Şirketin başlangıçta daha küçük boyut ve iş hacminde olduğu dönemlerde yazılı kural ve uygulamaların bulunmaması bir sorun teşkil etmezken, şirket zamanla büyüdükçe ve iş hacmi arttıkça kuralızsızlık durumu şirketin devamlılığını zedelemeye başlamaktadır. Yazılı kural ve prosedürlerin belirli olmadığı aile şirketlerinde, aile ve mülkiyet kavramlarının bir arada bulunması durumu ise çatışmaları beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla bu gibi çatışmalardan kaçınabilmek adına aile şirketlerinde kurumsallaşmanın ve kurumsal yönetimin yerleştirilmesinin önemi anlaşılmaktadır.

Kurucu/lar, kardeş ortaklığı ve kuzen konsorsiyumu şeklinde ilerleyen gelişim süreçleri bakımından ve bilhassa mülkiyet dağılımı konusunda yönetsel sorunlar aile şirketlerinde sıklıkla gündeme gelmektedir. Aile şirketlerinin gelişim evrelerinde; kurucu ortaklık aşamasında liderlik, değişim, halefiyet, miras, malvarlığı planlanması sorunları ön plana çıkarırken; kardeş ortaklığı aşamasında işbirliği, yönetsel karar, uyumun sağlanması, aile mülkiyetinin gözetilmesi, halefiyet, hakim hissedara yönelik konular önem kazanmaktadır. Kuzenler konsorsiyumu aşamasında ise sermayenin dağılımı, kar payı, borç ve alacaklar, likidasyon, ailede yaşanan uyuşmazlık ve görüş ayrılıkları, ailenin şirketin yönetim ve kararlarına katılımı, görev dağılımı, ailenin iş ile olan ilişkisi gibi başlıklar tartışma konusu olmaktadır. Gelişim süreçlerinde önem kazanan konuların her biri içerisinde farklı zorlukları barındırmaktadır ve aile şirketleri bu zorlukların başarıyla göğüslenmesi halinde, ezcümle kurumsallaşma ile devamlılığını sağlayacaktır.

#### IV. KURUMSALLAŞMA

Aile şirketlerinin uzun döneme yaygın biçimde varlıklarını sürdürebilmeleri ancak aile ve üyelerinden bağımsız, organize ve sistematik bir tüzel kişiye dönüşebilmeleri halinde mümkündür. Bu bağlamda organize ve sistematik bir karakter kazanan tüzel kişilik kurumsallığın karşılığını vermektedir. Aile şirketlerinde belirlenen vizyon ve misyona uygun bir örgüt yapısının oluşturulması, iç yönetmelik, talimat, prosedür ve yasalar yazılması, iş ve görev tanımlarının belirginleştirilmesi, sorumlulukların aile üyelerine uygun biçimde dağıtılması ve profesyonel yönetim şekline geçilmesi dolayısıyla mülkiyet sahipleri ve şirketin kendine ait tüzel kişiliği arasındaki ayrışma sağlanacak ve kurumsallaşmanın temelleri atılacaktır.

OECD (Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü) Kurumsal yönetim ilkelerini belirgin kılarak; hukuki, kurumsal ve düzenleyici çerçevenin iyileştirilmesine ilişkin özel rehber yayınlamıştır.

Buna göre:

- Etkin bir kurumsal yönetim çerçevesi oluşturmak,
- Hissedarların hakları ve temel sahiplik kriterlerini belirlemek,
- Hissedarların adil muamele görmesini temin etmek,
- Kurumsal yönetimde paydaşların rolünü tayin etmek,
- Kamuya açıklık ve şeffaflığı sağlamak,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarını belirgin kılmak,

gibi belli başlı yönetim unsurları, kurumsallaşmanın yapı taşları olarak açıklanmıştır.

Aile şirketleri zamanla kurumsallaşamadan doyum noktasına ulaştığında dağılma riski taşımaktadır. Buna göre, aile şirketlerinde kapsamlı bir yönetim çerçevesine ihtiyaç oldukça duyulmaktadır. Bu perspektiften bakıldığında aile anayasasının hazırlanması, yönetim çerçevesini belirgin kılmakta ve kurumsallığın tesisinde önemli rol oynamaktadır.

Ek olarak, aile meclisi ve konseyi oluşturulması, aile içindeki yönetim ilişkilerinin ve ailenin şirketle olan iletişiminin belirlenmesi, farklı statüdeki aile bireylerinin çıkarlarının dengelenmesi bakımından gereklilik arz etmektedir.

Aile şirketlerinde; “Aile Şirketinin Kurumsallaşması” ve “Aile İlişkilerinin Kurumsallaşması” olarak iki boyutuyla kurumsallaşma kavramı değerlendirilmektedir. Genel olarak aile şirketlerinin yönetimi ve sürdürülebilirliği açısından ortak öneme sahip bu iki boyut arasındaki amaçsal farklar, şirketin iş yönüne ve aile içi ilişkilere odaklanma şeklinde özetlenebilir. Her iki boyutun da etkili bir şekilde yönetilmesi, aile işletmelerinin uzun vadeli başarısını ve sürdürülebilirliğini artırmaktadır.



## V. AİLE MECLİSİ VE KONSEYİ

Aile anayasasının detaylarına inmeden evvel, şirket ve aile arasındaki ilişki ve koordinasyonun düzenlenmesi ihtiyacının giderilmesi amacıyla aile meclisi ve aile konseyi oluşturulmasının önemine değinmekte fayda vardır.

Aile meclisi, temelde şirketin aile içindeki çatışmalardan etkilenmesini engellemeyi ve şirketin sağlıklı bir şekilde büyüyüp gelecek kuşaklara devredilmesini sağlamayı amaçlayan bir mekanizmadır. Bu oluşum, aile ile iş arasındaki sınırların belirlendiği ve aile üyelerinin endişelerinden arındıkları bir güven ortamı sunarak, şirketin istikrarlı bir şekilde ilerlemesine katkıda bulunmaktadır. Aile üyeleri arasındaki iletişimi güçlendiren bir yapı sunan aile meclisleri, şirket üzerinde doğrudan etkili olabilecek bir yasal yapıya sahip değillerdir. Zira meclis tamamen ailenin kendi iç dinamikleri ve iletişimini desteklemek amacıyla oluşturulmuştur.

Aile konseyi ise aile içinde tıpkı bir yönetim kurulu gibi işlev görmekte olup, şirketin yönetim kurulu tarafından yönetilmesi ve temsil edilmesi ilkesine benzer biçimde ve fakat yalnızca aileyi kapsayacak bir nitelik taşımaktadır. Aile konseyi, aile anayasasının yazılmasından sonra oluşturulabileceği gibi ailenin kendi girişimiyle veya varsa aile meclisi aracılığıyla da oluşturulabilir. Bu konsey aracılığıyla belirlenen konular kapsamında aile anayasası oluşturulması da mümkündür. Eğer şirketler hukuku çerçevesinde uygun bir düzenleme bulunmuyorsa dahi, aile üyeleri, aralarında bir sözleşme olan aile anayasası ile emredici hükümlere aykırı olmaması kaydıyla kendilerine çeşitli hak ve yetkiler tanıyabilirler. Örneğin; oy bağlamında aile konseyi lehine düzenlemeler yapılması, pay sahibi aile üyelerinin konseyin belirlediği yönde oy kullanması taahhüdünde bulunması, ayrıca konseyin etkisini artırmak amacıyla aile anayasasında yönetim kurulu üyelerine talimat verme konusunun da düzenlenmesi gibi işlemler mümkündür. Bu durumda, şirketin yönetimi, işleyişi ve iç ilişkilerde alınan kararlara uyulup uyulmayacağı, uyulacaksa hangi prosedürlerin izleneceği gibi konular, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde ve elbette ki esas sözleşme hükümleri doğrultusunda konseyin alacağı kararlar ile belirlenecektir.

## VI. AİLE ANAYASASI

Aile anayasası, ailenin geleceğe yönelik vizyonunu, misyonunu, temel değerlerini ve şirketle olan ilişkilerini net bir biçimde belirleyen yazılı bir kılavuzdur. Bu belge, aile üyelerinin şirket içindeki rol ve sorumluluklarını açıkça tanımlamakta, ailenin iş stratejilerini ve politikalarını içermektedir. Bu tür kurallar bütünü, genellikle "Aile Protokolü", "Aile Kuralları ve Değerleri", "Aile Strateji Planı" gibi farklı isimlerle anılsa da, esasen ailenin birlikte çalışma biçimini, ortak hedef ve beklentilerini ortaya koymaktadır.

Ailenin ve şirketin paralel olarak geliştiği ve evrimleştiği süreçte, aile anayasası ile üyelerin hak ve sorumluluklarının kapsamı belirlenecek, ek olarak aile servetinin korunmasının ve büyümesinin de temelleri ortaya koyulacaktır. Ayrıca aile anayasası, aile dinamiklerinin açık bir şekilde belirlenmesine ve aile menfaatlerinin ortak hedeflere

ulaşmak adına korunmasına yardımcı olacak bir araçtır. Aynı zamanda, bu anayasaya uyulmadığı takdirde ilgililerine yönelik belirli yaptırımları da içermesi mümkündür.

## A. AMAÇ

Aileyi bir araya getiren temel değerlerin, ilke ve felsefelerin belirlenmesi; ailenin kendi geleceği ve işiyle ilgili hedeflediği noktanın veya vizyonunun saptanması; aynı zamanda ailenin bu hedeflere ulaşma taahhüdünün belirlenmesi, şirketlerde aile anayasası oluşturulurken özellikle amaçlanmaktadır.

## B. İŞLEV

Aile anayasası, genel olarak aile üyeleri arasında bir çerçeve oluşturarak, ailenin ve şirketinin bir bütün olarak güçlü ve sürdürülebilir bir yapıya sahip olmasına yardımcı olur. Aile anayasası oluşturulmasının aşağıda da maddeler halinde sıralandığı üzere pek çok temel işlevi bulunmaktadır.

Bunlar başlıca:

- Aile değerleri ve hedefleriyle uyumlu stratejik ticari amaçların belirlenmesi, şirketin ve ailenin büyüme hızının yıllar içinde ortaya çıkacak ihtiyaçlar gözetilecek şekilde planlanması,
- Farklı dönemlerde uygulanacak politikaların belirlenmesi, bu prensiplerin yazılı hale getirilmesi ve aile üyelerine iletilmesi, aynı zamanda şirket ile aile arasındaki iletişim ve bilgilendirme stratejilerinin belirlenmesi,
- Şirkette istihdama katılmayacak aile çocuklarının geleceklerinin planlanması ve güvence altına alınması,
- Şirkette istihdama katılacak aile çocuklarının işe hazırlanması ve eğitilmesine ilişkin politikaların tespit edilmesi,
- Şirkette faal olarak görev yapan aile bireylerinin istihdamına ilişkin düzenlemelerin, performans ve başarı değerlendirme tekniklerinin, maaş stratejilerinin belirlenmesi,
- 
- Şirket faaliyetlerinde aktif rol alan aile üyeleri ile işte çalışmayan aile üyeleri arasındaki ilişkilerin dengelenmesi ve güçlendirilmesine yönelik stratejilerin belirlenmesi,
- Gelecek nesillere yol gösterici olması adına aile şirketinin yol haritasının belirlenmesi,
- Aile üyesi olan yönetim kurulu mensupları için önerilen veya zorunlu tutulan bir emeklilik yaşının tayin edilmesi, yetkinlik kriterlerinin tanımlanması,
- Aile üyelerinin bireysel yatırımlarını finanse etme, tatil, sağlık, eğitim gibi ihtiyaçlarını karşılama konusundaki yaklaşımların, şirket gelirlerinden elde edilecek fayda yöntemlerinin tespit edilmesi,

- Ailenin ortak kültür ve mirasını yeni nesillere aktarmak ve yaşatmak için gerekli politikaların belirlenmesi,
- Aile şirketi yönetimindeki üyelerin sahip olduğu güç, yetki ve sorumlulukların sınırlarının belirlenmesi,
- Aile üyelerinin şirket yönetimine aday gösterilmesi, eğitimi, yetkinlik değerlendirmesi ve atama kurallarının ortaya konulması,
- Aile ve şirketin dış çevrede olumlu bir algı ve saygınlık kazanmasına yönelik politikaların oluşturulması,
- Aile anayasasına aykırı davranış ve durumlar ortaya çıktığında uygulanacak yaptırımlar ve politikaların belirlenmesi,
- Evlilik yoluyla aileye katılanlara yönelik çeşitlilik arz eden politikaların oluşturulması,
- 
- Evlilik ilişkisinin sona ermesinden sonra yapılması gerekenleri öngören birtakım prosedür ve politikaların oluşturulması,
- 
- Aile şirketine katılmak, etkin bir şekilde yer almak ve bu şirkette devam edebilmek için gereken şartların tespit edilmesi,
- Aile üyesi hissedarların menfaatleri, pay ve kar dağılımı hususlarında esas ilke ve kuralların tespit edilmesi,
- 
- Aile üyelerinin oy, temettü, veto, satın alma, bilgi isteme, yönetimde temsil hakkı gibi imtiyazlarına ilişkin belirlemelerin yapılması,
- Aile şirketinden ayrılarak kendi işini kuran aile üyelerine yönelik stratejilerin oluşturulması,
- Aile üyelerinin, aile şirketinin paylarını edinme süreçlerinin detaylarının belirgin kılınması,
- Aile anayasası değişikliğinin nasıl yapılacağına ilişkin kuralların belirlenmesi,

Şeklinde kapsayıcı ama bu maddelerle sınır olmamak kaydıyla aile anayasasının pek çok işlevi söz konusudur.

### C. NİTELİK

Aile anayasası, genelde borçlar hukukunun sözleşme serbestisi ilkesi çerçevesinde borç doğuran bir sözleşme olarak kabul edilir ve şekil şartına tabi değildir. Ancak, aile anayasasının yazılı olarak oluşturulması ve bütün aile üyelerinin imzasını taşıması hem kanıtlanabilirlik hem de uygulama kolaylığı açısından büyük önem taşımaktadır.

## D. BAĞLAYICILIK

Şirketin ortağı olsa da olmasa da, her aile üyesi, aile anayasasının potansiyel bir tarafıdır veya en azından uygulanmasından etkilenecektir. Ancak, genellikle aile anayasalarının göstermelik hazırlanmış, imzalanmayan veya imzalanmış olsa bile hukuki bağlayıcılığı öngörülmemeyen metinler olduğu gözlemlenmektedir. Bu bağlamda, aile anayasası, belgeye imza atan aile bireyleri için bağlayıcılık özelliği kazanmaktadır.

## E. GEÇERLİLİK

Aile anayasası, temelde bir borçlar hukuku sözleşmesi olduğundan, bu anayasanın geçerliliği Türk Borçlar Kanunu (TBK) ve Türk Medeni Kanunu (TMK) bağlamında genel hükümlere göre incelenecektir. Bu nedenle, sözleşmenin tarafları arasında geçerlilik kazanması konusunda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda (hata, hile, ikrah gibi) TBK'ya başvurulacak. Tarafların ehliyetsizliğine dair durumlarda ise TMK'ya başvurulacaktır. Ayrıca, aile anayasasının ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlar, borçlar hukuku çerçevesinde borca aykırılık hükümleri kapsamında değerlendirme alanı bulacaktır.

## F. İÇERİK

Aile anayasasının içeriği bakımından her şirket için ortak bir model sunmak mümkün değildir. Zira, ailenin/aile şirketinin ihtiyaçları, özgün özellikleri ve diğer faktörler doğrultusunda, aile konseyi tarafından bir çerçeveye çizilmesi uygun olacaktır.

Aile anayasasının hazırlanma sürecine katkı sunabilecek bazı temel soruların yanıtlarına göre metnin oluşturulmasının önemi ön plana çıkmaktadır.

Aile anayasası hazırlarken sorulacak sorulara örnek olarak:

- o Şirket mülkiyetinin hep aileye ait olması mı düşünülmektedir?
- o Şirketin satılması veya dış yatırımcıların şirkete dahil edilmesi hangi durumlarda değerlendirilebilir?
- o Aile üyelerinin şirket adına gelecek beklentileri benzer midir?
- o Aile üyeleri kaç yaşında ve ne şekilde aile işine katılabileceklerdir?
- o Ticari çıkarların gerçekleştirilmesi veya bunlardan vazgeçilmesiyle ilgili hangi sınırlamalar uygulanmalıdır?
- o Aile üyelerinin şirkette çalışması için belirlenecek uygun kriterler hangileridir?
- o Gelecek nesil, aile şirketine ve servetine nasıl dahil olacaktır?
- o Genç nesil, aile şirketi yönetim süreçlerine ne şekilde dahil edilecektir?
- o Genç nesle aile üyeleri mentorluk yapacak mıdır? Mentorun gelecek neslin gelişimindeki rolü ve sahip olması gereken özellikleri nelerdir?
- o Aile şirketine kim/kimler liderlik yapacak, yönetim ve yönetim nasıl olacaktır?
- o Şirket liderliğinde bulunması gerekli kriterler nelerdir ve ne zaman bu kriterler tekrar gözden geçirilmelidir?
- o Yönetimde her zaman için aile üyeleri mi çoğunluğa sahip olmalıdır?
- o Aile üyelerine oy, temettü, veto, satın alma, bilgi isteme, yönetimde temsil hakkı imtiyazları sağlanacak mıdır?
- o Aile üyeleri başka şehir ve ülkelere dağılır ise yönetim biçimi nasıl ele alınmalıdır?

- o Aile üyesi olmayan kişiler hangi şartlar altında yönetim süreçlerine dahil olabilmektedirler?
- o Aile üyeleri hangi şartlar altında kendi bireysel güvenilir danışmanlarını yönetim süreçlerine dahil edebilmektedirler?
- o Aile hangi hal ve koşullar altında ve ne zaman ilke ve kurallarını yeniden gözden geçirmeli, değiştirmelidir?

Bu ve benzer nitelikteki soruların yanıtlarının aranacağı yer, aile konseyidir. Aile konseyinin kurulması, karar alma ilkelerinin belirlenmesi, aile ve iş önceliklerinin net bir şekilde ortaya konulması ve her konunun açık bir iletişimle ele alınması, aile anayasasının içeriğinin oluşturulması sürecinde hayati bir rol oynamaktadır.

## VII. SONUÇ

Aile Şirketleri, dünya ekonomisinde olduğu gibi ülkemiz ekonomisi için de oldukça önemli yere sahiptir. Çoğu yapılanma, geniş bir yelpazede, aile şirketi olarak kurulmuştur. Ancak ilerleyen nesillerde varlığını sürdürememiş birçok aile şirketi bulunmaktadır. Bir aile anayasasına sahip olmak, potansiyel aile içi çatışmaların birçoğunu önleme ve ortaya çıkan anlaşmazlıkları işletmenin devamlılığını ciddi şekilde tehdit etmeden çözebilme imkanı sunabilmektedir. Aile anayasası, resmi bir belge olarak menfaat sahibi ailenin haklarını, değerlerini, sorumluluklarını ve kurallarını belirgin kılmaktadır. Bu metin, aile şirketinin faaliyetlerinde ortaya çıkan her türlü durumla başa çıkmak üzere plan ve yapılar sunarak işletmenin sürdürülebilirliğine katkıda bulunmaktadır. Ancak, aile anayasasından beklenen faydaların elde edilebilmesi için konuya ilişkin meslek uzmanlarından destek alınmasının şirket içerisinde teşvik edilmesi önemlidir.

*“Uçurtmalar rüzgar gücü ile değil, o güce karşı koydukları için yükselirler..” Winston Churchill*

**3065 SAYILI KANUNUN 13/D MADDESİ  
KAPSAMINDA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ  
SAHİBİ MÜKELLEFLERE MAKİNE VE TEÇHİZAT  
TESLİMLERİNDEN DOĞAN İSTİSNA:**

**Çağla GÜLEN**  
Denetçi Yardımcısı

## **I.GİRİŞ**

Ülkemizin ekonomik kalkınmasında önemli bir unsur olan yatırımların, yatırımcılar için daha cazip hale getirilmesi amacıyla kamu otoritesi tarafından çeşitli destek unsurları sağlanmaktadır. Vergisel alanda verilen önemli desteklerden biri 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun "Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna" başlıklı 13. maddesinin D fıkrasında: "Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri" nin KDV'den istisna olmasıdır.

Çalışmamızın amacı KDV Kanunu'nun 13/D maddesinde yer alan "Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflere Yapılan Makine ve Teçhizat Teslimleri"ne ilişkin KDV istisnası ile ilgili bilgi vermek ve KDV'den istisna olan teslimlerin iadesine ilişkin mevzuat hükümlerinden bahsetmektir.

## **II.KAPSAM**

Makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanabilir. İstisna uygulaması bakımından da makine ve teçhizat, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir.

İstisnadan yararlanmak için, öncelikle yatırım teşvik belgesi eki listede yer alması ve makine-teçhizat niteliğinde olması, bu makine-teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir. Teşvik belgesinde yer alsa dahi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından istisna kapsamına girmez.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmez. Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen offroad truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, mikserli

kamyonlar (beton pompası, silobas vb. monteli olanlar dahil), frigorifik kamyonlar, semi veya frigorifik treylerler, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslimi ve ithali istisna kapsamındadır. Hastane yatırımlarına ilişkin teşvik belgelerinde yer alan ambulanslar, hastane yatırımları bakımından makine ve teçhizat niteliğinde olduklarından, bunların tesliminde de istisna uygulanır. Ayrıca, yalnızca havaalanlarında yolcuları terminalden uçağa ve uçaktan terminale taşımak için kullanılan ve trafiğe çıkmayan apron otobüsü teslimleri de yukarıda belirtilen şartları taşımaları ve apron dışında taşımacılık işi yapmamaları kaydıyla, bu istisna kapsamında değerlendirilir.

Teşvik belgesi eki listelerde yer alan ve teşvik belgesi sahibi mükellefe bir bütün halinde teslimine teknik olarak imkân olmadığı için yatırım mahallinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine-teçhizat istisna kapsamındadır. Bu uygulamada, bizzat teslimi yapan mükellef tarafından yatırım mahallindeki kurulum ve montaj işleri, teslimden ayrı olarak fiyatlandırılmadığı sürece hizmet olarak değerlendirilip istisna dışında tutulmaz, istisna kurulum ve montaj dâhil toplam bedele uygulanır. Ancak, teşvik belgeli yatırım mallarına teslimden ayrı olarak verilen tadil, bakım, onarım gibi hizmetler ile başka mükelleflerden alınan (teslimi yapan mükellef tarafından alt yüklenicilerden alınan ve bedeli yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefe ayrıca yansıtılanlar dahil) kurulum, montaj ve benzeri hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Yatırım teşvik belgesinin düzenlenmesinden önce, satın alınan makine ve teçhizatlar bakımından istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Teşvik belgesi eki listede yer alan set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan makine ve teçhizat teslimlerinde de bu istisna kapsamında işlem tesis edilir. Set, ünite, sistem, takım ve benzerini oluşturan muhtelif makine ve teçhizatın kısmi teslimleri de istisna kapsamındadır.

### 1. İstisna Uygulaması:

İstisna kapsamında mal satın almak isteyen belge sahibi alıcılar, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu ve makine-teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacaklarına dair istisna belgesi (Ek 1: 9A-İstisna Belgesi) alarak, bu belgenin örneğini gümrük idarelerine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz ederler.

Bu istisnadan faydalanmak üzere vergi dairelerine dilekçe ile başvuran yatırımcılara söz konusu belge verilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilir:

a) Yatırımcının vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilir.

b) Yatırımcının iştiğal konusu ve yatırım sonunda üretilecek mal ya da hizmetin mahiyeti göz önünde tutularak, yatırım teşvik belgesi eki listelerde belirtilen makine ve teçhizatın indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili olup olmadığı tespit edilir.

c) İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükelleflerin (Devlet üniversite ve hastaneleri, Belediyeler vb.) durumu değerlendirilirken teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatı indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacakları tevsik edilmelidir.

Yatırım teşvik belgelerine ekli listelerde makine ve teçhizat tanımına giren iktisadi kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirlenerek istisnadan yararlanacaklar açıkça ifade edilir. İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar tarafından, teşvik belgesi ve eki listenin aslı satıcıya veya gümrük idaresine ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

Sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığı belirlendikten sonra KDV uygulamaksızın işlem yapılır. Ayrıca satıcılar veya ilgili gümrük idaresi tarafından listenin uygun bir yerine, satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten, "**Listenin ..... sırasındaki ..... adet makine ve teçhizat ..... tarih ve ..... sayılı fatura/gümrük beyannamesi ile satılmıştır/ithali yapılmıştır.**" şerh konularak imza ve kaşe (gümrük idarelerinde mühür) tatbiki suretiyle onaylanır.

Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamaz. Satıcılar, ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmasına dikkat etmelidir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında vergiden istisna olarak alınan makine ve teçhizatın satıcıya iadesinde asıl işleme bağılı olarak vergi hesaplanmaz.

Belge sahibi yatırımcının finansal kiralama yoluyla makine-teçhizat alımlarında ise finansal kiralama şirketi, yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak bu yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanunun (13/D) maddesindeki istisna kapsamında temin edebilir. Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması "teslim" hükmünde olmadığından genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

## 2. Bildirim Zorunluluğu:

Teşvik belgesi kapsamında KDV hesaplamadan mal tesliminde bulunan satıcılar tarafından her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlar (Ek 2: 9B-İstisna Bildirim Formu)'da yer alan bildirim formu, beyanname verme süresi içinde elektronik ortamda vergi dairesine verilir.



Teşvik belgesi veren İdare tarafından, aylık dönemler itibarıyla verdikleri teşvik belgesi kapsamındaki yatırım mallarından makine ve teçhizat kapsamına girenlerin tutarları mükellef bazında liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

### 3. Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi:

Yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Satıcıların KDV iade talepleri ise yürürlükteki mevzuata göre sonuçlandırılır. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

İstisna kapsamında olmamasına rağmen, söz konusu madde gerekçe gösterilerek ve KDV istisnası uygulanarak yapılan satışlarda vergi ve cezalar **satıcıdan** aranır

### 4. İstisnanın Beyanı ve İade İşlemleri:

Bu istisna kapsamına giren işlemler, KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 308 kod numaralı "Teşvikli Yatırım Mallarının Teslimi" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu mal bedellerinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu mallara ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi,
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi,
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu,
- Satış faturaları listesi,
- İstisna bildirim formu,
- Alıcının KDV istisnasından yararlanma hakkı bulunduğunu gösterir istisna belgesinin onaylı örneği,
- Yatırım teşvik belgesi ile eki global listenin onaylı örneği.

Satıcıların bu işlemden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Mükelleflerin bu işlemden kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

### **III. SONUÇ**

Yazımızın konusu olan istisna hükmü ile amaçlanan, yeni yatırımlarda katma değer vergisi kadar oluşan finansman yükünün hafifletilmesidir. Yeni yatırımlardaki en büyük maliyet kalemlerinin makine ve teçhizat alımları olduğu göz önüne alınırsa, mükelleflere sağlanan bu avantajın önemi daha net anlaşılmaktadır. Teşvik uygulamasının istenen sonuçları vermesi, iade haklarının kaybedilmemesi ve olası cezalara maruz kalınmaması adına, mevzuat hükümlerinin iyi bilinmesi ve bu konudaki güncel gelişmelerin takip edilmesi önem arz etmektedir.

*“Mutluluk, doğru ve güzel düşüncelerle düşünenebilmeyi bilmektir.” Aristoteles*

#### **Kaynaklar:**

26.04.2014 Tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği,

#### **Ekler:**

**Ek 1** : 9A İstisna Belgesi Örneği.



## I.GİRİŞ

Bilindiği üzere, 7194 Sayılı Kanunla getirilen ve 2019 yılında yürürlüğe giren yeni düzenlemeler ile binek otomobillerin iktisabında ve kiralamalarında bunlara ilişkin giderlerde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden bazı kısıtlamalar getirilmiştir. 30.12.2023 Tarih ve 32415 Sayılı 2'nci Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu uygulamanın 2024 yılında uygulanacak hadleri yeniden belirlenmiştir. Böylece binek otomobillerin giderlerinin vergi matrahı tespit edilirken indirim olarak dikkate alınmasında kanuni sınırlamalar 2024 yılı için aşağıdaki gibi olmuştur:

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere;

- -Kiralanan binek araçlara ilişkin gider yazılabilecek azami tutar KDV hariç aylık 17.000,00 TL'den **26.000,00** TL'ye,
- -Binek araçların alımında gider yazılabilecek azami KDV ve ÖTV tutarı toplamı 440.000,00 TL'den **690.000,00** TL'ye,
- -KDV ve ÖTV hariç tutar üzerinden amortisman ayrılmasının tercih edilmesi durumundaki tutar sınırı 500.000,00 TL'den **790.000,00** TL'ye,
- -KDV ve ÖTV'nin aracın maliyetine eklenerek toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmasının tercih edilmesi durumunda ise sınır 950.000,00 TL'den **1.500.000,00** TL'ye çıkarılmıştır.

Bununla birlikte, satın alınan veya kiralanan araçlara ait yakıt, bakım-onarım, otopark sigorta ve HGS/OGS gibi harcamaların %30'unun KKEG olarak dikkate alınması (aynı şekilde bu orana isabet eden KDV'nin de indirilmeyerek KKEG yapılması) yönündeki düzenleme ise bir tutara bağlı olmaması nedeniyle aynı şekilde uygulanmaya devam edecektir.

## II.UYGULAMALAR

Binek otomobillere ait gider ve iktisap bedellerine ilişkin kısıtlama tutarları her yıl yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle artırılmaktadır. Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle yeniden değerlendirilmiş tutarlar yer almaktadır.

Yıl	Kira Gideri Sınırı	KDV ve ÖTV Gider Yazma Sınırı	Taşıt Gider Sınırı	Amortisman Giderine İlişkin Baz Alınacak Tutar	Vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde amortisman baz sınırı (KDV ve ÖTV maliyet, TL) ve ÖTV maliyet, TL)
2020	5.500,00	140.000,00	70%	160.000,00	300.000,00
2021	6.000,00	150.000,00	70%	170.000,00	320.000,00
2022	8.000,00	200.000,00	70%	230.000,00	430.000,00
2023	17.000,00	440.000,00	70%	500.000,00	950.000,00
2024	26.000,00	690.000,00	70%	790.000,00	1.500.000,00

### Örnek Uygulama 1-)

DNG Hizmet A.Ş. ticari işletmesinde kullanılmak üzere 01.01.2024 tarihinde bir adet binek otomobil satın almıştır. Otomobilin safi değeri 1.800.000,00 TL, + KDV ve ÖTV tutarı 2.200.000,00 TL, alış bedeli toplam 4.000.000,00 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergiler tercihen binek otomobilin maliyetine dâhil edilmiştir.

DNG Hizmet A.Ş., tarafından 2024 yılında iktisap edilen binek otomobil için en fazla 1.500.000,00 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna göre mükellefin yıllar itibarıyla kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman bedelleri aşağıdaki gibidir:

Normal Amortisman Tutarı (4.000.000 TL %20)

Kanun Kapsamında Gider Olarak Dikkate Alınacak Amortisman Gideri (1.500.000,00 TLx %20)

KKEG Olarak Dikkate Alınacak Amortisman Tutarı (800.000,00 - 300.000,00)

Yıl	Amortisman Tutarı	Gider Yazılabilecek Tutar	KKEG
2024	800.000,00	300.000,00	500.000,00
2025	800.000,00	300.000,00	500.000,00
2026	800.000,00	300.000,00	500.000,00
2027	800.000,00	300.000,00	500.000,00
2028	800.000,00	300.000,00	500.000,00
<b>Toplam</b>	<b>4.000.000,00</b>	<b>1.500.000,00</b>	<b>2.500.000,00</b>

1-

**Araç Alımı Muhasebe Kaydı Örneği; (KDV -ÖTV araç maliyetine eklenmiş haliyle)**

01/01/2024

<b>254.01 Binek Otomobil</b>	<b>4.000.000,00</b>
254.01.001 Binek Otomobil (Gidere Tabi):	1.500.000,00
254.01.002 Amortismanı KKEG olan tutar:	2.500.000,00
<b>320 OTO A.Ş.</b>	<b>4.000.000,00</b>

2-Amortisman Muhasebe Kaydı Örneği; (Amortismanın yıl sonunda ayrıldığı varsayılmıştır.)

31/12/2024—2025-2026-2027-2028

<b>770 Taşıtlar Amortisman Giderleri</b>	<b>300.000,00</b>
<b>689 Binek Oto Amortismanı KKEG</b>	<b>500.000,00</b>
<b>257 Birikmiş Amortismanlar.</b>	<b>800.000,00</b>

-Aynı Örneğin Araç Alımı Muhasebe Kaydı Örneği; (KDV- ÖTV Giderleştirilmiş haliyle)

01/01/2024

<b>770 Binek Otomobil KDV+ÖTV Gider Yazılan</b>	<b>690.000,00</b>
<b>254.01 Binek Otomobil</b>	<b>790.000,00</b>
<b>254.01.002 Amortismanı KKEG olan tutarı</b>	<b>2.520.000,00</b>
<b>320 OTOMOBİL A.Ş.</b>	<b>4.000.000,00</b>

3-. Adı geçen mükellefin söz konusu binek otomobili 01/01/2026 tarihinde 1.200.000,00 TL

bedel karşılığında satması halinde yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

01.01.2026

<b>102 Bankalar</b>	<b>1.212.000,00</b>
<b>257 Birikmiş Amortisman</b>	<b>2.400.000,00</b>
<b>(689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zaralar)</b>	<b>400.000,00</b>
<b>254 Taşıtlar</b>	<b>4.000.000,00</b>
254.01.001 Binek Otomobil (Gidere Tabi):	1.500.000,00
254.01.002 Amortismanı KKEG olan tutar:	2.500.000,00
391 Hesaplanan KDV	12.000,00

Ayrıca, hesaplanmış olan 2.400.000,00 TL amortismanın da 1.500.000,00 TL si KKEG olarak dikkate alındığı için beyanname üzerinde bu tutar matrah kısmında diğer indirimler olarak gelirlerden düşülecektir.

### Örnek Uygulama 2-)

Beyaz eşya ticareti faaliyetiyle iştirak eden Çelik Ltd. Şti. 2/1/2024 tarihinde bir adet binek otomobil kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre binek otomobilin günlük kiralama bedeli 1.000,00 TL olup, sözleşme süresi 10 gündür.

2024 yılı için belirlenen ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami

kiralama gideri olan 26.000,00 TL, Ocak ayının gün sayısı olan 31 'a bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır

$26.000,00/31=838,71$ TL	(Kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek azami günlük kiralama bedeli)
$838,71*10= 8.387,10$ TL	(On günlük kiralama için safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate

	alınabilecek azami tutar)
10.000,00-8.387,10 =1.612,90 TL	(Mükellef kurum tarafından KKEG olarak dikkate alınması gereken kiralama gideri

### Örnek Uygulama 3-)

Aynı mükellefin 5/1/2024 tarihinde 500,00 TL+KDV akaryakıt gideri vardır.Ödeme nakit olarak gerçekleşmiştir.

Matrah:500,00

Kdv :100,00 (0,20)

Toplam: 600,00

Gider olarak dikkate alınacak tutar: 500,00\*0,70=350,00

KKEG:500,00\*0,30=150,00

İndirilecek Kdv Tutarı :100,00\*0,70=70,00

KKEG:100,00\*0,30=30,00

05/01/2024

<b>770 Genel Yönetim Gideri</b>	<b>350,00</b>
<b>191 İndirilecek Kdv</b>	<b>70,00</b>
<b>(689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zaralar)</b>	<b>180,00</b>
<b>100 Kasa</b>	<b>600,00</b>

### III.DİĞER HUSUSLAR VE SONUÇLAR:

Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler için aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu olmayacaktır.

Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış binek otomobilleri için ödemelerin anapara ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak, faiz gideri ilk yıl "Haklar" hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dâhil olunacak, sonraki yıllarda ise tercihen gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Mükellefler tarafından tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenmesi halinde, bu giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından vergi



matrahının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Amortisman ayrılma açısından da aktife alınan bedelin o yıl için belirlenen amortismanına esas tutarı aşması halinde aşan kısım gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Binek otoların işletilmesi veya kiralanması olmayan mükelleflerin bünyelerine kattıkları binek otoları VUK'da belirtilen [Geçici 32, mük. 298 (ç) Enflasyon Düzeltmesi ] değerlendirme hükümleri çerçevesinde yaptıkları değerlemeler yine gelir vergisi kanunundaki binek oto gider kısıtlaması hükümlerine takılmaktadır. Bu nedenle mükellefler değerlemelerden yarar sağlayamamaktadır. İdarenin sorumlu vergicilik bakış açısı içerisinde konuyu değerlendirerek hem değerlendirme hem gider kısıtlamasını birbiriyle uyumlu olacak şekilde düzenleme yapması gerektiği kanaatindeyiz.

*“Bilim ve bilgelik, insan ruhunu doğanın üstüne yükseltir.” S.Eruga*

## MALİYETLERİN YÖNETİM KARARLARI AÇISINDAN SINIFLANDIRILMASI

Seda BAHŞI  
Denetçi Yardımcısı

### 1. GİRİŞ

İşletmelerin kurulma amacı kar elde etmek ve elde edilen karı maksimize ederek devamlılığını sürdürmektir. Bu amaca ulaşabilmek için işletmenin en düşük maliyetle en yüksek geliri elde edebilecek şekilde yönetilmesi gereklidir. Ancak işletmeler her zaman kar etmeyebilir. Burada işletmenin karar alma mekanizması ortaya çıkmaktadır. Yönetim alacağı kararlara göre işletmenin kar yada zarar etmesine sebebiyet verecektir.

Alınan kararın işletmenin karını maksimize etmeye veya işletme zarar ediyorsa daha fazla zarar etmesini önlemeye yönelik karar alınmasıdır. İşletmeler karar seçenekleri rutin ve rutin olmayan kararlardır. Rutin kararlar günlük olağan kararlarken, Rutin olmayan kararlar geleceğe yönelik kararlardır. İşletmeler karar alırken rutin olmayan kararlar üzerinde uzun süre düşünmelidir.

Bu çalışmamızda, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi açısından Rutin olmayan kararların kriterleri göz önüne alınarak maliyet kavramları ve bu maliyetlerin yönetim kararlarında kullanılması üzerinde durulacaktır.

### 2. MALİYETLERİN YÖNETİM KARARLARI AÇISINDAN SINIFLANDIRILMASI Karar seçeneklerinin Değerlendirilmesi Açısından Maliyetlerin Sınıflandırılması

İşletmelerde muhasebe bilgi sisteminden elde edilen maliyet bilgileri sayesinde alınacak kararları rutin kararlar ve rutin olmayan kararlar şeklinde ikiye ayırılır;

Rutin kararlar , günlük olağan kararlardır. Yöneticilerin bu tür kararlar için fazla zaman ayırmalarına gerek yoktur.

Rutin olmayan kararlar ise, işletmenin gelecekteki karlılığını etkileyecek nitelikteki özel kararlardan oluşur.

İşletmede verilecek kararlara geçmeden önce bu kararların alınmasında kullanılan bazı kavramların açıklanması yararlı olacaktır.

### 2.1.1. Geçerli Maliyetler

Gelecekte ortaya çıkabilecek çeşitli karar seçenekleri arasındaki farklılık gösteren maliyetlerdir. Başka deyişle, alınacak karardan etkilenen ve bu nedenle karar alma sırasında mutlaka göz önünde bulundurulması gereken maliyettir.

Bir maliyetin geçerli maliyet olabilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır.

- Gelecekle ilgili olmalıdır.
- Karar seçenekleri arasında farklılık olmalıdır.
- Verilecek kararlardan etkilenebilir nitelikte olmalıdır.

Kısaca "geçerli maliyet" gelecekte ortaya çıkması beklenen ve karar seçenekleri arasında farklılık gösteren maliyettir.

**Örnek:** Oturduğunuz çevrede biri evinize 100 metre , diğeri de 200 metre uzaktaki 2 bakkal dükkanının olduğunu düşünelim. Sabah kahvaltı yapacaksınız ama evde peynir kalmamış, bakkala gitmek durumundasınız.

100 metre uzaklıktaki bakkalda peynirin fiyatı 20 TL , 200 metre uzaktaki bakkaldaki peynirin fiyatı ise 18 TL'dir.

Tutarlara bakıldığında iki bakkal arasında farklılık göstermektedir ve uzaktaki bakkal tercih edilecektir.

### 2.1.2. Geçersiz Maliyetler

Gelecekte alınacak kararları etkilemeyen (veya alınacak kararlardan etkilenmeyen)çeşitli karar seçenekleri arasında farklılık gösteren giderlerdir. Gelecekle ilgili kararlar üzerinde hiçbir etkileri yoktur. Örneğin ; Mevcut duran varlıkların amortisman maliyetler.

### 2.1.3. Geçerli gelirler

Gelecekte ortaya çıkabilecek çeşitli karar seçenekleri arasında farklılık gösteren gelirlerdir.

#### **2.1.4. Ek maliyetler**

Birden fazla seçenek olması durumunda; bir seçenek diğer bir seçeneğe tercih edildiğinde , tercih edilen seçenek nedeniyle tercih edilen maliyette ortaya çıkan artış olarak tanımlanabilir. Örneğin;A makinesinin yıllık bakım maliyeti 300.000 TL, B makinesinin 250.000TL ise, A makinesinin ek bakım maliyeti, 50.000 TL, B makinesinin ek bakım maliyeti, -50.000 TL'dir.

#### **2.1.5. Marjinal maliyet**

Üretimdeki bir birimlik artışın neden olduğu ek maliyettir. Örneğin; Üretim 2000 birimden 2001 birime çıktığında maliyet 1.500 TL'den 1.740 TL'ye yükseliyorsa, marjinal maliyet 240 TL'dir.

#### **2.1.6. Fırsat maliyet**

Belirli bir amacı ulaşabilmek için başka bir amacın gerçekleşmesinden vazgeçilmesi durumunda , vazgeçilmiş olan amacın sağlayacağı çıkarın net tutarı, tercih edilen amacın (alternatif )maliyetlerini oluşturmaktadır.

Başka bir açıklamaya göre ise ; Seçeneklerden arasından tercih yapılırken tercih edilmeyen seçeneğin geliri tercih edilen seçeneğin fırsat maliyetidir. Reddedilen alternatif , reddedilmemiş olsaydı, sağlamış olacağı faydaya fırsat maliyet denebilirdi.

#### **2.1.7. Kaçınılabilecek Maliyetler**

Verilen seçeneklerden herhangi birisinin seçilmesi durumunda tasarruf edilebilecek(Kaçınılabilecek) maliyetlerdir.

#### **2.1.8. Kaçılmaz maliyetler**

Verilen seçeneklerden hangisi seçilirse seçilsin tasarruf edilemeyecek (Kaçınılamayacak)maliyetlerdir. Kaçılmaz maliyetler bu yönüyle batmış maliyetlere benzer.

**Örnek:** Mevcut eski makine yerine yeni makineyle üretim yapılması düşünüldüğünde ;eski makine mamul başına 1kw/saat ekstra enerji kullanımı gerekmektedir. Yeni makinede böyle bir maliyet olmadığı için yeni makine seçeneğinde bu ekstra enerji gideri kaçınılabılır maliyet olmaktadır. Her iki seçenekte de bir birim üretiminde 1.20 saatlik direkt işçilik gerekli olduğu düşünüldüğünde ; yeni makinenin seçilmesiyle direkt işçilik gideri tasarruf edilebilen(kaçınılabılır)bir maliyet gideri olmamaktadır.

### 2.1.9. Batmış maliyetler

Batmış maliyet, alınacak kararlara karşı etkisiz hareket edebilen , bu nedenle karar alma sırasında göz önünde bulundurulması gerekmeyen maliyetlerdir. Geçerli maliyet özelliği taşımayan tüm maliyetler , batmış maliyet olarak nitelendirilir. Herhangi bir maliyet unsuru , geçmiş bir zamanda olmuş ve devam eden süreçte seçeneklere göre farklılık göstermiyorsa, bu maliyet batmış maliyettir. Bu maliyetler seçilen alternatifte göre değişmezler, daha önce alınmış bir karar sonucu ortaya çıkmış olup , daha sonra alınan kararlardan etkilenmezler. Örneğin: Amortisman giderleri

## 3. RUTİN OLMAYAN İŞLETME KARARLARI

1. Kullanılmakta olan bazı araç ve makinelerin yenileriyle değiştirilip, değiştirilmemesi,
2. İndirimli fiyat talep eden bir siparişin kabulü veya reddi,
3. Zararda gözüken bir mamulün üretiminin sürdürülmesi veya durdurulması,
4. Bir yarı mamul veya parçanın işletmede üretilmesi veya dışarıdan satın alınması,
5. Sınırlı kaynakların etkin kullanımı,
6. Ek Üretim yapıp yapmama kararı,

### 3.1. Kullanılmakta olan bazı araç ve makinelerin yenileriyle değiştirilip, değiştirilmemesi

İşletmelerde üretim bölümlerinde çalışan yöneticiler bazen kullanılmakta olan makine ve teçhizatın daha gelişmiş olanlarını piyasada görünce, eski makine ve

teçhizatları kullanmaktan vazgeçip yeni makine ve teçhizat alma isteklerini ilgili yöneticilere bildiriler. Kullanılmakta olan makine ve teçhizatın aktif değerlerinin tükenmemiş olması durumunda, bir başka deyişle tamamen amorti edilmemeleri halinde, bu tür öneriler genellikle olumsuz karşılanır.

İki duruma da bakıldığında yeni alınan makine ve teçhizatın ve hali hazırda kullanılmakta olan makina ve teçhizatın ek gelir ve ek maliyetlerine bakılacak olunur ise, işletme de olumsuz durumlarını ortadan kaldıracak, yeni makinayı almak daha avantajlı olacak, eski makinenin yenilenmesi kararı maliyet-hacim-kar analizlerinin uygulandığı yönetim kararları arasında yer almaktadır.

Yöneticiler sık sık bir makinenin kullanılmasına devam edilmesi veya edilmemesi kararıyla karşılaşılır. Bu durum karşısında yenileme maliyetleri ve değişken işletme maliyetleri dikkate alınarak karar verilmelidir.

### **3.2. İndirimli Fiyat Öneren Bir Siparişin Kabulü veya Reddi**

İşletmenin rutin olmayan kararlarından bir tanesi de kısa süre için ortaya çıkan , işletmenin normal fiyat politikasının dışında ,daha düşük bir fiyat ile verilen siparişlerin kabulü veya reddidir.

Pazar koşulları zaman zaman işletmeleri normal kapasitenin altında üretim ve satış yapmaya zorlar. Üretilen mamule olan talebin düşmesi sonucu üretiminde buna bağlı olarak düşmesi olağandır. Bu gibi dönemlerde özel bazı siparişlerin kabulü durumunda fiyatlandırma normal durumdan daha değişiktir. Bu durumda o sırada atıl(boş) kapasite var ise, yeni gelen bu sipariş avantajlı olabilir.

İşletme normal satış fiyatının altında, ancak siparişin neden olacağı farklılaşan maliyetlerin üzerindeki bir fiyatla siparişi alarak, kısa dönemde işletmenin genel karlılığını artırabilir. Özel bir siparişe genellikle değişen maliyetler nazırı dikkate alır. Siparişe bağlı olmayan satış komisyonları gibi maliyetler ise kararlarda nazırı dikkate almaz. Bu nedenle söz konusu maliyetler normal zamanda farklılaşan maliyet olmakla birlikte, özel bir siparişe karşı ilgisiz kalan maliyetlerdir.

Burada özel bir siparişten kastedilen normal satış fiyatından daha düşük bir fiyat teklifinin olmamasıdır. Bu gibi siparişler aşağıdaki koşulların varlığı halinde kabul edilir.

- İşletmenin teklif edilen siparişi üretebilmek için boş kapasitesinin olması gerekmektedir. Boş kapasitenin olmaması durumunda işletme bu siparişi karşılamak için ek yatırım yapacaktır. Bu da sabit maliyetlerin artmasına neden olacaktır.
- Teklif edilen fiyat o sipariş için tüm değişken giderleri karşılamalıdır. Bu sipariş için katkı payı pozitif olmalıdır.
- Sipariş kısa süre için ortaya çıkmış olmalıdır. Uzun süre ile normal satış fiyatının altında, sabit giderleri karşılamayan bir fiyatla çalışmak işletmeyi ekonomik açıdan zorlayabilir, aynı zamanda diğer müşterilerle arasını bozabilir.
- Özel siparişin kabulü ile işletmenin normal fiyattan alım yapan pazardaki talep azalmamalıdır, özel sipariş mevcut talebi olumsuz yönde etkilememelidir.
- Özel siparişin kabulü işletmenin piyasadaki imajını olumsuz etkilenmemelidir.

### 3.3. Zararda Gözüken bir Mamulün Üretimini Durdurulması veya Sürdürülmesi

Üretim işletmeleri üretilen bazı ürünlerden zarar edebilir. Zarar edilen ürünler ile ilgili unsurların araştırılması ve alınacak önlemlerin belirlenerek çeşitli analiz ve araştırmaların yapılması gerekmektedir.

Gerekli analiz ve araştırmalar yapıldıktan sonra zarar edilen ürün için üretime devam etmeme kararı verilebilir. İşletmenin zararlı gördüğü ürünü işletmeden çıkarması durumunda kaçınılmaz olarak giderler vardır. Buna benzer mamulün üretilmesi yada üretilmemesi durumunda kaçınılabılır yada kaçınılamaz maliyetlerin göz önünde bulundurulması gereklidir.

### 3.4. İşletme içinde üretme yada dışarıdan satın alma kararı

Bazı durumlarda işletmeler ürettikleri mamul için gerekli parçaları kendilerinin üretmesi yada dışarıdan alınması gibi ikili durumla karşı karşıya kalabilirler.

Bütün işletmelerde değişik zamanlarda , üretim ve satın alma sorunlarının ortaya çıkması mümkündür. Sorunların çözümünde hangisinin daha karlı olacağı önemlidir. Üretim ve satın alma kararlarında katkı payları önemli birer karar aracı olmaktadır. Ancak alınacak kararlarda sadece sayısal veriler önemli değildir. Sayısal verilerin

yanında kalite farklılıkları ve esnek dış etkiler gibi diğer faktörlerden dolayı, üretimin tercih edilmesi de mümkündür.

Satın almaya karar verilmesi halinde ,boş kalan kapasitenin bir başka işte kullanılarak değerlendirilmesi mümkündür. Bu durumda fırsat maliyeti kavramı ortaya çıkabilmektedir. Fırsat maliyetlerine ek olarak karara ulaşırken aşağıdaki unsurların göz önünde bulundurulması gereklidir.

- Satıcıların güvenirliliği, siparişlerin zamanında gönderilmesi üretimin zamanında kesintisiz sürdürülmesi temel koşuldur.
- Sağlanan malzemenin kalitesi,
- Satıcılar tarafından tanınan indirimlerin ve uygulanan özel fiyatların sürekliliği,
- İşletmenin kendisi ürettiği takdirde , satıcılarla olan ilişkilerin zedelenme olasılığı,
- İşletme üretmekten vazgeçtiği takdirde ,satıcılarla eski uygun koşullarda bağlantılar kurulabilmesi,
- İşletmenin üretmekten vazgeçtiği durumda mevcut donanımlarının ne olacağı,

### 3.5. Sınırlı kaynakların etkin kullanımı

Üretim işletmelerinde kaynakların sınırlı olması nedeniyle etkin kullanım politikasının izlenmesi gerekebilir. Etkin kullanması gereken kaynaklar ise şunlardır;

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Kapasite(emek yoğun işletmelerde direkt işçilik saati, makine yoğun işletmelerde makine saati),
- Enerji,
- Endirekt malzeme,
- Nakit para v.b.,
- Bu kaynakların sınırı olması durumunda işletmeler öncelik verecekleri mamulü belirlemelidir.



### 3.6. Ek Üretim yapıp yapmama kararı

Üretimin herhangi bir aşamasında elde edilen mamulün (yada tali mamulün) bu şekliyle mi satılmasının yoksa bir miktar ek maliyet yapıldıktan sonra , mamulün yada tali mamulün ekonomik değerini biraz daha yükselttikten sonra satılmasının uygun olacağı konusunda karar verebilmek , ek üretim öncesi ve sonrası mamullerin maliyet ve satış fiyatlarını karşılaştırmaya yönelik bir maliyet analizi gerektirmektedir.

Böyle bir durumda analizde ek maliyet ile , ek maliyet sonucu mamulün ekonomik değerinde ortaya çıkan artışın , ek maliyete göre fazla olması durumunda ek üretim kararı verilecektir. Diğer yandan ek üretim kararı verebilmek uygun bir davranış olmayacaktır.

## 4. SONUÇ

İşletmelerin mevcut üretim süreci içerisinde kar maksimizasyonunu amaçlayan fiyatlandırma kararları , pazarlama stratejileri oluşturma , üretim şeklini ve stok düzeyini belirleme gibi üretime dönük kararlar, işletme kararları içerisinde değerlendirilir.

İşletmede yöneticiler yönetim kararları alırken çeşitli karar kriterlerini göz önüne alırlar. Bu kararlar işletmenin kuruluş aşamasından başlayarak işletmenin ömrünü boyunca alınması gereken kararlardır. Bu süreç içerisinde verilecek kararların , hemen hemen tamamı , işletmenin amaçlarına yönelik olmalıdır.

İşletmelerin amaçları hayatlarını sürdürmek, kar maksimizasyonuna ulaşmak veya belirli kar hedeflerine ulaşmak olduğundan, verilecek kararların amacına uygun ve aynı şekilde karar ile bunu etkileyen karar kriterlerinin arasında ilişkisi olmalıdır.

*“Küçük şeylere gereğinden çok önem verenler, elinden büyük iş gelmeyenlerdir.” Eflatun*



# Görüşler





## MÜŞAVİRLİĞİMİZCE VERİLEN GÖRÜŞLER – 1 | Denge YMM

### A- KONU:

İstanbul Finans Merkezinde elde edilecek kazançlarda vergi uygulamaları, hususunda müşavirlik görüşümüz istenilmiştir.

### B- YASAL DÜZENLEMELER VE MÜŞAVİRLİK GÖRÜŞÜMÜZ:

3 Mart 2023 tarihli Özet Bültenimizle sizleri bilgilendirdiğimiz üzere, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 21) 01/03/2023 Tarihli ve 32119 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır. İstanbul Finansa Merkezinde (İFM) faaliyetlere ilişkin olarak uygulanacak kazanç indirimi bu tebliğ ile düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere, 7421 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Tebliğ hükümlerine göre bu indirimin işleyişi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için;

- **Katılımcı belgesi almak suretiyle** İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunmaları,

- Kazancın yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım ve satımlarına aracılık etmelerinden elde edilmiş olması,

- Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

- Aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması, gerekmektedir.

Buna göre, İstanbul Finans Merkezi Kanununa göre katılımcı belgesini almak suretiyle Bölgede faaliyette bulunan **şirket veya şubelerin**, yurt dışından satın alınan

malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden elde ettikleri kazançlarına madde kapsamında indirim uygulanacak olup, Bölge dışında gerçekleştirilen söz konusu faaliyetlerden ya da Bölgedeki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ise indirim uygulanması söz konusu olmayacaktır.

- Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden sağlanan kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dâhil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılmayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanılamayacaktır.

- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir.

- İFM Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun genel hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir. İndirime konu kazanç ile buna bağlı olarak kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, indirim kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve indirim kapsamında olan faaliyetlere hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

- İFM Bölgesinde faaliyet gösteren ve indirimden yararlanan şirket veya şubelere Cumhurbaşkanlığı Finans Ofisi tarafından verilen katılımcı belgelerinin bir örneğinin, indirimden faydalanılacak ilk hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

- İndirime konu edilen kazancın Türkiye'ye transfer edildiğini gösterir tevsik edici belgelerin, indirimden faydalanılan döneme ilişkin beyannamenin verilmesi gereken ayı izleyen ayın sonuna kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

- Söz konusu indirimden yararlanan şirketlerin indirimde konu faaliyetleri dışındaki diğer gelirleri (kasadaki nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler gibi) ile olağan dışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yukarıda ayrıntılı açıklaması verilen mevzuat hükümlerine göre, İFM de katılımcı belgesi olarak (şirket veya şube) yurt dışından satın aldığınız malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmanız veya yurt dışında gerçekleşen mal alım ve satımlarına aracılık etmeniz sonucunda elde edeceğiniz kazancın %50'si beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınacaktır. Malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması gerekmektedir. Kazancın kurumlar vergisi beyannameyi verilmiş süresine kadar Türkiye'ye getirilmesi de şarttır. İndirim olarak dikkate alınacak kazançla ilişkin gider ve maliyetler ayrıntılı olarak tespit edilmelidir.

## MÜŞAVİRLİĞİMİZCE VERİLEN GÖRÜŞLER – 2 | Denge YMM

### A- KONU:

Almış olduğunuz şirket hisse senetlerinizin şirket ortaklarına satılacağı, bu işlemlere ilişkin uygulamanın nasıl olacağı, hususunda müşavirlik görüşümüz istenilmiştir.

### B- YASAL DÜZENLEMELER VE MÜŞAVİRLİK GÖRÜŞÜMÜZ:

Bilindiği üzere, 7256 Sayılı Kanun ile şirketlerin edindiği kendi hisselerine ilişkin olarak stopaj düzenlemeleri yapılmış olup, GVK 94. Maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

*“Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,*

- i) Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri hâlinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih,*
- ii) İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,*
- iii) İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,*

*itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemez....”*

Bu madde 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hisse senetlerini daha düşük bir bedelle satmanız halinde zarar edilen tutar üzerinden %15 stopaj yapılacaktır. Sermaye azaltımı yapılması veya 2 yıl hiçbir işlem yapılmaması durumunda da itibari değer üzerinde yapılan ödeme tutarı üzerinden stopaj yapılacaktır.

Ancak 14 Şubat 2023 tarihli ve 32104 (1. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6791 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile tam mükellef sermaye şirketlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap etmeleri durumunda, dağıtılmış kâr payı sayılan bu tutarlar üzerinden uygulanan stopaj oranı %15'ten %0'a indirilmiştir.

Dolayısıyla alınmış olan hisse senetlerinin zararla satılması halinde oran %0'a indiği için stopaj yükü oluşmayacaktır.



Kar edilerek satılması halinde alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark dönem gelirleri arasında gösterilerek vergiye tabi tutulacaktır.

Hisse senetleri ilişkili kişi konumundaki bir kişi veya şirkete satılacaksa emsal bedelinin transfer fiyatlandırması hükümlerine uygun olarak tespit edilmesi gerektiği tabiidir. Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi uyarına, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması gerekmektedir.

**A- KONU:**

Holdingle şirketleri içerisinde kullanılan ve aynı şartlarla aktarılan kredilerde vergi uygulaması ile fazla fonu bulunan şirketin bu fonu diğer şirketlere kullandırması halinde uygulanacak emsal faiz oranı, hususlarında müşavirlik görüşümüz istenilmiştir.

**B- YASAL DÜZENLEMELER VE MÜŞAVİRLİK GÖRÜŞÜMÜZ:**

**1-Köprü Krediler:**

Köprü krediler (Mükelleflerinin, yurt içi veya yurt dışı banka veya finans kuruluşlarından aldıkları krediyi aynen başka kişi veya kuruluşlara kullandırması ve kredi masraflarını aynen kredinin aktarıldığı kimseye yansıtması şeklindeki işlemler) hususunda Maliye İdaresi uzun yıllardır vermiş olduğu özetlerde, bunlar için fatura kesilmeyeceği, birebir yansıtma yapıldığı sürece KDV hesaplanamayacağı ve işlemlerin dekontla yapılabileceği konusunda özetler vermiştir.

Danıştay'da öteden beri köprü kredi maliyetlerinin aynen yansıtılmasında KDV hesaplanmayacağı görüşünü benimsemiştir. Bu konuda verilmiş çok sayıdaki Danıştay Kararları bulunmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.01.2017 tarih ve E.2016/709, K.2017/2 sayılı Kararı, her ne kadar başkalarına kullandırılan kredi maliyetlerinin KDV hesaplanarak yansıtılması gerektiği şeklinde sürpriz bir görüş içermekte ise de, başka benzer karar bulunmayışı ve Danıştay'ın köprü kredi maliyetlerinin yansıtılmasında KDV hesaplanması gerektiği yönündeki kararların çoğu karşısında söz konusu Kararın içtihat olarak kabul edilemeyeceği kanaatindeyiz.

Kaldı ki birebir aktarılan banka kredisi maliyetlerinin aynen yansıtılmasında KDV aranmayacağı yönündeki Maliye İdaresi görüşü varken, Danıştaya bu konuda ihtilaf gitmeyeceği aşikardır. Müşavirlik görüşümüzde bu yöndedir.

Köprü kredilerde ilgili grup şirketi veya Holding tarafından krediler birebir aynı koşullarla aktarılmakla birlikte krediyi temin eden şirket tarafından finansman temin hizmeti faturası kesilmesi gerekmektedir. Bu komisyon faturasını krediyi temin eden şirket kesecek olup kredi Holding üzerinden aktarıldığı için Holding kendisine düzenlenen komisyon faturasını aynen krediyi kullanan şirkete yansıtacaktır. Krediyi Holding temin ederse komisyon faturası Holding tarafından düzenlenecektir. Komisyon oranı olarak en çok çalışılan 3 bankadan alınacak olan teminat mektubu komisyon oranlarının ortalaması esas alınabilir. %1 ile %2 arasında değişen oranlarda olacaktır. Komisyon kullanılan kredinin anaparası üzerinden hesaplanacaktır. Komisyon bedelleri üzerinden ayrıca %20 KDV hesaplanacağı tabiidir.

## 2-Fazla Fonların Kullanılmasında Emsal Faiz:

Bilindiği üzere grup şirketleri ve ortaklara borç verilmesi yani finansman temini işleminde de emsale uygun oranda adet faizi (vade farkı) faturası kesilmesi gerekmektedir. Bu durumda emsalin ne olacağı önem arz etmektedir. Emsal bedel ilişkili olmayan kişi veya şirketlere uygulanan fiyat veya bedeldir. Emsal bedel şirketin kendi işlemlerinden tespit edilebilirse İç Emsal, dış işlemlerinden tespit edilebilirse Dış Emsal olarak isimlendirilir.

İç emsal bulunması halinde dış emsale bakılmaz. Bu nedenle borç veren şirketin karşılaştırılabilir vade ve miktarda kredi faizleri var ise İç Emsal olarak bu oran baz alınır. İlişkili kişilere buradaki faiz oranına makul bir marj ilave ederek (örneğin +1 puan) borç verilebilir.

İç emsal bulunmaması halinde dış emsale bakılması gerekmekte olup, finansman hizmetinde bu emsalin en doğru tespit edilebileceği göstergeler TCMB ve bankalarca uygulanan ortalama faiz oranlarıdır. TCMB faiz oranları; reeskont faiz oranı, avans faiz oranı, ticari krediler ortalama faiz oranı gibi oranlardır. Avans faiz oranı, reeskont faiz oranından birkaç puan daha yüksek olduğu için, uzun yıllardır bu faiz oranı kullanılmaktaydı. Ancak Vergi Müfettişlerinin uygulamalarında standardizasyonu sağlamak için, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulan Danışma Komisyonu avans faiz oranının değil, **Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen bankalarca açılan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranının dikkate alınması gerektiğine karar vermiştir**. Dolayısıyla vergi incelemelerinde müfettişler tarafından bu oran uygulanacaktır.

Sonuç olarak, holding içi fon kullandırmalarında emsal faiz oranının tespitinde yukarıdaki açıklamaların esas alınması gerekir. Buna göre;

- Her Şirket için ayrı bir emsal çalışması yapılarak ona göre ilerlenmesi gerektiği tabiidir. Topluluk oranı ile bir emsal tespit edip tüm işlemlerde aynı oranın kullanılması uygun olmayacaktır.

-Holding bünyesinde oluşan fonu kullanıyorsa kendi iç emsalini esas almalı bu yoksa iç emsal yoktur diyerek TCMB ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranı kullanılmalıdır.

-Holding grup şirketinden fazla fonu alarak başka bir grup şirketine aktarıyorsa ilgili şirketçe belirlenen ve kendine fatura edilen emsal faiz oranının üzerine makul bir pay koyarak (%+1, +2 gibi) fon kullanan grup şirketine fatura edebilir.



# Özelgeler





T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı:38418978-125[10-18/7]-.....

Konu:Nakit sermaye artışında faiz indirimi uygulaması

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin .... tarihinde nakdi sermaye artırımını yaptığı ve söz konusu kararın .... tarihinde tescil edilerek .... tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği, sermaye artırımını işleminden sonra .... tarihinde arazi satın aldığı ve şirket aktifine kaydedildiği, bu arazinin bir bölümünün .... tarihinde satıldığı belirtilerek nakdi sermaye artırımından sonra satın alınan arazinin bir bölümünün daha sonraki bir tarihte satılması durumunda satılan kısma isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamındaki nakdi sermaye artışında faiz indirimi uygulamasından arazinin satıldığı dönemden itibaren yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde, "Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci

maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6.4. İndirim uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki" başlıklı bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

#### 10.6.4.2 İndirim uygulamasına ilişkin sınırlamalar

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

10.6.4.2.4. Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırıma tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek: 11/1/2016 tarihinde 1.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunan (M) A.Ş. 23/10/2017 tarihinde 800.000 TL bedelle bir arsa satın almıştır.

Buna göre, (M) A.Ş. şartların sağlanması kaydıyla 2016 hesap döneminde 12 ay olarak ve genel indirim oranı dikkate alınmak suretiyle indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2017 hesap döneminde 1.000.000 TL'lik nakdi sermaye artırımını dolayısıyla 10 ay genel indirim oranı dikkate alınacak, kalan 2 aylık sürede ise 23/10/2017 tarihinde arsa alımında kullanılan 800.000 TL tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... tarihinde gerçekleştirdiğiniz nakdi sermaye artırımını dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan hükümler ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6. Sermaye artırımında indirim" başlıklı bölümünde yer alan şartların sağlanması kaydıyla söz konusu indirimden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, nakden artırılan sermaye ile satın almış olduğunuz araziye tekabül eden tutar için nakdi sermaye indiriminden faydalanmanız mümkün olmayıp, söz konusu arazinin daha sonraki bir tarihte satılarak nakde çevrilmesi durumunda da arazinin satın alma bedeline tekabül eden tutar için söz konusu indirimden faydalanmanız mümkün değildir.



## SEÇİLMİŞ ÖZELGELER – 2

| Gelir İdaresi Başkanlığı

T.C.

## GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı:E-13649056-125[2022-ÖZE-KVK-8]-97758

Konu:İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; cinsi komple yeni yatırım olan "... " belge numaralı yatırım teşvik belgeli yatırımın ... yılında tamamlanarak tamamlama vizesinin yapıldığı, bu döneme kadar indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmadığı belirtilerek,

-Yatırım teşvik belgenizde %25 olan yatırıma katkı oranını 15 puan artırımlı olarak %40 ve yatırım teşvik belgenizde %60 olan vergi indirim oranının %100 olarak uygulayıp uygulayamayacağınız ve artırımlı oran uygulamasında hesap dönemi sınırı olup olmadığı,

-İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırıma katkı oranına ulaşınca kadar yararlanmak için herhangi bir süre sınırının bulunup bulunmadığı,

-Yatırımın tamamlanması itibariyle tamamlama vizesi yapılmış yatırımlarda indirimli kurumlar vergisinin tüm diğer kazançlardan indirim konusu yapılabileceği,

hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde, "(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan

yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır..." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun Geçici 9 uncu maddesinde; mükelleflerin 2017, 2018 ve 2019 takvim yıllarında gerçekleştirdikleri imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için, bu Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranların sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve (c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oranın ise "%100" şeklinde uygulanacağı, bu süreyi bitiminden itibaren, sürenin bitimini takip eden her bir takvim yılı itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte, beş yıla kadar uzatmaya Cumhurbaşkanının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 29/12/2019 tarihli ve 2019/1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile kullanmış olup 2012/3305 sayılı Kararın (20/08/2020 tarihli ve 2846 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişik) Geçici 8 inci maddesinde de, "(1) Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında;

b)1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bölgesel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimini desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimini tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere,

teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır." açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan, indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2. İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 2016/9139 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararın 4 üncü maddesiyle 2012/3305 sayılı Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrası "Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir." şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararına göre yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan henüz kazanç elde edilmemiş olsa dahi "yatırım döneminde" belirli oranlarda olmak üzere, 1.1.2013 tarihinden itibaren diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

"Yatırım dönemi" ifadesinden ise, yatırıma fiilen başlanıldığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması; yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına

müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, özelge talep formuna eklediğiniz cinsi komple yeni yatırım olan "... belge numaralı yatırım teşvik belgesinin incelenmesinden, söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamı yatırımın imalat sanayiine yönelik yatırım kapsamında olmadığı anlaşıldığından, kurumlar vergisi kanununun Geçici 9 uncu maddesi ile 2012/3305 sayılı Kararın (20/08/2020 tarihli ve 2846 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile değişik) Geçici 8 inci madde hükmünün uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgeniz kapsamındaki yatırımınızın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren bu yatırımlardan elde edilen kazançlarınız için süre sınırı olmaksızın yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmakta olup, diğer faaliyetlerinizden elde edilen kazançlarınıza indirimli kurumlar vergisi uygulaması yatırım dönemi ile sınırlı olarak uygulandığından bu dönemin sona ermesinden sonra indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır.



# Mevzuattaki Değişiklikler





**- 18.01.2024 tarihli ve 32433 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 49 Seri No.lu Tebliğ değişikliği ile KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ ile aşağıdaki konularda düzenlemelerde ve değişikliklerde bulunulmuştur.**

□ Sanal veya fiziki ortamda satılan kart, şifre ve kodlardaki KDV uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir.

□ Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura (bavul ticareti) ile yapılan satışlarda istisna uygulanacak asgari tutar 2.000 TL'den 10.000 TL'ye; Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlarda (yolcu beraberliği eşya) istisna uygulanacak asgari tutar 100 TL'den 1.000 TL'ye yükseltilmiştir.

□ Uluslararası taşımacılık kapsamında, taşımacılık faaliyetini yürütenlerin yetki belgesine sahip olması ve araçlarının bu yetki belgesine kaydedilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

**- Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan ve 30.12.2022 tarihli ve 32059 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 44) ile 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması" başlıklı (III/B-3) bölümünde değişiklikler yapılarak indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının iade konusu yapılamayacak kısmıyla ilgili sınır, 2024 yılı için 90.800 TL olarak belirlenmiştir.**

**-Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde çalışan bilişim personelleri için %100 bunların dışında kalan personeller için %75 uzaktan çalışma, 2024 yılı sonuna kadar uzatıldı.**

27.12.2023 tarihli ve 8004 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde çalışan personelin toplam sayısına veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerine uygulanmak üzere söz konusu bölge ve merkezler dışında geçirilen süreler bakımından belirlenmiş olan oran, mahiyeti Bakanlıkça belirlenecek bilişim personeline 01/01/2024-31/12/2024 tarihleri arasında (bu tarihler dâhil) yüzde yüz, bunlar dışındaki personele ise 31/12/2024 tarihine kadar (bu tarih dâhil) yüzde yetmiş beş olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

**-İndirimli Stopaj Oranlarının Uygulanma Süresi 30/4/2024 Tarihine Kadar Uzatılmıştır.**

28/12/2023 tarihli ve 32413 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 8002 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Kararı ile; 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Eki Kararında yapılan değişiklik ile;

Mevduat faizleri ve katılma hesabı karşılığı ödenen kar paylarında,

Devlet tahvili ve hazine bonoları ile Hazinece kurulan Varlık Kiralama Şirketlerince ihraç edilen kira

sertifikalarından elde edilen gelirlere,

-Bankaların ihraç ettiği tahvil ve bonolar ile fon kullanıcısının bankalar olduğu Varlık Kiralama Şirketlerinin

ihraç ettiği kira sertifikalarından elde edilen kazanç ve iratlarda,

Yatırım fonlarından elde edilen gelirlere,

Varlığa dayalı menkul kıymetler, ipoteğe dayalı menkul kıymetler, ipotek teminatlı menkul kıymetler ve

varlık teminatlı menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere,

indirimli gelir stopaj oranı uygulaması 30 Nisan 2024 tarihine kadar uzatılmıştır.

**-Gözetim Ve Korunma Önlemi Uygulanan İthalat İşlemlerinde Bedelin 24/11/2023 Tarihinden Önce Ödenmiş Olması Ve İthalatın 1/4/2024 Tarihine Kadar Yapılması Şartıyla Kdv İndirim Yasağı Kaldırılmıştır.**

28 Aralık 2023 tarihli 32413 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 8000 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile ithalatta gözetim ve korunma önlemi uygulamaları kapsamında hesaplanan katma değer vergisinin indirim hakkının kaldırılmasına dair 7846 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına aşağıdaki geçici madde eklenmek suretiyle, KDV indirim yasağı kapsamına giren işlemlerde 24/11/2023 tarihinden önce ithalat bedelinin bankacılık sistemi üzerinden ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi ve malların en geç 1/4/2024 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ithal edilmesi şartıyla söz konusu ithalatlara ilişkin yüklenilen KDV'ler için indirim yasağı kaldırılmıştır.

**-27.12.2023 tarihi itibarıyla TBMM Genel Kurulunda görüşmeleri tamamlanarak yasalaşan torba kanun, 28.12.2023 tarihli Resmi Gazete'de "7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" olarak yayımlanmış bulunmaktadır.**

1. Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler



1.1. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnasının Kapsamı Genişletilmiştir

1.2. Gerçek Kişilerin Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edeceği Kar Paylarının Yarı Gelir Vergisinden İstisna Edilmiştir

1.3. İhracatta Götürü Gider Uygulaması Kaldırılmıştır

1.4. Yurtdışına Verilen Bazı Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara Uygulanan İndirim Oranı %50'den %80'e Çıkarılmıştır

1.5. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Uygulanan Stopaj Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Cumhurbaşkanı Yetkisi Genişletilmiştir

1.6. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. Maddesinde Yer Alan Bazı Stopaj Oranlarının Değiştirilmesine İlişkin Cumhurbaşkanı Yetkisi Genişletilmiştir

1.7. Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilme Usulüne İlişkin Sabit Oran Uygulamasının Süresi Uzatılmıştır

1.8. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlara Uygulanan İstisnayı Süresi Uzatılmıştır

2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

2.1. Katılım Finans Kefalet A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Muafiyeti Tanınmıştır

2.2. Yurtdışı İştiraklerden Elde Edilen ve Bazı Şartları Sağlamayan İştirak Kazançlarında İstisnanın %50 Oranında Uygulanmasına İmkan Sağlanmıştır

2.3. Yurtdışına Verilen Bazı Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara Uygulanan İndirim Oranı %50'den %80'e Çıkarılmıştır

2.4. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Uygulanan Stopaj Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Cumhurbaşkanı Yetkisi Genişletilmiştir

2.5. İmalatçı veya Tedarikçi Kurumların Aracılı İhracat Sözleşmesine Dayanarak İhracatı Gerçekleştirilen Ürünlerin Kazançlarına da Kurumlar Vergisi Oranı 5 Puan İndirimli Olarak Uygulanacaktır

2.6. Kur Korumalı Hesaplara Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnasının Süresi 30.06.2024'e Uzatılmıştır

### 3. Katma Değer Vergisi Kanunu'na (KVK) İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

3.1. Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV'nin İndiriminde Tevkif Edilen Verginin Ödenmiş Olması Şartı Getirilmiştir

3.2. Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen KDV'nin Beyan ve Ödeme Zamanları Değiştirilmiştir

3.3. KDV İadesi Konusunda Cumhurbaşkanı'na Yetki Verilmiştir

3.4. Bazı Projeler İçin Uygulanan KDV İstisnalarının Süresi Uzatılmıştır

### 4. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Sisteminde Yapılan Sorgulamalardan Katılma Payı Alınacaktır

4.2. Yeni Makine ve Teçhizat Alımlarındaki Amortisman Oran ve Sürelerinin Mevcut Faydalı Ömür Sürelerinin Yarısı Dikkate Alınarak Hesaplanabilmesi Uygulamasının Süresi Uzatılmıştır

4.3. Banka ve Finans Kurumlarınca Yapılacak Enflasyon Düzeltmesi İlgili Kurumların Vergi Matrahını Etkilemeyecektir

5. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'na İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

5.1. Motorlu Araç Ticareti Yapanların Kendi Aralarında Yaptıkları Adi Sözleşmelere İstinaden, ÖTV Aranmaksızın İşlem Tesis Edilemeyecektir

5.2. Yurt İçinden Serbest Bölgelere Yapılan Teslimlerin İhracat İstisnası Kapsamında Olmadığı Hususu ÖTV Kanununa Eklenmiştir

5.3. Alıcısı Bulunan Verici Portatif (Cellular) Telsiz Telefon Cihazlarından Alınacak Asgari Verginin Uygulama Süresi Uzatılmıştır

6. Diğer Vergi Kanunlarına İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler

6.1. Uluslararası İhalelere İlişkin Damga Vergisi İstisnası Uygulamasında Değişiklik Yapılmıştır

6.2. Konut Kredilerinde Uygulanan BSMV istisnası Yalnızca İlk Konut Edinimleri İle Sınırlandırılmıştır

6.3. İhaleye İlişkin Olarak İhale Makamı ile Düzenlenen Sözleşmenin Damga Vergisinin de İadesine İmkan Sağlanmıştır

6.4. Nüfus İdarelerince Re'sen Yapılan Düzeltmelerde Harç İstisnası Uygulanacaktır

ÇEŞİTLİ DERGİLERDE YAYIMLANAN ÖNEMLİ  
MAKALELER

Ocak 2024

Makale Konusu	Yazar	Yayınlandığı Dergi
Sermaye Şirketlerinde Alacaklıların Yöneticiler Hakkında Sorumluluk Davası Açabilme Yetkisi	Ticaret Uzmanı Mustafa Yavuz	Vergi Dünyası
Sermaye Şirketlerinde Alacaklıların Yöneticiler Hakkında Sorumluluk Davası Açabilme Yetkisi	Eski Baş Hesap Uzmanı, YMM Nihat Uzunoğlu	Vergi Dünyası
Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümünün Mükellefler Üzerinde Yarattığı Temel Etkiler	Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Abd Alara Efsun Yazıcıoğlu	Vergi Dünyası
Bir İhtilaf Konusu: Enflasyon Düzeltmesinde Düzeltmeye Tabi Tutulan Kıymetin (atik Hariç) Zararına Satışı	Eski Hesap Uzmanı Şaban Atuçuran	Vergi Dünyası
Mal Ve Hizmet İthalatından Sonra Yapılan Ödemelerin Kdv Açısından Değerlendirilmesi	Eski Baş Hesap Uzmanı, Ymm Nihat Uzunoğlu	Vergi Dünyası
Dijital Varlıkların Miras Yoluyla İntikali ve Vergilendirilmesi	Yusuf Temür	Vergi Raporu
Konut Finansmanı Sisteminin Gelişmesi Amacıyla Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde Yapılan Değişiklikler	Fatih Saraçoğlu	Vergi Raporu

# Güncel Bilgiler





## 1. Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Pişmanlık Zammı Oranı:

Uygulandığı Dönem	Aylık Oran
<b>14.11.2023 tarihinden itibaren</b>	<b>3,5%</b>
21.07.2022 - 13.11.2023	2,5%
30.12.2019 – 20.07.2022	1,6%
02.10.2019 - 29.12.2019	2%
01.07.2019 - 01.10.2019	2,5%
05.09.2018 - 30.06.2019	2%

## 2. Ek Mali Tabloları Düzenleme Zorunluluğu: (Aktif Toplamı veya Net Satış Hasılatından herhangi biri aşıldığında)

Yıllar	Aktif Toplamı	Net Satışlar Toplamı
<b>2023</b>	<b>133.179.000 TL</b>	<b>295.963.000 TL</b>
2022	84.051.300 TL	186.779.000 TL
2021	37.703.000 TL	83.783.700 TL
2020	27.682.100 TL	61.515.200 TL
2019	25.370.800 TL	56.379.100 TL

## 3. Bilanço Hesabı Esasına Göre Defter Tutma Hadleri:

Yıllar	Yıllık Alışların Tutarı (TL)	Yıllık Satışların Tutarı (TL)	Gayrisafi İş Hasılatı (TL)	İş Hasılatının Beş Katı ile Yıllık Satış Hasılatının Toplamı (TL)
<b>2024</b>	<b>1.400.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>690.000</b>	<b>1.400.000</b>
2023	890.000	1.270.000	440.000	890.000
2022	400.000	570.000	200.000	400.000
2021	300.000	420.000	150.000	300.000
2020	280.000	390.000	140.000	280.000

**4. SM veya SMMM tarafından imzalanacak beyannameler:**

Beyanname İmzalatma Zorunluluğu	
2023 Yılı Aktif Toplamı	63.786,000 TL
Net Satışlar Toplamı	127.540,000 TL

Bu hadlerden herhangi birini aşan mükellefler ise beyannamelerini YMM'lere tasdik ettireceklerdir.

**5. Perakende Satış Fişi ve Yazarkasa Fişi Düzenleme Sınırı:**

Yıllar	Tutar
<b>2024</b>	<b>6.900,00 TL</b>
2023	4.400,00 TL
2022	2.000,00 TL
2021	1.500,00 TL

**6. Gider Yazılabilecek ATİK (Amortisman) Sınırı:**

Yıllar	Tutar
<b>2024</b>	<b>6.900,00 TL</b>
2023	4.400,00 TL
2022	2.000,00 TL
2021	1.500,00 TL

**7. Genel Usulsüzlük Cezaları (2024):**

Mükellef Grupları	Birinci Derece Usulsüzlükler (TL)	İkinci Derece Usulsüzlükler (TL)
Sermaye Şirketleri	1.100	580
Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	660	330
İkinci Sınıf Tüccarlar	330	150
Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname İle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	150	87
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	87	40
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	40	23



**8. 2024 Yılı Özel Usulsüzlük Cezaları (VUK md.353,355, Mükerrer 355):**

Özel Usulsüzlük Fiilleri	Uygulanacak Oran (%)-Tutar (TL)
Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması (Her bir belge nevi için) 3.400.-TL'den az, bir takvim yılı içinde toplam olarak da 1.700.000.-TL'den fazla olmamak üzere, bu belgelere yazılması gereken meblağın	%10'u
Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Fiş, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı' nca düzenlenme mecburiyeti getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi veya düzenlenen bu belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde; her bir belge için <b>(Ceza miktarı her belge için her tespitte 170.000 TL, yıl içinde de 1.700.000 TL'yi aşmamak kaydıyla)</b>	3.400
Serbest Meslek Kazanç Defterini Bulundurmayan, Günü Gününe Kayıt Yapmayan ve Yetkililere İbraz Etmeyenlere	1.700
Vergi Levhasını bulundurmayan ve asmayanlara	1.700
Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara	40.000
Kullanılma Zorunluluğu Getirilen İşlemlerde Vergi Numarasını Kullanmaksızın İşlem Yapanlara (Her Bir İşlem İçin)	2.000
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine <b>(Ceza miktarı bir takvim yılı içinde 1.300.000 TL'yi aşamaz.)</b>	6.600
4358 Sayılı Kanun uyarınca işletmeler Vergi Kimlik No'su zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri yerine getirmeyenlere	8.700
VUK'nun 127/d bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan araç sahibi adına	6.600
Damga Vergisinde, her bir kağıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası en az	14,00

Özel Usulsüzlük Fiilleri	Uygulanacak Oran (%)-Tutar (TL)
(Maktu vergilerde %50, nisbi vergilerde %10)	
<b>Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza</b>	
1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	11.800
2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	5.800
3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	3.000
Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası 8.700.000 TL'yi geçemez.	

## 9. Konut Kira Geliri İstisna Tutarı:

Yıllar	Tutar
2024	33.000,00 TL
2023	21.000,00 TL
2022	9.500,00 TL
2021	7.000,00 TL

## 10. Gelir Vergisinden İstisna Yemek Yardımı:

Yıllar	KDV Hariç Tutar
2024	170,00 TL
2023	110,00 TL
2022	51,00 TL
2021	25,00 TL

## 11. I- Vergiden Müstesna Harcırah Tutarları: (GVK Md. 24/2):

I. Yurtiçi Harcırahlar (01.01.2024-30.06.2024)	
Günlük Tutarı (TL)	480,00

## II - Yurt Dışı Seyahatlerinde, Gruplar, Ülkeler ve Gidilen Ülkelerin Parası Cinsi İtibariyle Ödenecek Günlük Miktarları:

Ülkeler	Seyahatin ilk 10 günü için gün başına (%50 zamlı)	Seyahatin 11 inci ve daha sonraki günleri için gün başına
A.B.D. (ABD Doları)	273,00	182,00
Almanya (Euro)	246,00	164,00
Avustralya (AvustralyaDol.)	424,50	283,00
Avusturya (Euro)	249,00	166,00
Belçika (Euro)	241,50	161,00
Danimarka(Dan. Kronu)	1.857,00	1.238,00
Finlandiya (Euro)	222,00	148,00

Ülkeler	Seyahatin ilk 10 günü için gün başına (%50 zamlı)	Seyahatin 11 inci ve daha sonraki günleri için gün başına
Fransa (Euro)	240,00	160,00
Hollanda (Euro)	234,00	156,00
İngiltere (Sterlin)	172,50	115,00
İrlanda (Euro)	232,50	155,00
İspanya (Euro)	237,00	158,00
İsveç (İsveç Kronu)	2.038,50	1.359,00
İsviçre (İsviçre Frangı)	424,50	283,00
İtalya (Euro)	228,00	152,00
Japonya (Yen)	47.107,50	31.405,00
Kanada (Kanada Doları)	366,00	244,00
Kuveyt (Kuveyt Dinarı)	75,00	50,00
Kosova (Euro)	184,50	123,00
Lüksemburg (Euro)	241,50	161,00
Norveç (Norveç Kronu)	1.789,50	1.193,00
Portekiz (Euro)	232,50	155,00
Suudi Arabistan (S.A.Riyali)	925,50	617,00
Yunanistan (Euro)	237,00	158,00
Diğer AB Ülkeleri (Euro)	190,50	127,00
Diğer Ülkeler (ABD Doları)	235,50	157,00

**Özellikli Durumlar:**

- 1- Birden fazla ülkeyi kapsayacak yurtdışı geçici görev yolculuk ve ikametlerde, her ülkedeki kalış süresi için o ülkeye ilişkin gündelik miktarı esas alınır.
- 2- Harcırah için avans verilecek ise, avansın Türk Lirası cinsinden tutarı, yabancı para cinsinden avans miktarının tahakkuk tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen efektif satış kuruyla çarpılması suretiyle bulunur. Avansın mahsup işlemlerinde ise döviz satım belgesinde gösterilen tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen efektif satış kuru esas alınır.

- 3- Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne yapılacak yolculuklarda verilecek gündelik tutarları Harcırah Kanunu'nun 34'üncü maddesine istinaden Cumhurbaşkan Kararı ile belirlenmekte olup, 2023 yılı için 557,00 TL'dir.
- 4- Harcırah için avans verilmemiş ise, yurtdışı gündeliklerinin Türk Lirası cinsinden tutarı, yabancı para cinsinden gündelik miktarının beyanname düzenleme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen döviz satış kuruyla çarpılması suretiyle bulunur.
- 5- Yabancı para cinsinden, müstahak olunan harcırah miktarının avans miktarından fazla olması halinde fazla olan kısım için, beyanname düzenleme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen döviz satış kuru esas alınır.
- 6- Yurt dışındaki seyahat ve ikamet süresinin ilk 10 günü ile sınırlı olmak kaydıyla, yatacak yer temini için fatura karşılığı ödenen tutarın, artırımlı olarak hesaplanan gündelik tutarının % 40'ını aşması halinde, aşan kısmın % 70'i ayrıca ödenebilir. Ancak ilave olarak ödenecek tutar, yukarıdaki açıklamalar kapsamında ekli tablodaki tutarlara göre hesaplanan gündeliklerin % 100'ünden fazla olamaz.

## 12. Basit Usule Tabi Olmanın Şartları:

Kira Gelirleri Yönünden- Büyükşehirlerde	Tutar
<b>2024</b>	<b>55.000,00 TL</b>
2023	35.000,00 TL
2022	16.000,00 TL
2021	12.000,00 TL
2020	11.000,00 TL
2019	9.000,00 TL

Kira Gelirleri Yönünden- Diğer Yörelerde	Tutar
<b>2024</b>	<b>34.000,00 TL</b>
2023	22.000,00 TL
2022	10.000,00 TL
2021	7.600,00 TL
2020	7.000,00 TL
2019	6.000,00 TL

13. Değer Artış Kazançlarında İstisna Tutarı:

Yıllar	İstisna Tutarları
<b>2024</b>	<b>87.000 TL</b>
2023	55.000 TL
2022	25.000 TL
2021	19.000 TL
2020	18.000 TL
2019	14.800 TL

14. Arızı Kazançlarda İstisna Tutarı:

Yıllar	İstisna Tutarları
<b>2024</b>	<b>200.000 TL</b>
2023	129.000 TL
2022	58.000 TL
2021	43.000 TL
2020	40.000 TL
2019	33.000 TL

15. Tevkifata Tabi Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Beyan Sınırı:

Yıllar	İstisna Tutarları
<b>2024</b>	<b>230.000 TL</b>
2023	150.000 TL
2022	70.000 TL
2021	53.000 TL
2020	49.000 TL
2019	40.000 TL

**16. YMM Raporu ile Alınabilecek İade Limitleri:**

İstisna Türü	2021 Yılı	2022 Yılı	2023 Yılı	2024 Yılı
İhracat İstisnası, İhraç Kayıtlı Teslim ve Diğer Tam İstisna Kapsamındaki Teslimler (11/1-a, 11/1-c, 13/a, 13/d, 14, 15/b, 9)	930.000	1.266.000	1.300.000	1.300.000
İndirimli Oran (29/2)	1.860.000	2.533.000	2.600.000	2.600.000
11/1-b (Tam Tasdik Sözleşmesi Olup Olmadığına Bakılmaksızın)	244.000	332.000	350.000	350.000

**17. Tevkifata ve İstisnaya Tabi Olmayan Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Beyan Sınırı:**

Yıllar	İstisna Tutarları
<b>2024</b>	<b>13.000,00 TL</b>
2023	8.400,00 TL
2022	3.800,00 TL
2021	2.800,00 TL
2020	2.600,00 TL
2019	2.200,00 TL

**18. Sık Kullanılan Gelir Vergisi Tevkifat Oranları:**

Ödemenin Türü	Oran
Telif Ödemelerinde (GVK md.18 için) (94/2-a)	17%
Diğer (Serbest Meslek Ödemelerinde)(94/2-b)	20%
Kira Ödemelerinde (Vakıflar ve Kooperatifler dahil)(94/5-b,c)	20%
1.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile TOKİ, KOİ, Öİ tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden	0%
TL Mevduat Faizlerinden (Geç.67/4'e göre);	
a)Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	5%
b)1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	3%

Ödemenin Türü	Oran
c) 1 yıldan daha uzun vadeli hesaplarda	0%
d) Enflasyon oranına bağlı olarak değişen faiz oranı uygulanan 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	0%
e) Kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarında	0%
f) Altın cinsinden mevduat hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarında	0%
Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından	
Vadesiz, ihbarlı ve özel cari hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dâhil) vadeli hesaplarda	5%
1 yıla kadar (1 yıl dâhil) vadeli hesaplarda	3%
1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	0%
Kur korumalı vadeli katılma hesapları ile döviz cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen katılma hesaplarında	0%
Altın cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevrilen katılma hesaplarında	0%
Repo Kazançlarından (Geç.67/4'e göre)	15%
Zirai Mahsul ve Hizmet Alımlarında (Md.94/11)	
a) Hayvanlar ve Mahsullerinden, (Borsaya Tescilli Olan)	1%
b) Dışında Kalanlar için	2%
Diğer Zirai Mahsul Alımlarında	
a) Borsaya Tescil Ettirilenler İçin	2%
b) Dışında Kalanlar İçin	4%
Zirai Faaliyet Kapsamında İfa Edilen Hizmetlerden	
a) Orman İdaresine veya Orman İdaresine Taahhütte Bulunan Kurumlara Yapılan Orman Ağaçlandırması, Bakımı, Ürünlerin Toplanması, Taşınması ve benzeri Hizmet Ödemelerinde	2%
b) Diğerlerinde	4%



**19. Ücretler İçin Gelir Vergisi Tarifesi:(2024):**

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı
110.000 TL'ye kadar	15%
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	20%
870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası	27%
3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL fazlası	35%
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL fazlası	40%

**20. Ücret Dışındaki Gelirler İçin Gelir Vergisi Tarifesi:(2024):**

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı
110.000 TL'ye kadar	15%
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	20%
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası	27%
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL, fazlası	35%
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, fazlası	40%

**21. Geçici Vergi Oranları:**

Yıl	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Gelir Vergisi Mükellefleri
2023	%20	%15

**22. Yeniden Değerleme Oranları:**

Yıllar	Oran
2024	% 58,46
2023	% 122,93
2022	%36,20
2021	%9,11
2020	% 22,58

**23. Kurumlar Vergisi Tevkifat Oranları (KVK'nun 15 ve Geçici1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri Uyarınca Tam Mükellef):**

<b>5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri ve 2009/14594 S.BKK. Uyarınca Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları</b>		
<b>İlgili Madde</b>	<b>Açıklama</b>	<b>Oran</b>
KVK 15/1-a	Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş; ödemeleri	5%
KVK15/l-b KVK - Geç.1/4	Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri	20%
GVK Geç. 67/1	1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Eurobondlardan elde edilen hariç)	0%
GVK Geç. 67/4	Mevduat faizleri - Döviz Tevdiat Hesaplarına Yürütülen Faizlerden (Vadelerine Göre)	18%, 20%
	Mevduat faizleri - Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizlerden (Vadelerine Göre)	0%, 3%, 5%
	Enflasyon oranına bağlı olarak değişen faiz oranı uygulanan 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	%0
	Kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarında	%0
	Altın cinsinden mevduat hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevrilen mevduat hesaplarında	%0
GVK Geç. 67/4	Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları- Katılım Bankalarınca Döviz Katılma Hesaplarına Ödenen Kar Paylarından	18% 20%

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri ve 2009/14594 S.BKK. Uyarınca Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları**

	Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları -Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Paylarından (Vadelerine Göre)	0%, 3%, 5%
GVK Geç. 67/4	Kar Ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kar Payları	15%
GVK Geç. 67/4	Menkul kıymetlerin geri-alım (ters repo) veya satım (repo) taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler (Repo Gelirleri) (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıktan tarafından elde edilenler hariç)	15%
GVK Geç.67/8	Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları	0%
KVK 15/2	Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden,	10%
GVKGeç.61 ve Geç. 69	24.04.2003 tarihinden önceki müracaatlara dayanılarak alınmış olan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan harcamalar dolayısıyla hak kazanılan yatırım indiriminden yararlanan (KV beyannamesi üzerinde indirilen) kısım	19,80%

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri ve 2009/14594 S.BKK. Uyarınca Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları**

GVK Geç. 67/1	Halka açık şirketlerin 1.1.2006 tarihinden sonra iktisap edilen ve 1 yıldan kısa bir süre ile elde tutulan hisse senetlerinin Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar aracılığıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Gayrimenkul ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışı dahil)	0%
GVK Geç. 67/1	Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin kar payları (yani bunların ilgili fona iadesinden sağlanan gelirler)	10%
GVK Geç. 67/1	1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonolarının (eurobondlar hariç) Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	0%
GVT Geç.67/1	Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler - Hisse Senetlerine Veya Hisse Senedi Endekslerine Dayalı İşlemlerden	0%
	Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler - Diğerlerinden	10%
GVK Geç 67 1,2,3,4	Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının GVK'nun Geçici 67'inci maddesinin 1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden,	0%

**Kurumlar Vergisi Tevkifat Oranları (KVK'nun 30 ve Geçici1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri Uyarınca Dar Mükellef) :**

<b>5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri ve 2009/14593 s.BKK. Uyarınca Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları</b>		
<b>İlgili Madde</b>	<b>Açıklama</b>	<b>Oran</b>
KVK 30/1-a	Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri	5%
KVK 30/1-b	Petrol arama faaliyetleri için yapılan serbest meslek kazancı ödemeleri	5%
KVK 30/1-b	Diğer serbest meslek kazancı ödemeleri (Ücret ödemeleri dahil)	20%
KVK 30/1-c	Finansal kira ödemeleri	1%
KVK 30/1-c	Diğer gayrimenkul sermaye iratları	20%
GVK Geç. 67/1,2	1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler	0%
GVK Geç. 67/4	Mevduat faizleri - Döviz Tevdiat Hesaplarına Yürütülen Faizlerden (Vadelerine Göre)	18%, 20%
	Mevduat faizleri - Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizlerden (Vadelerine Göre)	5% 3% 0%
	Enflasyon oranına bağlı olarak değişen faiz oranı uygulanan 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	0%

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri ve 2009/14593 s.BKK. Uyarınca Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları**

Geç. 67/4	Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları	15%
KVK 30/1-ç	Her nevi alacak faizleri ;	
	Yabancı Devletler, Uluslararası Kurumlar veya Yabancı Banka ve Kurumlardan Alınan Her Türlü Krediler için Ödenecek Faizler	0%
	Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden	1%
	Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden	5%
KVK 30/1-ç	GVK'nun 75/10'uncu maddesinde yazılı menkul sermaye iratları (Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri-yurtdışında factoring kuruluşlarına ödenen faizler)	10%
KVK 30/2	Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden	20%

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri ve 2009/14593 s.BKK. Uyarınca Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları**

KVK 30/3	Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükelleflere dağıtılan (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar paylarından	15%
KVK 30/5	Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden	0%
KVK 30/6	Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden	10%
GVK Geç. 67/1	Halka açık şirketlerin 1.1.2006 tarihinden sonra iktisap edilen ve 1 yıldan kısa bir süre ile elde tutulan hisse senetlerinin Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar aracılığıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Gayrimenkul ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışı dahil)	0%
GVK Geç. 67/1	Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin kar payları (yani bunların ilgili fona iadesinden sağlanan gelirler)	0%

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri ve 2009/14593 s.BKK. Uyarınca Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları**

GVK Geç. 67/1	1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nev'i tahvil (Devlet-özel sektör) ve Hazine bonolarının Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	0%
GVK Geç. 67/1	Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler - Hisse Senetlerine Veya Hisse Senedi Endekslerine Dayalı İşlemlerden	0%
	Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler - Diğerlerinden	10%
KVK 30/7	Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca Han edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesabın yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın	30%

**24. Beyanname ve Bazı Belgelerde Damga Vergisi:**

Muhteviyatı	Oran/Tutar
Ücretlerde	(Binde 7,59)
Kira Sözleşmelerinde	(Binde 1,89)
Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 9,48)
Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi	467,20



Muhteviyatı	Oran/Tutar
Kurumlar Vergisi Beyannamesi	624,10
Muhtasar ve KDV Beyannameleri	308,30
Diğer Beyannameler (Damga Vergisi Beyannamesi hariç)	308,30
Gelir tabloları	171,90
İşletme Hesabı Öz/etleri	171,90
Bilançolar	360,10
SGK'ya Verilen Sigorta Prim Bildirgeleri	228,80
Aylık Prim ve Hizmet Belgesi ile Muhtasar Beyannamelerin Birleştirilerek Verilmesiyle Oluşturulan Beyannameler	365,50
Gümrük İdarelerine Verilen Beyannameler	624,10

**25. Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi ile İstisna Tutarları: (01.01.2024 tarihinden itibaren):**

Matrah	Veraset Yoluyla İntikallerde Vergi Oranı (%)	İvazsız İntikallerde Vergi Oranı (%)
İlk 1.700.000 TL için	1	10
Sonra gelen 4.000.000 TL için	3	15
Sonra gelen 8.700.000 TL için	5	20
Sonra gelen 17.000.000 TL için	7	25
Matrahın 31.400.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Veraset Ve İntikal Vergisi İstisna Miktarları (V.İ.V.K. Mad:4-b,d,e)	
Evlatlıklar dahil, fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	1.609.552 TL
Fûrûğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinde	3.221.082 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	37.059 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	37.059 TL

(\*) Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

#### 26. Emlak Vergisi Oranları:

	Konut	İşyeri	Arsa	Arazi
Normal Yöreler	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 1
Büyükşehir Sınırları ve Mücavir Alanlar İçİ	Binde 2	Binde 4	Binde 6	Binde 2

**1. Prime Esas Kazanç Taban ve Tavan Matrahları:****a) SGK Primi Hesabında Alt Sınır:**

Dönem	Tutar (TL)
01.01.2024-31.12.2024 tarihleri arası aylık alt sınır	20.002,50 TL
01.01.2024-31.12.2024 tarihleri arası günlük alt sınır	666,75 TL

**b) SGK Primi Hesabında Tavan Ücret:**

Dönem	Tutar (TL)
01.01.2024-31.12.2024 tarihleri arası aylık üst sınır	150.018,90 TL
01.01.2024-31.12.2024 tarihleri arası günlük üst sınır	5.000,63 TL

**2. Asgari Ücret:**

Dönem	Tutar (TL)
01.01.2024-31.12.2024 tarihleri arası	20.002,50 TL

**3. Gelir Vergisinden İstisna Kıdem Tazminatı Tavanı:**

Uygulandığı Dönem	Tutarı
<b>01.01.2024-30.06.2024 arası</b>	<b>35.058,58</b>
01.07.2023-31.12.2023 arası	23.489,83
01.01.2023-30.06.2023 arası	19.982,83
01.07.2022-31.12.2022 arası	15.371,40
01.01.2022-30.06.2022 arası	10.596,74
01.07.2021-31.12.2021 arası	8.284,51
01.01.2021-30.06.2021 arası	7.638,96
01.07.2020-31.12.2020 arası	7.117,17
01.01.2020-30.06.2020 arası	6.730,15
01.07.2019-31.12.2019 arası	6.379,86
01.01.2019-30.06.2019 arası	6.017,60

**4. Hizmet Sözleşmesinin Sona Erdirilmesinde Bildirim Süreleri ve İhbar Tazminatı Tutarları:**

Hizmet Süresi	Bildirim Süresi	İhbar Tazminatı Tutarı
6 Aydan Az Sürmüş İşçi İçin	2 Hafta	2 Haftalık Ücret
6 Aydan 1,5 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	4 Hafta	4 Haftalık Ücret
1,5 Yıldan 3 Yıla Kadar Sürmüş İşçi İçin	6 Hafta	6 Haftalık Ücret
3 Yıldan Fazla Sürmüş İşçi İçin	8 Hafta	8 Haftalık Ücret

**5. Yıllık Ücretli İzin Süreleri:**

Hizmet Süresi	Gün
1 Yıldan 5 Yıla Kadar Olanlar (5 yıl dahil)	14 İş Günü
5 Yıldan 15 Yıla Kadar Olanlar	20 İş Günü
15 Yıl (Dahil) ve Daha Fazla Olanlar	26 İş Günü
18 Yaşından Küçük İşçiler İle 50 ve Daha Yukarı Yaştaki İşçiler	En Az 20 İş Günü

**6. Vergi ve Prime Tabi Olmayan Yardımlar :**

Yardımanın Adı	SGK'dan İstisna Tutar (01.01.2024-31.12.2024)
<b>Çocuk zammı:</b>	1 Çocuk için 400,05 TL (20.002,50 x %2)
<b>Aile Yardımı:</b>	2.000,25 TL (20.002,50 x %10)
<b>Yemek Yardımı:</b>	157,68 TL (666,75 x %23,65)

✓ Azami iki çocuk için istisna uygulanabilecektir.

## 7. SGK Prim Oranları:

4/a Kapsamında Sigortalıların Prim Oranları	İşçi Payı (%)	İşveren Payı(%)
İş Kazası, Meslek Hast., Sigorta Primi	—	2
Genel Sağlık Sigortası Primi	5	7,5
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigorta Primi	9	11

### Not :

1. 01.09.2013 tarihinden geçerli olmak üzere bütün işyerleri için tehlike sınıfı derecesi dikkate alınmaksızın Kısa Vadeli Sigorta Kolları Prim Oranı % 2 olarak uygulanacaktır.

2. 1.10.2008 itibariyle işverenin aylık prim ve hizmet belgelerinin kuruma zamanında vermesi ve herhangi bir prim borcu bulunmaması halinde çalıştırdığı sigortalıların malullük yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesine isabet eden tutarın 5 puanlık kısmı hazinece karşılanır. (5510 sk. md.81/ı) (Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nca müştereken belirlenen ve SGK'nın 19.07.2021 tarihli, 2021-26 sayılı Genelgesi ile açıklanan usul ve esaslara göre, Eylül/2021 ayı aylık prim ve hizmet belgesi/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden başlamak üzere 5 puanlık prim indiriminden yararlanabilmek için SGK'ya yasal ödeme süresi geçmiş borç sorgusu işyeri bazında değil işverenin Türkiye genelindeki tüm işyerleri esas alınarak yapılacaktır.)

4/b Kapsamında Sigortalıların Prim Oranları	(%)
İş Kazası, Meslek Hast. Sigorta Primi	2
Genel Sağlık Sigortası Primi	12,5
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigorta Primi	20

### Sosyal Güvenlik Destek Primi (5510 sk. geç.md.14/a-b)

a) İşverene tabi çalışan emeklilerden (işveren payında 2 oranına ilaveten)	İşçi Payı (%)	İşveren Payı(%)
	7,5	22,5
b) Kendi hesabına bağımsız çalışan emeklilerin maaşlarından 1 Ekim -31 Aralık 2008 arası %12. 2009 da %13. 2010 da %14, 2011 ve sonrası %15 kesinti yapılmaktaydı. 10.2.2016 R.G tarihli 6663 Sayılı Kanun ile bu madde yürürlükten kaldırılmıştır.		

**İşsizlik Sigortası Primi Oranları**

İşçi Payı %1	İşveren Payı %2	Devlet Katkı Payı %1
--------------	-----------------	----------------------

**8. 50 ve daha fazla işçi çalıştırılan işyerlerinde zorunlu istihdam oranları:**

	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Özürlü Oranı	%3	%4
Eski Hükümlü Oranı	-	%2
İşyeri Hekimi	En az 1 kişi	-
İş Güvenliği Uzmanı	En az 1 kişi	-

**9. Engellilik İndirimi Tutarları:**

Yıllar	Birinci Derece Engelliler	İkinci Derece Engelliler	Üçüncü Derece Engelliler
<b>2024</b>	<b>6.900 TL</b>	<b>4.000 TL</b>	<b>1.700 TL</b>
2023	4.400 TL	2.600 TL	1.100 TL
2022	2.000 TL	1.170 TL	500 TL
2021	1.500 TL	860 TL	380 TL
2020	1.400 TL	790 TL	350 TL
2019	1.200 TL	650 TL	290 TL

**10. Asgari Geçim İndirimi :**

22/12/2021 Tarih ve 7349 Sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile 193 Sayılı Kanun'un Ücretlerde istisnaları düzenleyen 23'ncü maddesine yapılan ekleme sonucunda; Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiş ve aynı kanunun Md.3/b hükmü gereğince asgari geçim indirimi 01.01.2022'den sonra geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

**11. Binek Otomobil Kiralanma/Satın Alma Gider Kısıtlaması ve Amortisman**

2024 yılında kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedeli 26.000 TL(2023:17.000 TL), gider olarak indirim konusu yapılabilecek özel

tüketim vergisi ve katma değer vergisinin toplam tutarı 690.000 TL,(2023: 440.000 TL) amortisman olarak indirim konusu yapılabilecek tutar; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç 790.000 TL (2023:500.000 TL), vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde 1.500.000 TL (2023:950.000 TL) olarak belirlenmiştir.

## 12. Çalışanlara çeşitli adlarla yapılan ödemelerde sigorta primi, gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri:

	Ödemenin Türü	SGK Kesintisi	Gelir Vergisi	Damga Vergisi
1	Asıl Ücret	SGK tavanı var	Var	Var
2	Askerlik Yardımı	Var	Var	Var
3	Aile Yardımı	Belli Miktarı Aşan Kısmı Var	Var	Var
4	Avanslar (Geri ödemeli) (Muhtasar Beyanname Dönemini Geçmiyorsa)	Yok	Kesilmiyor (Muh.Bey.DönGeçmiyorsa)	Var
	Geçiyor ise GVK Mad.94 Göre	Yok	Var(Geçiyor ise GVK 94'e göre)	Var
5	Ayakkabı Bedeli (GVK md.27/2 hariç)	Var	Var	Var
6	Bayram Yardımı ve Harçlığı	Var	Var	Var
7	Çocuk Yardımı (GVK md.23/12)	Belli miktarı aşan kısma var	Belli miktarı aşan kısma var	Var
8	Çıraklık Ücreti (3308S.K.GVK25/5)	Yok (Devlet Karşılıyor)	Belli miktarı aşan kısma var (GVK. 23/12 hariç)	Yok

	Ödemenin Türü	SGK Kesintisi	Gelir Vergisi	Damga Vergisi
9	Doğum Yardımı (GVK md.25/5)	Yok	Belli miktarı aşan kısma var	Var
10	Eğitim Öğretim Yardımı	Var	Var	Var
11	Elbise Dikiş Bedeli	Var	Var	Var
12	Evlenme Yardımı	Yok	Belli miktarı aşan kısma var	Var
13	Fazla Mesai	Var	Var	Var
14	Giyecek Yardımı (ayni)	Yok	Var	Yok
15	Giyecek Yardımı (Nakdi)	Var	Var	Var
16	İkramiye	Var	Var	Var
17	İzin Harçlığı	Var	Var	Var
18	İdareci Primi	Var	Var	Var
19	İstirahat Yardımı(SSK'ca İş.Gör.Öd.)	Yok	Var	Var
20	İhbar Tazminatı	Yok	Var	Var
21	Kıdem Zammı	Var	Var	Var
22	Kasa Tazminatı	Yok	Var	Var
23	Kıdem Tazminatı	Yok	Yok	Var
24	Konut Lojman	Yok	Belli Koşullarda Yok (GVK 23/9)	Var
25	Konut (Nakdi)	Var	Var	Var
26	Kardan Hisse Ücret	Var	Var	Var
27	Komisyon Şeklinde Ödenen Ücret	Var	Var	Var
28	Ölüm Yardımı	Yok	Yok	Var



	Ödemenin Türü	SGK Kesintisi	Gelir Vergisi	Damga Vergisi
29	Primler	Var	Var	Var
30	Sağlık Yardımı (Ayni)	Yok	Var	Var
31	Stajyer Yardımı	Yok	Yok	Yok
32	Satış Primi	Var	Var	Var
33	Taşıt (Servis)	Yok	Yok	Yok
34	Taşıt (Nakdi)	Var	Var	Var
35	Temettü İkramesi	Var	Var	Var
36	Toplu Sözleşme Zam farkları	Var	Var	Var
37	Tabii Afet Yardımı	Var	Var	Var
38	Teşvik İkramesi	Var	Var	Var
39	Yolluk	Yok	Belli miktarı aşan kısma var	Var
40	Yemek İşyerinde (Ayni)	Yok	Yok	Yok
41	Yemek (Nakdi)	Belli miktarı aşan kısma var	Belli miktarı aşan kısma var	Var
42	Yıllık İzin Ücreti	Var	Var	Var
43	Yıpranma Tazminatı	Var	Var	Var
44	Yılbaşı İkramesi	Var	Var	Var
45	Yakacak (Nakdi)	Belli miktarı aşan kısma var	Belli miktarı aşan kısma var	Var
46	Yakacak (Ayni)	Yok	Var	Var
47	Hakkı Huzur	Yok	Var	Var

## 13. 5510 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulanacak İdari Para Cezaları:

Ceza Md.	İlgili Md.	Maddelere İlişkin Açıklamalar	2024 Yılı Ceza Miktarı (TL)
102/a	8/1, 61	1) İşe giriş ve genel sağlık sigortasına ait bildirgeleri usulüne uygun ve zamanında vermeyenlere her bir sigortalı için	Asgari Ücret Tutarında
		2) Bildirgelerin verilmediğinin mahkeme kararıyla veya kurum tarafından tespiti her bir sigortalı için	Asg.Ücr. 2 Katı
		3) Tespit tarihinden itibaren bir yıl içerisinde bildirgelerin verilmemesi halinde her bir sigortalı için	Asg.Ücr. 5 Katı
102/b		İşyerinin bildirilmesi, devri, intikali ve nakline ait bildirgeyi usulüne uygun ve zamanında bildirmeyenlere;	
		1) Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için	Asg.Ücr. 3 Katı
		2) Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için	Asg.Ücr. 2 Katı
		3) Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için	Asg.Ücr. Tutarında
102/c	86/1	Aylık prim ve hizmet belgesi ile işyeri kayıtlarına ait belgeleri usulüne uygun ve zamanında göndermeyenlere her bir fill için;	
		1) Belgelerin <b>asıl olması</b> halinde aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına	Asg.Ücr. 1/5'li - En fazla Asg. Ücr. 2 Katı
		2) Belgelerin <b>ek olması</b> halinde asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına	Asg.Ücr. 1/8'li - En fazla Asg. Ücr. 2 Katı
102/c	86/5	3) Ek bildirgenin kurumca re'sen düzenlenmesi durumunda (her bir ek belgede kayıtlı sig. sayısı başına)	Asg.Ücr. 1/2'si - En fazla Asg. Ücr. 2 Katı

Ceza Md.	İlgili Md.	Maddelere İlişkin Açıklamalar	2024 Yılı Ceza Miktarı (TL)
		<b>4)</b> Belgenin mahkeme kararı, kurum veya diğer kamu idarelerinin denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tesbitler sonucu düzenlenmesi, asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın aylık,	Asg.Ücr. 2 Katı
102/d	59	Kurumun incelemeye yetkili memurları veya SMMM ile YMM'lerce düzenlenen raporlara istinaden, Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için,	Asg.Ücr. 2 Katı
102/e	86/2	İşveren, işyeri defter, kayıt ve belgelerini kurum denetim ve kontrol memurlarınca istenilmesi halinde onbeş gün içinde, mücbir sebep olmaksızın ibraz etmez ise;	
		<b>1)</b> Bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlara	Asg.Ücr. 12 Katı
		<b>2)</b> Diğer defterleri tutmakla mükellef olanlara	Asg.Ücr. 6 Katı
		<b>3)</b> Defter tutmakla yükümlü olmayanlara	Asg.Ücr. 3 Katı
		<b>4)</b> Tasdiksiz ve tutulan defterlerin geçersizlik hallerinin gerçekleştiği her biri takvim ayı için	Asg.Ücr. 1/2'si
		<b>5)</b> Ücret tediye bordrosunun imzasız ve gerekli bilgilerin olmaması durumunda geçerli sayılmaz ve her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için	Asg.Ücr. 1/2'si
102/f	85/5	Asgari işçilik uygulaması ile ilgili olarak, kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar ile bankalar, Kurumca istenilen bilgileri ve belgeleri yazılı olarak en geç bir ay içinde kuruma vermemeleri durumunda aylık	Asg.Ücr. 2 Katı
102/g	8/3, 9/1,3 47/3, 90/1	Köy ve mahalle muhtarları ile hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanların sigortalılık başlangıcından itibaren tescillerini yapan ilgili kurumların işe giriş bildirgesini engeç onbeş gün içinde ,Tarımsal faaliyette bulunanların ise bir ay içerisinde, köy ve mahalle muhtarları ile hizmet akdine bağlı	Asg.Ücr. Tutarında

Ceza Md.	İlgili Md.	Maddelere İlişkin Açıklamalar	2024 Yılı Ceza Miktarı (TL)
		olmaksızın kendi adına çalışanların sigortalılıklarının sona erdiğini on gün içinde, Vazife malullüğüne sebep olan olayın kamu idaresince on beş gün içerisinde kamu idareleri, döner sermaye ve bankacılık kuruluşlarının ihale ile yaptırdıkları işleri üstlenenleri on beş gün içerisinde kuruma bildirmemeleri	
102/g	8/7	Kamu idareleri ile bankaların, işlemlerini yaptığı kişilerin sigortasız olduğunu tespit ettiği kişileri Kuruma bildirmemeleri halinde sigortalı başına	Asg.Ücr. 1/10'u
102/h	11/3,6	Ticaret sicil memurluklarının kendilerine bildirilen şirket kuruluşu, çalıştırılacak işçi sayısı ve işe başlama tarihini kuruma on gün içerisinde bildirmemeleri	Asg.Ücr. Tutarında
102/h	11/3,6	Valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer kuruluşların verdikleri yapı ve her türlü ruhsat niteliği taşıyan işlemlere ilişkin bilgileri kuruma vermemeleri halinde her bir bildirim yükümlülüğü için	Asg.Ücr. Tutarında
102/ı-1		Kurumca denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurların, inceleme ve soruşturma görevini yerine getirmesini engelleyen işverenler, sigortalılar ve işyeri sahiplerine	Asg.Ücr. 5 Katı
102/ı-2		Kurum görevlilerinin görevlerini yapmasını engellemek amacıyla, cebir ve tehdit kullanan işverenler, sigortalılar ve işyeri sahiplerine aylık	Asg.Ücr. 10 Katı
102/ı	100	Kurum tarafından istenen bilgi ve belgeleri herhangi bir mücbir sebep olmaksızın kuruma vermeyen her türlü kurum ve kuruluşu aylık	Asg.Ücr. 5 Katı
102/ı	100	Kurum tarafından istenen belgelerin <b>(istirahat raporu dahil)</b> kuruma geç verilmesi halinde sigortalı başına aylık	Asg.Ücr. 1/10 Tutarında

Ceza Md.	İlgili Md.	Maddelere İlişkin Açıklamalar	2024 Yılı Ceza Miktarı (TL)
102/j	9	9/a'ya göre sigortalılığı sona erenler 506 sk.nun geçici 20'nci maddesinde yer alan sandıklara başlama ve sona ermesinde bildirim süresi içinde vermeyenlere her bir sigortalı için	Asg.Ücr. 1/10 Tutarında
102/k	100	Bakmakla yükümlü oldukları kişilere ait bilgi girişlerini süresinde yapmayanlara	Asg.Ücr. ½'si
102/l	Ek 6	İlgili maddeye göre yapılması gereken bildirim veya kontrol yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, her bir fiil için	Asg.Ücr. Tutarında

#### 14. Prime Esas Kazanç Miktarları

Prime Tabi Olan Ve Olmayan Kazançlar	Prime Tabi (+) /Tabi Değil (-)	Hangi Ayda Prime Tabi Tutulduğu
<b>Ücret</b>	+	Hak Edilen Ay
<b>a) Zaman birimine göre ücret</b>		
aa) Fazla çalışma / mesai ücreti	+	Hak Edilen Ay
ab) Cumartesi günü ücreti	+	Hak Edilen Ay
ac) Hafta tatili ücreti	+	Hak Edilen Ay
ad) Ulusal Bayram-Genel tatil ücreti	+	Hak Edilen Ay
ae) Yıllık izin ücreti	+	Hak Edilen Ay
<b>b) İş birimi esasına göre ücret</b>	+	Hak Edilen Ay

Prime Tabi Olan Ve Olmayan Kazançlar	Prime Tabi (+) /Tabi Değil (-)	Hangi Ayda Prime Tabi Tutulduğu
ba) Yüzde usulüyle alınan ücret	+	Hak Edilen Ay
bb) Profesyonel futbolcuya ödenen ücret	+	Hak Edilen Ay
bc) Transfer ücreti	+	Hak Edilen Ay
bd) Transfer verimi ücreti	+	Hak Edilen Ay
<b>c) Götürü ücret</b>	+	Hak Edilen Ay
<b>d) Belirsiz zaman ve miktar üzerinden ödenen ücret</b>	+	Hak Edilen Ay
da) Hazırlama ücreti	+	Hak Edilen Ay
db) Tamamlama ücreti	+	Hak Edilen Ay
dc) Temizleme ücreti	+	Hak Edilen Ay
- Kardan hisse şeklinde ödenen ücret	+	Hak Edilen Ay
- Komisyon ücreti	+	Hak Edilen Ay
<b>e) Zam ve Tazminatlar</b>	+	Hak Edilen Ay
ea) Bakım tazminatı	+	Hak Edilen Ay
eb) Vardiya tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ec) Ağır vasıta tazminatı	+	Hak Edilen Ay

Prime Tabi Olan Ve Olmayan Kazançlar	Prime Tabi (+) /Tabi Değil (-)	Hangi Ayda Prime Tabi Tutulduğu
ed) İş güçlüğü tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ef) Yıpranma tazminatı	+	Hak Edilen Ay
eg) Özel hizmet tazminatı	+	Hak Edilen Ay
eh) Yabancı dil tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ei) İmza zorunluluğu tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ej) Makam tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ek) Uçuş tazminatı	+	Hak Edilen Ay
el) Arazi zammı	+	Hak Edilen Ay
em) İş riski zammı	+	Hak Edilen Ay
em) Eleman teminindeki güçlük zammı, kıdem zammı	+	Hak Edilen Ay
<b>f) Hakkı huzurlar (toplantı parası)</b>	+	Hak Edilen Ay
<b>h) Sigortalılara istirahatlı iken ödenen ücretler</b>	+	Hak Edilen Ay
<b>i) Avukatlık vekâlet ücreti</b>	+	Hak Edilen Ay

## GÜNCEL BİLGİLER – EKONOMİK GÖSTERGELER | Pratik Bilgiler

### 1. T.C. Merkez Bankası İskonto ve Avans Oranları:

Dönemi	İskonto Oranı (%)	Avans Oranı (%) (Reeskont İçin)
23.12.2023'den itibaren	43,25	44,25
01.12.2023'den itibaren	40,75	41,75
01.11.2023'den itibaren	35,75	36,75
28.09.2023'den itibaren	30,75	31,75
01.09.2023'den itibaren	25,75	26,75
24.06.2023'den itibaren	15,75	16,75
31.12.2022'den itibaren	9,75	10,75
31.12.2021'den itibaren	14,75	15,75
19.12.2020'den itibaren	15,75	16,75
13.06.2020'den itibaren	9,00	10,00
21.12.2019'dan itibaren	12,75	13,75
11.10.2019'dan itibaren	17,25	18,25
29.06.2018'den itibaren	18,50	19,50
31.12.2016'dan itibaren	8,75	9,75
14.12.2014'den itibaren	9,00	10,50
27.12.2013'den itibaren	10,25	11,75
21.06.2013'den itibaren	9,50	11,00
20.12.2012'den itibaren	13,50	13,75



## 2. Aylık ÜFE ve TÜFE Oranları:

TÜFE (%)			ÜFE (%)		
2023 Yılı					
Ay	Aylık	Yıllık	Ay	Aylık	Yıllık
Ocak	6,65	57,68	Ocak	4,15	86,46
Şubat	3,15	55,18	Şubat	1,56	76,61
Mart	2,29	50,51	Mart	0,44	62,45
Nisan	2,39	43,68	Nisan	0,81	52,11
Mayıs	0,04	39,59	Mayıs	0,65	40,76
Haziran	3,92	38,21	Haziran	6,50	40,42
Temmuz	9,49	47,83	Temmuz	8,23	44,50
Ağustos	9,09	58,94	Ağustos	5,89	49,41
Eylül	4,75	61,53	Eylül	3,40	47,44
Ekim	3,43	61,36	Ekim	1,94	39,39
Kasım	3,28	61,98	Kasım	2,81	42,25
Aralık	2,93	64,77	Aralık	1,14	44,22

TÜFE (%)			ÜFE (%)		
2022 Yılı					
Ay	Aylık	Yıllık	Ay	Aylık	Yıllık
Ocak	11,1	48,69	Ocak	10,45	93,53
Şubat	4,81	54,44	Şubat	7,22	105,01
Mart	5,46	61,14	Mart	9,19	114,97
Nisan	7,25	69,97	Nisan	7,67	121,82
Mayıs	2,98	73,50	Mayıs	8,76	132,16
Haziran	4,95	78,62	Haziran	6,77	138,31
Temmuz	2,37	79,60	Temmuz	5,17	144,61
Ağustos	1,46	80,21	Ağustos	2,41	143,75

TÜFE (%)			ÜFE (%)		
2022 Yılı					
Ay	Aylık	Yıllık	Ay	Aylık	Yıllık
Eylül	3,08	83,45	Eylül	4,78	151.50
Ekim	3,54	85,51	Ekim	7,83	157.69
Kasım	2,88	84,39	Kasım	0,74	136.02
Aralık	1,18	64,27	Aralık	-0,24	97.72

### 3. Yıllar İtibariyle 31 Aralık Değerlemeye Esas Döviz Alış Kurları:

Yıllar	Usd	Euro
2023	29,4382	32,5739
2022	18,6983	19.9349
2021	12,9775	14,6823
2020	7,3405	9,0079
2019	5,9402	6,6506

### 4. Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle Efektif Alış ve Döviz Alış Kurları:

Tarih	USD		EURO		GBP	
	Döviz Alış	Efektif Alış	Döviz Alış	Efektif Alış	Döviz Alış	Efektif Alış
31.03.2023	19,1460	19,1326	20,8021	20,7875	23,5943	23,5778
30.06.2023	25,8231	25,8050	28,1540	28,1343	32,8076	32,7846
30.09.2023	27,3767	27,3575	29,0305	29,0101	33,4816	33,4582
31.12.2023	29,4382	29,4176	32,5739	32,5511	37,4417	37,4155