

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ekim / October 2025

**Türk vergi literatürüne yeni kavram önerileri:
Vergilemede bütünlük ve vergilemede tutarlılık**
Dr. Mesut Karadağ

2026 -2028 OVP vergi politika öncelikleri
Abdulkadir Kahraman

English Translation

Gümrükte Gündem
Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem
Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler İndeks

Vergi Takvimi

Pratik Bilgiler

Practical Information



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



Shape the future
with confidence

Türk vergi literatürüne yeni kavram önerileri: Vergilemede bütünlük ve vergilemede tutarlılık

Giriş

Usul hukukuna ilişkin uygulamalar, fiili olayların hukuki düzenlemelerle kavranmasına ilişkindir. Vergilendirme, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile ilgili mevzuat kapsamında vergisel olaylarla ilgili birçok tespit ve değerlendirme gerektiren süreçler içerebilmektedir. Bu nedenle ilgili mevzuatın sürekli değişmesi, gelişmesi ve karmaşıklaşması uygulamada yorum faktörünü daha çok öne çıkarır hale getirmiştir. Bu kapsamda, mevzuatın fiili durumlara uygulanması esnasında yapılacak yorumlara bakış açısı kazandırmak ve uygulamanın anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla, vergi teorisine iki yeni kavram önerilmesi bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Kavram önerileri sunulurken, uygulamaya ilişkin bazı örneklerle ve değerlendirmelere yer verilmiştir. Vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerin ilgili oldukları fiili durumlara uygulanmasına ilişkin durumları anlatan bu kavramlar, aynı zamanda ilgili mevzuatın amaçsal yorumla kavranmasına da imkân sağlamaktadır.

1- Vergilemede bütünlük

Vergi sistemlerinin temel amaçlarından bazıları; mali kaynak sağlanması, adalet ve tarafsızlık ilkeleri çerçevesinde muamelede bulunulmasıdır. Modern vergi sistemlerinde istisnalar ve muafiyetler önemli yer tutar. Ancak bu istisnalar, özellikle mevzuatın geliştiği ya da sürekli değişikliklerin yapıldığı dönemlerde sistemsel tutarlılığı zorlayabilir. Bu durumlarda vergi kaybını önleyecek kural ve uygulamaların devreye alınması gerekir.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında "Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez" düzenlemesine yer verilmiştir. İlgili düzenleme, kanun koyucunun üzerinden vergi almadığı bir konuda ortaya çıkan giderler ile zararların meydana gelmesi halinde, bunların diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan mahsubuna imkân vermemektedir.

Diğer taraftan, Kanun'un madde gerekçesinde aşağıdaki ifadelerle yer verilerek kanunda yapılan düzenlemelere dair açıklama yapılmıştır:

Maddenin üçüncü fıkrası ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesine imkân verilmemektedir. İstisna kazançlar elde edilirken, giderlerin yanı sıra gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirileceği tabii olup, düzenleme ile konuya ilave açıklama getirilmiş ve muhtemel tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu hükümle örneğin, iştirak kazançlarının Kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmesi nedeniyle, söz konusu iştiraklerin alınmasında kullanılan kredilere ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin istisna dışı faaliyetlere ilişkin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı konusuna açıklık getirilmiştir.

Uluslararası vergi literatüründe benzer durumları tanımlamak için "expense disallowance"¹, "matching principle"², "non-deductibility" gibi kavramlar kullanılmaktadır. "Expense disallowance" kavramı, istisna edilen kazançlarla ilgili harcamaların indirilememesini

ifade ederken; "matching principle" daha çok tahakkuk esas çerçevesinde giderlerin gelirlerle eşleştirilmesini açıklar. Öte yandan, "non-deductibility" kavramı, indirim yasağına ilişkin durumları daha geniş bir perspektiften tanımlamak için kullanılmaktadır.

Türk vergi mevzuatında bu çerçevede ortaya çıkan fiili durumlar bakımından, istisna kazançlara ilişkin gider veya zararların indiriminin yasaklanması, **"vergilemede bütünlük"** kavramı ile açıklanabilir niteliktedir. Bu doğrultuda, vergilemede bütünlük, gelirin ve buna bağlı giderin birlikte değerlendirilmesini, vergilendirmenin söz konusu bütünlük esas alınarak gerçekleştirilmesini gerektirmektedir.

Dolayısıyla, eğer bir gelir vergiden istisna tutuluyorsa, onunla ilgili giderin vergi matrahından düşülmesine izin vermek, sistemin bütünlüğünü bozacaktır.

Örneğin; başka kanunlarda düzenlenen serbest bölge kazanç istisnası, teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası ya da Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlara sağlanan istisna nedeniyle, bu faaliyetlere ilişkin gider ya da gider fazlalıklarının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirilmesine müsaade edilmemektedir. Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'nın şarta bağlı iştirak kazançları, gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı gibi istisna türleri de vardır. Bu durumlarda, kazancın belli bir kısmı istisnaya tabi tutulduğunda, gider ya da zararların da aynı oradan matrahla ilişkilendirilmemesi gerekir. Örneğin, gayrimenkul satış kazancı istisnasının güncel olarak %25 oranda istisnaya tabi olması nedeniyle, bu gayrimenkule ilişkin tapu harcı ya da emlak komisyon ücreti gibi ödemelerin de aynı oranda kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınması gerekir.

Sonuç olarak, vergilemede bütünlük ilkesi, bir gelir unsurunun vergisel statüsü ile bağlantılı olarak, bu gelire ilişkin giderlerin de aynı vergisel rejime tabi tutulması gerekliliğini ifade etmektedir. Bu kuralın uygulanması sayesinde mükerrer indirimlerin önüne geçilmekte; başka bir ifadeyle, çifte avantaj elde edilmesi engellenmektedir³. Söz konusu ilke, vergi matrahının doğruluğunu sağlamanın yanı sıra, vergi sisteminin iç tutarlılığının korunmasına da katkı sunmaktadır. Nitekim, vergilendirilmemiş bir gelir unsuruyla ilişkili gider veya zararın mahsubuna izin verilmesi, ilave bir vergi avantajına yol açacak ve sistematik bütünlüğü zedeleyecektir.

Bu bağlamda, vergi sisteminin sadece bütünlük ilkesiyle değil, aynı zamanda yorum ve uygulama düzeyinde tutarlılığı esas alan bir yaklaşımla da güçlendirilmesi mümkün olabilir. Bu doğrultuda, çalışmada literatüre kazandırılması önerilen ikinci kavram olan "vergilemede tutarlılık" ilkesine geçilmektedir.

2- Vergilemede tutarlılık

Vergi mevzuatında yer alan çeşitli düzenlemeler bazen sistemin işleyişine ilişkin önemli güçlükler çıkarabilmektedir. Bununla birlikte, vergilemede hukuki güvenlik, vergilemede adalet ve eşitlik, belirlilik, öngörülebilirlik gibi ilkeler mükelleflere haklarının korunması açısından önemli olanaklar sunmaktadır. Vergilendirme süreçlerinde, benzer durumlara farklı yaklaşımlar sergilenmesi veya aynı kurala ilişkin farklı uygulamalarla karşılaşılması söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda "vergilemede tutarlılık" kavramının mükellefler açısından bir koruma alanı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Bu çerçevede, **vergilemede tutarlılık**, *"benzer ekonomik olayların benzer vergisel sonuçlar doğurması, aynı kuralın farklı yorum ve uygulamalarla farklı vergisel sonuçlara yol açmaması, uygulamanın öngörülebilir olması ve sistematik yorum ilkesine sadık kalınması"* olarak tanımlanmaktadır.

Söz konusu kavram,

- Aynı konuya dair verilen ve farklı değerlendirmelerin yer aldığı özelemler,
- Yargı kararlarıyla çelişen idari işlemler,
- Kanunlar arası yorum ve uygulama farklılıkları (GVK/KVK/KDV uyumsuzlukları)

gibi vergi sisteminde görülen tutarsız durumlara karşı kullanılmak ve bu tür uygulama sorunlarının önlenmesine yönelik bir yaklaşımı ifade etmek üzere önerilmektedir.

Diğer yandan, yukarıda yer verilen 5520 sayılı KVK'nın 5/3'üncü maddesi, vergilemede tutarlılık açısından yasal bir temel oluşturmaktadır.

Konu bir örnek ile açıklanacak olursa, Gaziantep Defterdarlığı'nın 26/12/2024 tarih ve 16700543-125[24-515-45]-176392 sayılı özelgesinde, 5520 sayılı KVK'nın 5/1-e maddesindeki iştirak satış kazancı istisnasına ilişkin olarak, Holding şirketinin grup içine yapacağı iştirak hissesi satışları ile *"İşletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilen satışlardan, ekonomik açıdan şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesini sağlamayan satışlardan, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımları sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesinden elde edilen kazançlar ile aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançların"* istisna uygulamasına konu edilemeyeceği değerlendirilmesinde bulunulmuştur⁴. Dolayısıyla, diğer tüm koşulların sabit olduğu, ancak satış nedeniyle ilgili işletmenin zarar ettiği bir durumda, bu zararın

¹ David A. Thornton, "Guidance on Intercompany Interest Expense Disallowance Related to Tax Exempt Investments", The Tax Adviser (Eylül 2004). Çevrimiçi: <https://law-journals-books.vlex.com/vid/intercompany-expense-disallowance-exempt-55528604> Erişim tarihi:28/09/2025)

² Deborah A. Geier, The Myth of the Matching Principle as a Tax Value, (Çevrimiçi: https://engagedscholarship.csuohio.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=fac_articles Erişim Tarihi:28/09/2025)

³ Örneğin, 5520 sayılı Kanun'un 32/7'nci ve 32/8'inci maddeleri kapsamında ihracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara 1 puan ya da 5 puan indirimli oran uygulanırken, kurumlar vergisi açısından Kanun'u 10/1-ğ maddesine göre indirim sağlanan ya da 3214 sayılı Kanun'a göre istisna edilen kazançlar, ihracat ya da üretim kazançlarından ve ticari bilanço karından çıkarılarak hesaplama yapılarak indirimli oran matrahı bulunmakta ve çifte avantajın önüne geçilmektedir.

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi: <https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/435/ozelge/27772> Erişim Tarihi: 28/09/2025)

herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir. Nitekim kazanç halinde herhangi bir istisna uygulanmaksızın yapılan vergileme, zarar halinde de zararın indirilmesine ilişkin herhangi bir kısıtlamayı içermemelidir.

Başka bir anlatımla, 5520 sayılı KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenmiş olan istisna, şarta bağlı bir istisnadır. Mükelleflerin bu istisnadan faydalanabilmeleri için kanunda belirtilen şartları sağlamaları gerekir. Dolayısıyla, bu şartların sağlanmadığı bir satışın Kanunun 5/1-e maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve istisnadan faydalanılabilmesi mümkün olmadığı gibi istisna şartlarını taşımayan bir işlemin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararın 5520 sayılı KVK'nın 5/3'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir⁵.

Yukarıda yer verilen örnek ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere, vergilemede tutarlılık kavramı mükellef haklarını doğrudan koruyan bir ilke olarak 213 sayılı VUK'un 3'üncü maddesi ya da 5520 sayılı KVK'nın 5/3'üncü maddesinde açıkça tanımlanarak yasal düzenlemeye bağlanabilir. Böylece idari uygulamalara bağlayıcılık kazandırma gücü olabilecek ve idari uygulamalarda iç tutarlılık da sağlanabilecektir.

Sonuç

Türk vergi mevzuatındaki değişikliklerin artması ve mevzuatın giderek karmaşıklaşmasıyla birlikte, vergisel düzenlemelerin amaçlarına uygun şekilde; sistematik yorumlarla ve mükellef haklarını gözeterek uygulanması önem kazanmıştır. Bu nedenle, Türk vergi sistemi kavramsal ve yapısal olarak geliştirilmelidir. Literatüre kazandırılacak yeni kavramlar, uygulayıcıların ve vergi sistemini idare edenlerin daha isabetli karar almalarına imkân sağlayabilir.

Vergilemede bütünlük kavramı, istisna kapsamındaki faaliyetlere ilişkin gider ve zarar yasağı getirerek vergilemenin bütünlüğünü korur. Aksi hâlde, elde edilen gelir vergiden istisna edilirken, katlanılan gider indirimiyle ikili avantaj sağlanabilir. Dolayısıyla, vergilemede bütünlük kavramı özellikle istisna ve muafiyetlerin sistematik yorumlanması ve uygulanması açısından fonksiyonel olacaktır.

Vergilemede tutarlılık kavramı ise, doğrudan kanuni bir ilke olmasa da sistemin adil, öngörülebilir ve rasyonel işlemesi için temel bir dayanak sağlayabilir. İdarenin özelgeleri, yargı kararlarına uygunluk ve yasal düzenlemelerin birbiriyle uyum içinde uygulanmaları açısından da dikkate alınabilecek olan bu kavram, özellikle 5520 sayılı KVK'nın 5/3'üncü maddesi kapsamında açıklanmış ve örneklenmiştir. Aynı kuralın farklı vergisel sonuçlar doğurmasını engellemeye yönelik olan bu kavram, ayrıca mükellef haklarını koruyan bir işleve sahip olacaktır.

Kaynakça

- David A. Thornton, "Guidance on Intercompany Interest Expense Disallowance Related to Tax Exempt Investments", The Tax Adviser (Eylül 2004). Çevrimiçi: <https://law-journals-books.vlex.com/vid/intercompany-expense-disallowance-exempt-55528604> Erişim tarihi:28/09/2025)
- Deborah A. Geier, The Myth of the Matching Principle as a Tax Value, (Çevrimiçi: https://engagedscholarship.csuohio.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=fac_articles Erişim Tarihi:28/09/2025)
- Erdoğan Sağlam, İştirak tasfiyesinden doğan zararlar vergi matrahından indirilebilir (mi?) (Çevrimiçi: https://www.istanbulvergimerkezi.org/ArticleDetails/497?utm_source (Erişim Tarihi:28/09/2025)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi: <https://www.gib.gov.tr>)
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gerekçesi



⁵ Erdoğan Sağlam, İştirak tasfiyesinden doğan zararlar vergi matrahından indirilebilir (mi?) (Çevrimiçi: https://www.istanbulvergimerkezi.org/ArticleDetails/497?utm_source (Erişim Tarihi:28/09/2025)

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

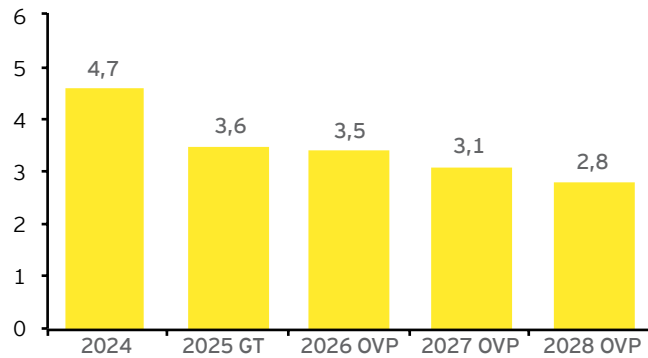
2026 -2028 OVP vergi politika öncelikleri

2026 - 2028 dönemi “Orta Vadeli Mali Program” 7 Eylül 2025 tarihli ve 33010 sayılı 1. Mükerrer Resmî Gazete ile yayımlandı. OVP’nin “II. Makroekonomik Politika Çerçevesi ve Temel Amaçlar” bölümünde “para, maliye ve gelirler politikalarının eşgüdüm içinde ve hedef odaklı uygulanmasının kararlılıkla sürdürüleceği” belirtilmiş ve temel politika alanları aşağıdaki gibi listelenmiş:

- Makroekonomik ve finansal istikrarın kalıcı hale getirilmesi
- Araştırma-geliştirme ve yenilik kapasitesinin artırılması
- Yeşil ve dijital dönüşüm odaklı teknolojik gelişimin desteklenmesi
- Beşerî sermayenin değişen demografik yapıyı dikkate alarak nitelik ve beceri düzeyinin güçlendirilmesi ve işgücü verimliliğinin artırılması
- İşgücü piyasasının etkinliğinin, işgücüne katılımın ve istihdam kapasitesinin yükseltilmesi
- Yatırım ve iş yapma ortamının iyileştirilmesi ve öngörülebilirliğin güçlendirilmesi
- Kamu mali çerçevesinin güçlendirilmesi ve kayıt dışı ekonominin azaltılması.

“Makroekonomik Hedefler ve Politikalar” başlığı altında “Kamu maliyesi” bölümünde ise “bütçe disiplininin güçlendirilmesine yönelik adımlar kararlılıkla atılmaya devam edileceği, kamu maliyesinin makroekonomik istikrarı destekleyici rolü artırılacağı; maliye ve gelirler politikaları, para politikasıyla eşgüdüm içinde uygulanarak ekonomik dengelenme sürecine katkı sağlayacağı” açıklanmış.

Aşağıdaki tablodaki gibi 2024’te %4,7 olan “bütçe açığı/GSYH” oranının 2028’de %2,8’e indirilmesi hedeflenmiş.



Program döneminde kamu maliyesi öncelikleri şu şekilde sıralanmış:

- Harcamalarda etkinliğin artırılması
- Afetlere dirençli yapıların finansmanının sağlanması
- Vergilemede adalet ve etkinliğin artırılması
- Kayıt dışılıkla mücadele ve denetimlerde etkinliğin artırılması
- KİT yönetim reformu
- Sosyal güvenlik sisteminin mali sürdürülebilirliği

“Vergilemede adalet ve etkinliğin artırılması” vizyonu aşağıdaki gibi açıklanmış:

- Vergi politikalarında büyüme ve sosyal adalet ilkeleri ekseninde yatırımı, istihdamı, üretimi, ihracatı ve rekabet ortamını destekleyen gelir politikalarına öncelik verilmesi.
- Dolaylı vergilerin bütçe içindeki ağırlığı gözden geçirilerek kayıt dışı ekonomiye yönelik tedbirlerle program döneminde doğrudan vergi gelirlerinin bütçe içindeki ağırlığının artırılması.
- Kamu mali yönetiminde sürdürülebilir gelir kaynaklarının artırılması için vergi tabanının genişletilmesi ve vergilemede gönüllü uyumun artırılmasına yönelik çalışmaların sürdürülmesi.
- Vergi harcamaları analiz edilerek, etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimlere yönelik düzenlemelerin yapılması.
- Vergilerin tam ve zamanında ödenmesinde etkili olan mükellef davranışları ve vergiye uyum sorunları analiz edilerek uyum düzeyini artırmaya katkı sağlayacak stratejilerin geliştirilmesi.
- Vergi istatistikleri ve bu alandaki raporların daha kapsamlı olarak yayımlanması.

Kayıt dışılıkla mücadele ve denetimlerde etkinliğin artırılması politikası ise “denetim süreçlerinin etkinliğinin artırılarak sağlanması” hedeflenmiş. Kayıt dışılıkla mücadelede “yapay zekâ, büyük veri gibi teknolojik imkânlar” ile “ileri analiz teknikleri kullanılarak denetimde etkinliğin artırılması” planlanmıştır.

2025 -2027 programındaki “karbon vergisi özelliği taşıyan vergilerin gözden geçirilerek; tamamlayıcı karbon vergisi dâhil karbon fiyatlandırma araçlarının kalkınma ve yatırım ortamı üzerinde yol açacağı ekonomik ve sosyal etkilerin analiz edilmesi” bu programdan çıkarılmış.

Vergi reform alanları

OVP’nın 3 No’lu ekindeki “vergi reform alanları” şu şekilde sıralanmış:

Cergilemede adalet ve etkinliğin artırılması	İdari Düzenleme	Vergilerin tam zamanında ödenmesinde etkili olan mükellef davranışları ve vergiye uyum sorunları analiz edilerek uyum düzeyini artırmaya katkı sağlayacak stratejiler geliştirilecektir.	2026 1. Çeyrek (Sürekli)
Kayıt dışılıkla mücadele ve denetimlerde etkinliğin artırılması	Karar	Kayıt dışılıkla mücadele yapay zekâ, büyük veri gibi teknolojik imkânlarla desteklenen risk analiz faaliyetleriyle ve tüm ilgili tarafların katılımıyla yürütülecektir.	2026 1. Çeyrek (Sürekli)
	İdari Düzenleme	Prim tabanını genişletmek üzere kayıt dışı istihdam ve kayıt dışı ücretle mücadele veri analizine dayalı risk odaklı denetim faaliyetleri artırılacaktır.	2026 1. Çeyrek (Sürekli)
	Kanun/İdari Düzenleme	Organize vergi kaçakçılığı ile mücadelede vergi kaçakçılığı soruşturmalarının etkin yürütülmesi amacıyla ilgili kurumlarla işbirliği içerisinde mevzuat çalışmaları yapılacaktır.	2026 3. Çeyrek
	İdari Düzenleme	Gayrimenkullerin gerçek değerinin kavranmasını ve gerçek değerleri üzerinden işlem yapılmasını sağlayacak çalışmalar yapılacaktır.	2026 1. Çeyrek

Vergi gelirleri artış oranı nasıl?

2026 - 2028 döneminde “bütçe gelirleri, vergi gelirleri ve diğer ekonomik göstergeler” aşağıdaki gibidir:

Merkezi yönetim bütçe gelir türü	2024	2025 P *	2026 P**	2027 P**	2028 P**
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (Milyar TL)	8.672,8	12.465,9	16.216,1	18.740	21.276,9
Genel bütçe vergi gelirleri (Milyar TL)	7.305,3	10.733,6	13.783,1	16.033,7	18.294,7
Merkezi yönetim bütçe gelirleri artış oranı (% değişim)	66,54	43,74	30,08	15,56	13,54
Genel bütçe vergi gelirleri artış oranı (% değişim)	62,3	46,93	28,41	16,33	14,1
Büyüme (GSYH, % değişim)	3,3	3,3	3,8	4,3	5
Enflasyon (TÜFE yıl sonu, % değişim)	44,5	28,5	16	4,3	9
Vergilerin toplam bütçe gelirlerindeki payı (%)	84,23	86,1	85	85,56	85,98
Vergilerin toplam bütçe gelirlerindeki değişim oranı(%)	-2,20	1,87	-1,11	0,56	0,43

*GT: Gerçekleşme Tahmini

**P: OVP

Bu tabloya göre, 2026 bütçe gelirleri içerisinde vergilerin payı %85 ve artış oranı ise %30,8. Vergi gelirlerindeki artış ise 2025'e göre %28,41 iken, 2026 yılı enflasyon beklentisi %16 ile kıyaslandığında vergi gelirlerindeki bu artış yüksek.

Diğer yandan OVP ile 2025 yılı merkezi bütçe kanununda 11.138,7 milyar TL olan "vergi gelirleri hedefinin" 10.733,6 milyar TL olarak revize edildiği anlaşıyor. Ocak - Temmuz 2025 dönemi vergi gelirlerinin %51,4 (5.721,3 milyar TL) olarak gerçekleşmesi etkili olmuş.

TBMM'yi bekleyen vergi sorunları

Birincisi "enflasyon düzeltmesi". Neden mi? Bu gidişle enflasyon düzeltmesi şartları 2026 yıl sonunda ortadan kalkmayacak ve 31.12.2025 mali tabloları düzeltilecek. Enflasyon düzeltmesi yapılmaması ancak ve ancak fiyat endeksindeki (ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan az olması halinde mümkün. Diğer bir deyişle düzeltme yapılmaması her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi ile sonlanacak. Dolayısıyla uygulanmaması için kanundaki "%100" ve "%10" ibareleri 31.12.2025'ten önce değiştirilmediği durumda uygulama yapılacak. Kanun değişikliği ise özkaynakları güçlü şirketler için bir adaletsizlik yaratacak.

Enflasyon düzeltmesi tüm paydaşlar için sorun. 2025'te geçici vergi dönemlerinde düzeltme yapılmaması bazı mükelleflerin lehine, bazılarının aleyhine. Özellikle özkaynakları güçlü şirketler düzeltme uygulansaydı geçici vergi dönemlerinde daha az veya vergi ödemeyecekti. 2025 geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulanmadığı için fazladan ödedikleri verginin iadesi için Nisan 2026'ya

kadar bekleyecekler. En memnun paydaş ise Hazine olsa gerek. Çünkü ekonominin soğuduğu bir dönemde enflasyon düzeltmesi yapılmaması vergi gelirleri gerçekleştirmeleri lehine çalışıyor.

İkincisi kripto varlıklar ile ilgili düzenlemeler. Kripto varlıklara dair yasal altyapı "7518 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 2 Temmuz 2024'te yürürlüğe girdi. Ancak bir yıldan fazla zaman geçmesine rağmen vergi kanunlarında gerekli değişiklikler yapılmadı. Kripto varlıklar ile ilgili dolaylı ve dolaysız vergi düzenlemeleri yapılarak vergileme konusuna açıklık getirilmesi şart.

Üçüncüsü yukarıdaki politika öncelikleri arasında yer almamakla birlikte OVP'nin "Vergilemede adalet ve etkinliğin artırılması için politikalar" kapsamında "vergi politikalarında sosyal adalet ilkelerini dikkate almak üzere" yapılacak değişikliklerin başında Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tarifesindeki oran ve dilimlerin genişletilmesi gerekliliğidir.

Dördüncüsü OVP'de kayıtdışlılıkla mücadelede önceliklendirilen "gayrimenkullerin gerçek değerinin kavranmasını ve gerçek değerleri üzerinden işlem yapılmasını sağlayacak çalışmalar yapılması" önemli bir reform alanı olarak görülüyor. Bahse konu öncelike kanuni düzenleme yapılmadan yapılabilir mi? Yapılacak idari düzenlemeler taşınmaz satışlarına dair ödemelerin banka ve finans kurumlarından yapılmasını kapsayacak mı sorularının cevabı 2026 1. çeyrek içinde netleşebilir.

Bu yazı, Ekonomist dergisinin 14 Eylül 2025 tarihli 2025/19. sayısında yayınlanmıştır.



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

New concepts proposed for the Turkish tax literature: Integrity in taxation and consistency in taxation

The increasing number of changes in Turkish tax legislation and the growing complexity of the legislation have made it important to implement tax regulations in a manner consistent with their objectives, through systematic interpretations and with due regard for taxpayer rights. Therefore, the Turkish tax system must be improved conceptually and structurally. New concepts introduced to the literature may enable practitioners and tax authorities to take more accurate decisions.

This article proposes two new concepts for the Turkish tax literature:

- Integrity in taxation
- Consistency in taxation

The concept of integrity in taxation refers to the joint assessment of income and related expenses, and collection of taxes over them as a whole. For this reason, if an income is exempt from tax, allowing deduction of the related expense from the tax base undermines the integrity of the system and creates a double advantage. In the international literature, concepts such as “expense disallowance,” “matching principle,” and “non-deductibility” are used in situations covered by the proposed concept.

The concept of consistency in taxation is defined as “similar economic events’ leading to similar tax consequences, the same legal rule not leading to different results through different interpretations and applications, predictability of practices and adherence to the principle of systematic interpretation.”

The concept in question refers to the prevention of inconsistencies occurring in the tax system such as:

- Tax rulings which are provided on the same subject but contain different evaluations,
- administrative actions that conflict with court decisions,
- and differences in interpretation and application between laws (inconsistencies among ITL/CTL/VATL),

as well as the necessary practices to be implemented regarding these matters. Furthermore, Article 5/3 of the Corporate Tax Law No. 5520 provides a legal basis for consistency in taxation.

Although the concept of consistency in taxation is not a direct legal principle, it can provide a fundamental basis for functioning of the tax system in a fair, predictable and rational manner.

2026-2028 MTP tax policy priorities

The “Medium-Term Fiscal Program” (MTP) for the 2026-2028 period was published in the 1st Repeated Official Gazette dated 7 September 2025.

According to the MTP, taxes will account for 85% of budget revenues in 2026, with an increase of 30.8%. The increase in tax revenues is 28.41% compared to 2025, which is high compared to the 16% inflation forecast for 2026. On the other hand, it appears that the “tax revenue target” of 11,138.7 billion TL in the central budget law of 2025 has been revised as 10,733.6 billion TL with the MTP.

Tax issues awaiting the Grand National Assembly

The first issue is “inflation adjustment”. At this rate, the conditions required for inflation adjustment will still exist at the end of 2026 and the financial statements for 31.12.2025 will be adjusted. It is possible not to apply inflation adjustment only if the increase in the price index (PPI) is less than 100% in the last three accounting periods, including the current period, and less than 10% in the current accounting period. In other words, the adjustment practice will end when both conditions are not met simultaneously. Therefore, unless the numbers “100%” and “10%” in the law are changed before 31 December 2025, the adjustment practice will be implemented.

The second issue is the regulations related to crypto assets. The legal framework for crypto assets entered into force on 2 July 2024, with the “Law Amending the Capital Markets Law No. 7518.” However, although more than a year has passed, the necessary amendments to the tax laws have not been applied. The taxation aspect should be clarified by introducing indirect and direct tax regulations related to crypto assets.

Thirdly, the rates and brackets in the Income Tax Law's tax tariff need to be expanded.

The fourth issue is the need for carrying out activities that will ensure prioritization of the combat against informality, as well as comprehension of the real value of real estate and conduct of transactions based on their real values, within the scope of the MTP.

This is the summary of the article published in the Economist magazine's issue 2025/19, dated 14.09.2025.



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

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Eylül ayı “Gümrükte Gündem”i belirleyen başlıca gelişmeler, Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracat taahhütü kapanmamış olan dahilde işleme izin belgesi veya izinlerine ek süre tanımlanması, ABD menşeli bazı eşyaların ithaline ek mali yükümlülük tahsil edilmesine ilişkin ilgili kararın yürürlükten kaldırılması, binek otomobil ithalinde uygulanan EMY’nin kapsamı genişleterek EMY oran ve tutarları yeniden düzenlenmesi olmuştur.

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

1. Mısır Arap Cumhuriyeti menşeli boru bağlantı parçalarının ithaline yönelik dumping soruşturması açılmıştır.

30.08.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/29) ile Türkiye’deki yerli üreticinin başvurusu üzerine, Mısır Arap Cumhuriyeti menşeli olup 7307.19 gümrük tarife pozisyonu altında sınıflandırılan “diğerleri” başlığı altındaki boru bağlantı parçalarına yönelik yapılan inceleme sonucunda dumping soruşturması açılmasına karar verilmiş ve soruşturmanın usul ve esasları belirlenmiştir. Soruşturma konusu malın ihracatçısı, yabancı üreticisi, ithalatçısı, üye çoğunluğu bunlardan oluşan meslek kuruluşları, ihracatçı ülke hükümeti, benzer malın Türkiye’deki üreticisi, üye çoğunluğu benzer malın Türkiye’deki üreticilerinden oluşan meslek kuruluşları ilgili taraflar olarak kabul edilir ve Tebliğ’in yayımı tarihinden itibaren başlayarak 37 gün içinde soru formlarını cevaplamak veya görüşlerini sunmak suretiyle kendilerini yetkili mercie bildirenler soruşturmada ilgili taraf olarak dikkate alınır. Bu Tebliğ, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup soruşturma, bu Tebliğ’in yayımı tarihinde başlamıştır. Soruşturma süresince geçici önlem uygulanması kararlaştırılabileceği gibi soruşturma sonunda kesin önleme karar verilmesi halinde, bu önlem geriye dönük olarak da uygulanabilecektir. Soruşturma hakkında detaylı bilgiye ihtiyaç duyan veya soruşturmaya taraf olmak isteyen kişi ve kuruluşların bizimle irtibata geçmesini rica ederiz.

2. Kore Cumhuriyeti menşeli rulo halinde olmayan sıcak haddelenmiş yassı çelik (kalın levha) ithalinde dumpinge karşı önlem uygulanmasına karar verilmiştir.

02.04.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/14) ile yerli firmaların başvurusuna istinaden Kore Cumhuriyeti (“Kore”) “rulo halinde olmayan sıcak haddelenmiş yassı çelik” (kalın levha) eşyasının ithaline ilişkin dumping soruşturması açılmış; Ticaret Bakanlığı tarafından yürütülen soruşturma sonunda, Kore menşeli soruşturma konusu ürün ithalatının dumpingli olduğu ve yerli üretim dalında zarara neden olduğu tespit edilmiş; söz konusu eşyanın ithalinde CIF bedelin 7208.51 tarife alt pozisyonunda %4,37, 7208.52 tarife alt pozisyonunda olup firma ünvanı “Hyundai Steel Company” olanlarda %4,34 ve 7211 ve 7225 tarifelerinde ise %9,40 oranlarında olmak üzere, firma bazında dumpinge karşı kesin önlemin uygulanmasına karar verilmiş; anılan önlemin yürürlüğe konulmasını teminen İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/30), 30.08.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3. Çin, İtalya ve Sırbistan menşeli elektrikli termosifon ve depolu su ısıtıcısı ithalinde uygulanan dampedinge karşı önlemin, uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

05.04.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/13) ile Çin Halk Cumhuriyeti, İtalyan Cumhuriyeti ve Sırbistan Cumhuriyeti menşeli “diğerleri” eşya tanımlı “termosifon-elektrikli, depolu su ısıtıcısı” eşyanın ithalinde uygulanan dampedinge karşı önlemin yürürlük süresi sona ereceğinden, Türkiye’deki yerli üreticilerin başvurusu üzerine, dampedinge karşı önleme ilişkin nihai gözden geçirme soruşturması (“NGGS”) açılmasına karar verilmiş; yürütülen soruşturma sonunda, Çin Halk Cumhuriyeti, İtalyan Cumhuriyeti ve Sırbistan Cumhuriyeti menşeli, 8516.10.80.00.19 GTİP numarasındaki ürüne yönelik önlemin yürürlükten kalkması durumunda dampedingin ve zararın devam etmesinin veya yeniden meydana gelmesinin muhtemel olduğu saptanmış; halihazırda, bahse konu menşeli söz konusu eşyanın ithalinde, CIF bedelin %12 ve %49 oranında değişen dampedinge karşı önlemin, uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

Anılan önlemin yürürlüğe konulmasını teminen İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/31) 30.08.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. Çin menşeli gazla çalışan anında su ısıtıcılar tanımlı eşyanın ithalinde uygulanan dampedinge karşı önlemin, uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

18.12.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2024/37) ile Çin Halk Cumhuriyeti menşeli (“ÇHC”) menşeli 8419.11.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyonu (“GTİP”) altında yer alan “gazla çalışan anında su ısıtıcılar” tanımlı eşyanın ithalinde uygulanan dampedinge karşı önlemin yürürlük süresi sona ereceğinden, Türkiye’deki yerli üreticilerin başvurusu üzerine, dampedinge karşı önleme ilişkin nihai gözden geçirme soruşturması (“NGGS”) açılmasına karar verilmiş; yürütülen soruşturma sonunda, Çin Halk Cumhuriyeti menşeli 8419.11.00.00.00 GTİP numarasındaki ürüne yönelik önlemin yürürlükten kalkması durumunda dampedingin ve zararın devam etmesinin veya yeniden meydana gelmesinin muhtemel olduğu saptanmış; halihazırda, bahse konu menşeli söz konusu eşyanın ithalinde, CIF bedelin %20,12 ve %59,65 oranında değişen dampedinge karşı önlemin, uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

Anılan önlemin yürürlüğe konulmasını teminen İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/32) 30.08.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5. İhracat taahhüt hesabı henüz kapatılmamış bazı dahilde işleme izin belgeleri veya izinlerine ek süre verilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

11 Eylül 2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat: 2006/12)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İhracat: 2025/4) ile dahilde işleme tedbirlerinin uygulama usul ve esaslarını düzenleyen 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği’nin “dahilde işleme izin belgeleri/dahilde işleme izinlerine ilişkin ek süre başvuruları” başlıklı geçici 37’nci maddesine yeni fıkra eklenmiş olup bahse konu fıkra aşağıdaki şekildedir;

“(5) Bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten önce ve 1/1/2022 tarihinden sonra düzenlenmiş ihracat taahhüt hesabı henüz kapatılmamış dahilde işleme izin belgelerine/dahilde işleme izinlerine (7108, 7112.91, 7113.19 tarife pozisyonlarındaki eşya için düzenlenmiş dahilde işleme izinleri hariç) bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 (altı) ay içerisinde Bakanlığa müracaatta bulunulması kaydıyla, bu müracaatın uygun görüldüğü tarihten itibaren 3 (üç) ayı geçmemek üzere belge/izin orijinal süresinin yarısı kadar ilave süre verilir.”

Eklenen bu fıkra ile 01.01.2022 - 11.09.2025 tarihleri arasında düzenlenmiş ve ihracat taahhüt hesabı henüz kapatılmamış olan dahilde işleme belgeleri veya izinleri (7108, 7112.91, 7113.19 alt tarife pozisyonlarındaki eşya için düzenlenmiş dahilde işleme izinleri hariç) için, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içinde Ticaret Bakanlığı’na başvurulması şartıyla, başvurunun uygun görüldüğü tarihten itibaren 3 ayı geçmemek üzere, belge veya izin orijinal süresinin yarısı kadar ek süre verileceği düzenlenmiştir.

Bu Tebliğ, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6. Maden metal ve orman ürünleri sektörlerine ilişkin dahilde işleme rejimi genelgesinde değişiklikler yapılmıştır.

Maden, Metal ve Orman Ürünleri Sektörlerine İlişkin Dahilde İşleme Rejimi Genelgesi’nde, 16.09.2025 tarihli onayla değişiklik yapılmış olup, söz konusu değişiklikler özetle şöyledir;

DİİB süreleri başlıklı 6’ncı maddesinde yapılan değişiklik ile, 01.10.2025 tarihi itibarıyla düzenlenecek Dahilde İşleme İzin Belgelerine uygulanmak üzere;

(1) Çelik kütükten sıcak haddelenmiş uzun ürün (filmaşın, inşaat demiri, çubuk, profil, vb.) üretimi öngörülen belgeler ile çelik slabdan sıcak haddelenmiş yassı ürün üretimi öngörülen belgelerin süresi 4 ay olarak belirlenir. Soğuk haddeleme, kabuk soyma, kaplama gibi daha ileri düzeyde işleme faaliyeti öngörülen kütük ve slab belgelerinin süreleri 6 ay olarak belirlenebilir. Ancak hem sıcak haddeleme hem de daha ileri düzeyde işleme faaliyetinin bir arada öngörüldüğü belgelerin süreleri sıcak haddeleme için öngörülen süre kadar (4 ay) belirlenir.

(2) İthalat listesinde 72.08 tarife pozisyonunda yer alan alaşımsız çelikten sıcak haddelenmiş sac bulunan belgelerin

süresi, söz konusu sıcak sac miktarının belgenin ithalat listesinde yer alan tüm ürünlerin toplam miktarına oranının %50'den fazla olması halinde, 6 ay olarak belirlenir.

(3) İthalat listesinde 72.13, 72.21 ve 72.27 tarife pozisyonlarında yer alan çelikten filmaşın eşyası bulunan belgelerin süresi, söz konusu filmaşın miktarının belgenin ithalat listesinde yer alan tüm ürünlerin toplam miktarına oranının %50'den fazla olması halinde, 6 ay olarak belirlenir.

(4) Uluslararası proje üstlenicisi imalatçı-ihracatçı firmaların, söz konusu projeye yönelik olarak yapacakları üretimlerine ilişkin düzenlenecek belgelerin süresi, bu durumun tevsiki kaydıyla proje süresi kadar belirlenebilir.

(5) Bu Genelge kapsamına giren diğer sektörlerde düzenlenen belgelerin süresi 9 ay olarak belirlenir.

01.10.2025 tarihi itibarıyla düzenlenecek Dahilde İşleme İzin Belgelerine uygulanmak üzere, Asgari Yurt İçi Alım Oranlarına ilişkin 8/A maddesi Genelgeye eklenmiş olup, bahse konu madde şu şekildedir;

"Ek-2'de yer alan ithal eşyasının, tabloda belirtilen asgari oranda yurt içinden temin edilmesi zorunludur. DİİB düzenlenmesi aşamasında söz konusu eşyaya ve asgari yurt içi alım oranına ilişkin bilgiler DİİB'in özel şartlar bölümüne kaydedilir. Taahhüt hesabı kapatma işlemleri sırasında, yurt içinden temin edilen eşya miktarının, ihracatı gerçekleştirilen ürünlerin üretimi için gereken ithal eşyası miktarına oranının Ek- 2'de belirtilen asgari orandan düşük olduğunun tespiti halinde DİİB, 2006/12 sayılı Tebliğ'in 45'inci maddesinin dördüncü ve yedinci fıkralarında öngörülen müeyyideler uygulanarak kapatılır."

Genelge'de yer alan EK-2 uyarınca, aşağıda belirtilen ürün grupları için Asgari Yurt İçi Alım Oranı %25 olarak belirlendi.

İthal eşyası	Yurt içinden alınması gereken asgari oran
Demir veya alaşımsız çelikten kütük (GTP: 7207)	%25
Çelik filmaşın (GTP: 7213, 7221 ve 7227)	%25
Demir veya alaşımsız çelikten slab (GTP: 7207)	%25
Demir veya alaşımsız çelikten sıcak haddelenmiş rulo sac (GTP: 7208)	%25

7. 40.11 ve 40.13 tarife pozisyonlarında sınıflandırılan muhtelif dış lastiklerin ithalinde gözetim uygulaması getirilmiştir.

19.08.2025 tarih ve 33022 Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/9) uyarınca aşağıdaki tabloda yer verilen muhtelif gümrük tarife istatistik pozisyon ("GTİP") numaralarında sınıflandırılan dış lastiklerden birim gümrük kıymeti aşağıdaki tabloda gösterilen eşik değerinin altında kalanların ithalinde, Ticaret Bakanlığı'nca (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek gözetim belgesi aranacaktır.

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

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

Bu Tebliğ yayımı tarihini takip eden otuzuncu gün (19.10.2025) yürürlüğe girecektir.

8. Tıpta, cerrahide, dişçilik veya veterinerlikte kullanılan eldivenler, tek parmak eldivenler ve parmaksız eldivenlerin ithalinde gözetim uygulaması getirilmiştir.

19.08.2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2025/8) uyarınca 4015.12.00.00.11 ve 4015.12.00.00.19 gümrük tarife istatistik pozisyon ("GTİP") numarasında sınıflandırılan ve tıpta, cerrahide, dişçilik veya veterinerlikte kullanılan eldivenler, tek parmak eldivenler ve parmaksız eldivenlerden birim gümrük kıymeti aşağıdaki tabloda gösterilen eşik değerinin altında kalanların ithalinde, Ticaret Bakanlığı'nca (İthalat Genel Müdürlüğü) düzenlenecek gözetim belgesi aranacaktır.

GTİP	Eşya tanımı	Birim gümrük kıymeti (ABD Doları/Kg*)
4015.12.00.00.11	Nitril olanlar	10
4015.12.00.00.19	Diğerleri	

*Brüt Kg

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

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

Bu Tebliğ yayımı tarihini takip eden otuzuncu gün (19.10.2025) yürürlüğe girecektir.

9. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) menşeli bazı eşyanın ithalatında ek mali yükümlülük tahsil edilmesine ilişkin 2018/11973 sayılı Karar yürürlükten kaldırılmıştır.

22.09.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 21.09.2025 tarihli Cumhurbaşkanî Kararı ile 11.06.2018 tarihli, 2018/11973 sayılı Bakanlar Kurulu ile yürürlüğe konulan Amerika Birleşik Devletleri Menşeli 08.02 pozisyonundan 90.22 pozisyonuna kadar birçok ürünün İthalatında Ek Mali Yükümlülük Uygulanmasına Dair Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.

Pozisyon no	Eşya tanımı 21.05.2019 tarihinden itibaren geçerli olan liste (22.05.2019 tarih ve 30781 sayılı R.G. CK 1130)	Ek mali yükümlülük (%)
08.02	Diğer sert kabuklu meyvalar (taze veya kurutulmuş) (kabuğu çıkarılmış veya soyulmuş olsun olmasın)	10
10.06	Pirinç	25
2106.90	Diğerleri	10
22.08	Alkol derecesi hacim itibarıyla %80'den az olan tağyir(denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler	70
24.01	Yaprak tütün ve tütün döküntüleri	30
27.01	Taşkömürü; taşkömüründen elde edilen briketler, topak ve benzeri katı yakıtlar	5
2704.00	Taşkömürü, linyit ve turbadan elde edilen kok ve semikok (aglomere edilmiş olsun olmasın); karni kömürü	5
2713.11	Kalsine edilmemiş	4
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (ilaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları	30
3904.10	Poli (vinil klorür) (diğer herhangi bir maddeyle karıştırılmamış) (PVC)	25
3908.10	Poliamid -6, -11, -12, -6,6, -6,9, -6,10 veya -6,12	5
39.26	Plastikten diğer eşya ve 39.01 ila 39.14 pozisyonlarında belirtilen diğer maddelerden eşya	30
44.01	Yakmaya mahsus ağaçlar (kütük, odun, çalı-çırpı demetleri halinde veya benzeri şekillerde); ince dilimler veya yongalar halinde ağaç; testere talaşı ve odun, döküntü ve artıkları (kütük, briket, topak veya benzeri şekillerde aglomere edilmiş olsun olmasın)	5
48.02	Sıvanmamış kağıt ve karton (yazma, basma ve diğer grafik işlerinde kullanılan türden) ve her boyutta perfore edilmemiş delikli kart ve delikli şerit kağıt (rulo veya dikdörtgen (kare dahil) tabaka halinde) (48.01 ve 48.03 pozisyonundaki kağıt hariç); el yapısı kağıt ve karton	10
48.04	Birincil elyaf (kraft) kağıt ve kartonları (kuşe edilmemiş, sıvanmamış, rulo veya tabakalar halinde) (48.02 ve 48.03 pozisyonundakiler hariç)	10
48.11	Kağıt, karton, selüloz vatka ve selüloz liften tabakalar (sıvanmış, emdirilmiş, kaplanmış, yüzeyleri boyanmış, yüzeyleri dekore edilmiş veya baskı yapılmış) (her boyutta rulo veya dikdörtgen (kare dahil) tabaka halinde) (48.03, 48.09, 48.10 pozisyonundakiler hariç)	25
5502.10	Selüloz asetatdan olanlar	30
7308.90	Diğerleri	30
8413.70	Diğer santrifüj pompalar	10
8479.89	Diğerleri	10
87.03	Binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)	60
9022.19	Diğer amaçlarla kullanılanlar	5

Yürürlükten kaldırılan Karar uyarınca, ABD menşeli bazı eşyaların ithalatında yukarıda gösterilen tablo uyarınca, oranlarda ek mali yükümlülük tahsil edilmekteydi.

10. Binek otomobil ithalatında uygulanan EMY'nin kapsamı genişletilerek EMY oran ve tutarları yeniden düzenlenmiş, elektrikli araçların ithalinde uygulanan İGV yürürlükten kaldırılmıştır.

22.09.2025 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 10436 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile 31.12.2020 tarih ve 3350 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına ekli (II) sayılı listede yer alan 87.03 pozisyonuna ait satırlar aşağıdaki gibi değiştirilmiş ve aynı listeye aşağıdaki dipnotlar eklenmiştir.

“(1) Bu gümrük vergisine ilave olarak %25 veya minimum 6.000 ABD Doları/adedin yüksek olanı ek mali yükümlülük olarak uygulanır. Yatırım teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisi muafiyetinden yararlanılarak gerçekleştirilen ithalatta bu dipnot kapsamı ek mali yükümlülük uygulanmaz.

(2) Bu gümrük vergisine ilave olarak %30 veya minimum 7.000 ABD Doları/adedin yüksek olanı ek mali yükümlülük olarak uygulanır. Yatırım teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisi muafiyetinden yararlanılarak gerçekleştirilen ithalatta bu dipnot kapsamı ek mali yükümlülük uygulanmaz.

(3) Bu gümrük vergisine ilave olarak %30 veya minimum 8.500 ABD Doları/adedin yüksek olanı ek mali yükümlülük olarak uygulanır. Yatırım teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisi muafiyetinden yararlanılarak gerçekleştirilen ithalatta bu dipnot kapsamı ek mali yükümlülük uygulanmaz."

Ayrıca, 10436 sayılı Karar'ın 2'nci maddesi ile 31.12.2020 tarih ve 3351 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Kararın Ek-1 sayılı tablosunda yer alan (16), (17) ve (18) numaralı dipnotlar ile bu dipnotlara ait satırlar yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan satırlar ile bu satırlara ait dipnotlara aşağıda yer verilmiştir:

"(16) Çin Halk Cumhuriyeti menşeli olanlar için %50 veya minimum 9.500 ABD Doları/adedin yüksek olanı ek mali yükümlülük olarak uygulanır. Ek mali yükümlülük, gümrük idarelerince, ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunur ve genel bütçeye irat kaydedilir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer gümrük mevzuatının, gümrük vergisinin tarhına, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin usul ve şekle müteallik hükümleri, bu dipnot kapsamında uygulanacak ek mali yükümlülüğün tarhı, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde de uygulanır. Yatırım teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisi muafiyetinden yararlanılarak gerçekleştirilen ithalatta bu dipnot kapsamı ek mali yükümlülük uygulanmaz."

"(17) Çin Halk Cumhuriyeti menşeli olanlar için %40 veya minimum 7.000 ABD Doları/adedin yüksek olanı ek mali yükümlülük olarak uygulanır. Ek mali yükümlülük, gümrük idarelerince, ithalatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunur ve genel bütçeye irat kaydedilir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer gümrük mevzuatının, gümrük vergisinin tarhına, tahakkukuna, tahsiline, geri verilmesine, takibine ve teminata bağlanmasına ilişkin usul ve şekle müteallik hükümleri, bu dipnot kapsamında uygulanacak ek mali yükümlülüğün tarhı, tahakkuku, tahsili, geri verilmesi, takibi ve teminata bağlanması işlemlerinde de uygulanır. Yatırım teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisi muafiyetinden yararlanılarak gerçekleştirilen ithalatta bu dipnot kapsamı ek mali yükümlülük uygulanmaz."

"(18) Çin Halk Cumhuriyeti menşeli olanlar için %40 uygulanır."

Yukarıda yer verilen düzenlemeler uyarınca, daha evvel 3351 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Karar kapsamında

sadece Çin Halk Cumhuriyeti menşeli binek araçların ithalinde tahsil edilen ek mali yükümlülük uygulaması yürürlükten kaldırılmış; 3350 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararında yapılan değişikliklerle, Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi ile Diğer Ülkeler menşeli eşyanın ithalinde yukarıdaki (1), (2) veya (3) no.lu dipnotta yer verilen oran veya maktu tutarlarda ek mali yükümlülük ihdas edilmmiştir.

Ayrıca, ek mali yükümlülük ihdas edilen binek araçların ithalinin yatırım teşvik belgesi kapsamında gümrük vergisi muafiyetinden yararlanılarak gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu ithalatta ek mali yükümlülük de uygulanmaz.

Diğer taraftan, 10436 sayılı Kararın 2'nci maddesi ile 31.12.2020 tarihli ve 3351 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan İthalatta İlave Gümrük Vergisi Uygulanmasına İlişkin Kararın Ek-1 sayılı tablosunda yer alan (18) numaralı dipnot ile bu dipnotta ait satırlar da yürürlükten kaldırılmış olduğundan, (18) numaralı dipnotun yer aldığı 8703.80.10.00.21, 8703.80.10.00.29 ve 8703.80.10.00.39 GTİP'lerinde sınıflandırılan elektrikli araçların ithalinde uygulanan %10 oranındaki İlave Gümrük Vergisi de yürürlükten kaldırılmıştır.

Karar'ın geçici 1'inci maddesine göre, bu Karar kapsamında ek mali yükümlülük ihdas edilen ya da ek mali yükümlülüğü arttırılan eşyanın ithalatına ilişkin gümrük beyannamesinin, bu Kararın yayımı tarihini takip eden 60 gün içerisinde tescil edilmiş olması halinde, bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihten önceki ilave ek mali yükümlülük uygulanır.

Söz konusu Karar, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.



İş ve sosyal güvenlikte son gelişmeler

Bu sayımızda sosyal güvenlik alanında yaşanan önemli gelişmeler sizlerle paylaşılmıştır.

A. Toplu iş sözleşmelerinde (TİS) kapsam dışı personel uygulamasının sendikal haklara etkisine ilişkin çok önemli Anayasa Mahkemesi (AYM) kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 22.09.2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2022/18821 başvuru numaralı ve 20.03.2025 tarihli kararında; toplu iş sözleşmelerinde kapsam dışı tutulmada salt beyaz yakalı personel kriterinin sendikal hakları zedelediği ve Anayasa'ya aykırı olduğu değerlendirilmiştir.

(Bilindiği üzere kapsam dışı kalan personel TİS'den faydalanamaz, bunlar iş sözleşmesi alanına terkedilmiş olurlar. AYM kararı hem bundan sonra bağitlanacak TİS'lerde ve hem de geçmişte kapsam dışı bırakılan personeller bakımından önemli etki yaratacaktır.)

1. Başvuru konusu olay

Başvurucu 08.02.2000-22.10.2014 tarihleri arasında davalı işyerinde muhasebe şefi olarak çalıştığını, işyerinde aralarında kendisinin de olduğu geniş bir kesimin beyaz yakalı çalışan olması nedeniyle kapsam dışı kabul edilerek TİS dışında bırakıldığını, başlangıçta sendikal işçilere verilen zammın aynen kapsam dışı kalanlara da uygulandığını, bu uygulamanın uzun zaman devam ettiğini ancak zaman geçtikçe şirketin bu uygulamayı terk ettiğini ve 2007 yılından itibaren enflasyon artışı verilmediğini ileri sürerek TİS'ten kaynaklı alacaklar ve diğer işçilik alacaklarının tahsili talebiyle dava açmıştır.

2. İlk derece ve istinaf kararı

Yargılamayı yapan ilk derece ve istinaf mahkemeleri; kapsam dışı kalan personellere zam yapılmamasını işverenin eşit işlem borcuna aykırılık yönünden değerlendirmiş, TİS'te öngörülen zam oranlarının kapsam dışı personellerin hiçbirine uygulanmadığı tespiti ile talebi reddetmiştir.

3. Anayasa Mahkemesi değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi başvuru konusu olaya ilişkin çok önemli tespit ve değerlendirmelere yer vermiştir.

Hem Anayasa hükümleri hem de 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu dikkate alındığında; işveren adına hareket eden diğer bir deyişle işveren vekili sıfatı taşıyan ya da işvereni temsilen TSİ görüşmelerine katılanlar haricinde hangi ölçüt kabul edilirse edilsin sırf beyaz yakalı olması nedeniyle işçilerin TİS'ten yararlandırılmamalarının çalışanların sendikal haklarına aykırılık teşkil edeceği,

Somut olayda işyerinde muhasebe şefi olarak çalışan sendika üyesi başvurucunun TİS kapsamı dışında tutulduğu ancak mahkemelerce yasada belirtildiği şekilde işveren adına veya işveren vekili sıfatıyla hareket edip etmediğinin ortaya konulmadığı,

Kapsam dışı bırakılan personeller arasında eşitsizlik yapılmadığı tespitinin yeterli olmadığı, kapsam dışı kalan personellerin işyerinde yaptıkları iş, görev ve sorumlulukları, aldığı ücret, işyeri organizasyonu içinde işveren adına hareket edip etmediğinin de ortaya konulması gerektiği, verilen karar ile Anayasa'nın 51 inci maddesinde belirtilen sendikal hakkın ihlal edildiği değerlendirilmiştir.

4. Sonuç

AYM; söz konusu olayda Anayasa'nın 51. maddesinde belirtilen sendikal hakkın ihlal edildiğine karar vererek kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılması için ilk derece mahkemesine gönderilmesine hükmetmiştir.

B. İSG-KATİP'e işveren vekili olarak erişim sağlayacaklara ilişkin SGK uygulama değişikliği

Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından 6331 sayılı Kanun kapsamında iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini yürütecek işveren vekillerinin tanımlanmasına ilişkin 23/09/2025 tarihli bir Duyuru ile 25.09.2025 tarihli bir Genel Yazı yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere 50'den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi bulundurma zorunluluğu 01.01.2025 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş, bu işyerlerinde tanımlanan eğitimleri alan işverenler ve işveren vekilleri de İSG hizmetlerini sunabilecektir. Ancak 6331 sayılı İSG-KATİP uygulamasındaki (veriler SGK'dan çekilmektedir) yetkilendirilmiş işveren vekili tanımı ile SGK mevzuatı anlamındaki işveren vekili tanımının farklı olmasından kaynaklı olarak yaşanan sorunların çözümü amaçlanmıştır.

Söz konusu SGK talimatlarında;

İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü, 6331 sayılı Kanun kapsamında iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini yürütecek işveren veya işveren vekillerinin İSG-KATİP'e kaydolması ve bu kişilerin SGK veri tabanında da işveren ya da işveren vekili olarak görünmesi gerektiği ve

5510 sayılı Kanun'a göre işverenin her bir işyeri dosyası için aynı işveren vekili tanımlanabilmektedir. Ancak 4857 sayılı Kanun'a göre işin, işyerinin veya işletmenin yönetiminde görev alan kişiler işveren vekili sayıldığından, işverenin yönetiminde görevli kişilerin işyeri sicil numarası bazında 4857 sayılı Kanun'a göre işveren vekili olarak yetkilendirilebilmesi için SGK işyeri tescil sisteminde değişiklik yapılması talep edilmektedir.

Söz konusu talebe istinaden işyeri tescil programlarında yapılan güncellemeler neticesinde;

1. Hem e-Devlet hem İşyeri Tescil 4A (Şube) üzerinden yapılan yeni işyeri tescillerinde 4857 sayılı Kanun'a göre işveren vekili atanabilmesi için alan eklenmiştir. Bu alanı doldurmak zorunlu değildir.
2. İşveren, her işyeri dosyası için 4857 sayılı Kanun kapsamında farklı bir işveren vekili atayabilir.
3. Her işyeri dosyası için 4857 sayılı Kanun kapsamında yalnızca bir işveren vekili atanabilecektir.
4. Tescil edilmiş mevcut işyeri dosyalarında 4857 sayılı Kanun kapsamında işveren vekili atama, değiştirme ve silme işlemlerine imkân sağlayan menüler İşyeri Tescil 4A (Şube) programına eklenmiştir.
5. Gelen talepler doğrultusunda tescil edilmiş mevcut işyeri dosyalarına 4857 sayılı Kanun kapsamında işveren vekili

atama işlemleri "Tescil Giriş İşlemleri" "Yetkili Giriş" "4857 Giriş" menüsünden yapılacaktır.

6. Bir işyeri dosyası için SGK tarafından sisteme 4857 sayılı Kanun kapsamında yalnızca bir işveren vekili tanımlanabilecek olup bu kapsamdaki mevcut işveren vekili silinmeden yenisi tanımlanamayacaktır.
7. 5510 sayılı Kanun kapsamındaki işveren vekili uygulamasında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

C. İhalelerde sosyal güvenlik prim borcu sorgulamasına ilişkin kamu ihale kurul kararı

Ağustos 2025 tarihinde yürürlüğe giren Kamu Alımlarının Elektronik Ortamda Yapılmasına İlişkin Uygulama Yönetmeliği uyarınca, ilanı/duyurusu anılan tarihten sonraki ihalelerde sosyal güvenlik primi ve vergi borcu sorgulamaları idarelerce tekliflerin açıldığı aşamada yapılmaktadır. İlgili kurum ve kuruluşlar ile yapılan görüşmeler neticesinde anılan sorgulama sonuçları ile ilgili tereddütlerin yaşandığı anlaşılmış, konuyla ilgili olarak 27/08/2025 tarihli ve 2025/DK.D-293 sayılı Kamu İhale Kurul kararı alınmıştır. Bu karar uyarınca;

İlanı veya duyurusu 08.09.2025 tarihi ve sonrasında yapılacak olan ihalelerde geçerli olmak üzere;

1. İstekliler tarafından teklif verme aşamasında, ihaleye Katılım Belgesi'ndeki ilgili alana, teklif tarihinden geriye doğru üç iş günü içinde alınmış doğrulanabilir bir sosyal güvenlik prim borcu yoktur belgesinin yüklenmesine imkân sağlanmıştır. İstekliler, tekliflerini EKAP üzerinden gönderirken, teklif tarihinden geriye doğru üç iş günü içinde alınmış doğrulanabilir bir sosyal güvenlik prim borcu yoktur belgesini sisteme yükleyebilecektir.
2. İhale komisyonu tarafından tekliflerin açılması aşamasında Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) entegrasyonu aracılığıyla yapılan sosyal güvenlik prim borcu sorgulaması neticesinde borcu çıkan isteklilerden ihaleye katılım belgesinde borcu bulunmadığını gösterir teklif tarihinden geriye doğru üç iş günü içinde alınmış doğrulanabilir bir sosyal güvenlik prim borcu yoktur belgesi yüklememiş veya bu belge dışında bir belge yüklemiş isteklilerin teklifleri değerlendirme dışı bırakılacak ve geçici teminatları gelir kaydedilecektir.
3. İhale komisyonu tarafından yapılan sorgulama neticesinde borcu çıkan isteklilerden İhaleye Katılım Belgesi'nde teklif tarihinden geriye doğru üç iş günü içinde alınmış doğrulanabilir bir sosyal güvenlik prim borcu yoktur belgesi yüklemiş isteklilere, EKAP üzerinden bildirim yapılarak iki iş gününden az olmamak üzere makul süre verilecek, bu süre içinde doğrulanabilir bir sosyal güvenlik prim borcu yoktur belgesini idareye sunan isteklilerin teklifleri geçerli kabul edilerek ihale işlemlerine devam edilecek, verilen sürede bu bilgi eksikliğini gidermeyen isteklilerin teklifleri değerlendirme dışı bırakılacak ve geçici teminatları gelir kaydedilecektir.
4. İlanı veya duyurusu 01/08/2025 ve 07/09/2025 tarihleri arasında yapılan ve sözleşmeye bağlanmamış ihalelerde (pazarlık usulüyle yapılan ihalelerde idarece isteklilerden

son yazılı fiyat tekliflerini vermeleri istenmemiş olması kaydıyla); ihale komisyonu tarafından sorgulama neticesinde borcu olduğu bilgisine ulaşılan isteklilere EKAP üzerinden bildirim yapılarak iki iş gününden az olmamak üzere makul süre verilecek, bu süre içinde doğrulanabilir bir sosyal güvenlik prim borcu yoktur belgesini idareye sunan isteklilerin teklifleri geçerli kabul edilerek ihale işlemlerine devam edilecek, verilen sürede bu bilgi eksikliğini gidermeyen isteklilerin ise teklifleri değerlendirme dışı bırakılacak ve geçici teminatları gelir kaydedilecektir.

Not: 4734 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin son fıkrasının (c) bendi uygulamasında kesinleşmiş sosyal güvenlik prim borcunun belirlenmesinde Kamu İhale Genel Tebliği'nin 17/3. maddesinde belirtilen borçlar dikkate alınır.

D. Orta Vadeli Programda (OVP) öngörülen iş ve sosyal güvenlik düzenlemeleri

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından üç yıllık bir perspektif ile müştereken hazırlanan Orta Vadeli Program (2026-2028) Cumhurbaşkanlığı onayıyla 07.09.2025 tarihli mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanarak Eylül 2025 itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Özetle;

1. Kayıt dışılıkla mücadele ve denetimlerde etkinliğin artırılması ile sosyal güvenlik sisteminin mali sürdürülebilirliği için öngörülen bazı adımlar şu şekildedir.

- Prim tabanını genişletmek üzere kayıt dışı istihdam ve kayıt dışı ücretle mücadelede veri analizine dayalı risk odaklı denetimlerin artırılması,
- Nüfus artış hızının düşmesinin sosyal güvenlik dengesi üzerindeki etkileri analiz edilerek bakım ekonomisini güçlendirmeye yönelik uzun dönemli bakım sigortasının altyapısı oluşturulacağı,
- Birinci basamak sağlık hizmetlerinin sağlık sistemi içerisinde etkinliği artırılacak ve hizmet basamakları arasındaki entegrasyon güçlendirileceği,
- Sosyal güvenlik sisteminin fiili ve yasal kapsamının genişletilmesi ve kapsamda yer almayan grupların sisteme girişlerinin sağlanması için farklı meslek ve gelir gruplarına yönelik uygulamalar geliştirileceği,
- Sağlık hizmetlerinin geri ödemesinde risk analizine ve hizmet sunucularının davranışlarını dikkate alan denetim modelleri geliştirileceği,
- Sağlık Market Uygulaması daha fazla ilaç ve medikal malzemeyi içerecek şekilde genişletilerek tedarik zinciri güçlendirilecektir.
- Akılcı ilaç kullanımı teşvik edilerek ilaç ve tedavi harcamaları rasyonelleştirilecektir.
- Sosyal Güvenlik Kurumunun bilişim sistemleri güçlendirilecek, kurumlar arası veri paylaşımı artırılacak, uzun dönemli mali sürdürülebilirliğe ilişkin göstergelerin düzenli olarak izlenmesi sağlanacaktır.

- İstihdam teşviklerinden etkin olmayanlar sonlandırılacak, teşvik sisteminin sade ve etkin bir yapıya kavuşturulması sağlanacak.

2. 2026 ikinci çeyrekte tamamlayıcı emeklilik sistemine geçişle ilgili planlamalar yer almıştır:

- Otomatik Katılım Sistemi (OKS)'nin işverenlerin de katkısı ile ikinci basamak emeklilik sistemine dönüşeceği tamamlayıcı emeklilik sistemine (TES) 2026 yılı ikinci çeyrekte geçileceği öngörülmüştür.
- Bireysel Emeklilik Sistemi (BES)'ndeki standart emeklilik yatırım fonları, katılımcıların birikimleri için daha fazla katma değer üretecek şekilde yeniden tasarlanacaktır.
- OKS katılımcılarına BES'te yer alan emeklilik fonlarına erişim imkânı tanınacak, kesintilerin sadeleştirilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılacak ve bu kapsamda sistemin cazibesi artırılarak fon tutarı ve katılımcı sayısında artış sağlanacaktır.
- BES'ten kısmen ödeme alınabilecek durumlar bedelli askerlik, hac ibadeti gibi yeni alanları içerecek şekilde genişletilecektir.
- Yükseköğretim kurumlarına kayıtlı 25 yaş altı öğrencilerin BES'e katılımlarını ve sistemde kalmalarını teşvik edici uygulamalar hayata geçirilecektir.

Not: Tamamlayıcı emeklilik sisteminin kıdem tazminatı ile ilişkilendirileceğine ilişkin orta vadeli planda bir hüküm bulunmamaktadır. Aynı şekilde tamamlayıcı emeklilik sistemi ile ilgili finansal gereklilikler, sisteme giriş-sistemden çıkış gibi parametrelere ilişkin de OVP'de bir hüküm yer almamaktadır.



Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Danıştay Vergi Dava Daire Başkanlığının 2024/757 esas numaralı ve 2025/115 karar numaralı kararı

Davacı tarafından, doğrudan ortağı olduğu veya ortağı olmayıp ilişkili olduğu şirketlere verilen borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesi nedeniyle borç üzerinden hesaplanan faizin bu şirketler tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmiş olması sebebiyle kurumlar vergisi ödenmediğinden örtülü sermayeye ilişkin faiz gelirinin (2.172.142,51 TL) iştirak kazancı istisnası kapsamında kâr payı olarak kabul edilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen verginin kaldırılması ve kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilecek önceki yıl zararının 10.682.149,02 TL olarak düzeltilmesi istemiyle dava açılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. Maddesi uyarınca kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlardan elde ettikleri kazançlar ile tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Örtülü Sermaye" başlıklı 12. maddesinin ilgili kısımları ise şu şekildedir: Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda 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. Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir.

Örtülü sermaye üzerinden faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında dağıtılmış kâr payı sayıldığından, aynı Kanun'un 5. maddesi uyarınca örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kâr payı, kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak söz konusu kazancın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için mükellefin, faiz gelirini elde ettiği ilişkili kişinin doğrudan sermayesine katılması gerekmektedir.

Olayda, davacı tarafından 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişi olarak beyan edilen ve davacının doğrudan iştiraki olduğu şirketlerden elde edilen 2.058.662,44 TL tutarındaki faiz geliri örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kâr payı niteliğinde olduğundan dava konusu kurumlar vergisinin anılan kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Diğer taraftan, davacı tarafından ortakları üzerinden ilişkili olduğu şirketlerden elde edilen 113.480,07 TL faiz gelirinin ise davacının söz konusu kurumların doğrudan iştiraki olmaması nedeniyle, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kâr payı niteliğinde olsa bile Kanun'un 5. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Davacının, kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilecek önceki yıl zararının 10.682.149,02 TL olarak düzeltilmesi isteminin ise idari işlem tesisi niteliğinde olduğundan reddi gerekmektedir. Nitekim verilen kararın doğal sonucu olarak önceki yıl zararının davalı tarafından düzeltileceği de tabiidir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 03/12/2019 tarih ve E:2015/4007, K:2019/8345 sayılı kararı: Örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılmasının amacı mükerrer vergilendirmeyi önlemektir. Bu nedenle Kanun düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartını aramıştır. Dolayısıyla örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, örtülü sermaye kullandırılan ilişkili şirket kazancı üzerinden hesaplanarak kesinleşen ve ödenen vergi tutarı olacaktır.

Olayda örtülü sermaye kullanan şirketlerin uyuşmazlık konusu dönemde zarar beyan etmiş olması nedeniyle söz konusu şirketler adına kesinleşen ve ödenen herhangi bir vergi tutarı bulunmadığından, bu dönemde kurumlar vergisi beyannamesinde düzeltme yapılmasının yasal olarak mümkün olmadığı, tüm bu hususlar dikkate alındığında, davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergide hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer verilen düzenlemeleri uyarınca örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gelir ve kurumlar vergisinin uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır. Bunun bir sonucu olarak borcu kullanan kurum tarafından ilişkili olduğu şirkete ödenen faizin kanunen kabul edilmeyen gider olarak, borç veren kurum tarafından ise elde edilen faiz gelirinin "kâr payı" olarak dikkate alınması suretiyle daha önceki vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesi gerekir. Karşı taraf düzeltmesi olarak adlandırılan bu düzeltmenin yapılabilmesi Kanun'da, örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde açıkça, "daha önce yapılan vergilendirme işlemleri"nin düzeltilmesi için "tarh edilen" vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Buradan anlaşılması gereken hesap dönemi kapandıktan sonra diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi beyannamesi verildikten ve kurumlar vergisi tahakkuk ettirildikten sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi yönünden, beyana dayalı olarak, ikmalen ya da re'sen tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerektiğidir. Dolayısıyla henüz vergilendirme ve tarh işlemi gerçekleşmeden, dönemi içinde yapılan düzeltmelerde kesinleşme ve ödeme şartı söz konusu olmayacaktır.

Açıklanan nedenlerle, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen verginin, doğrudan ortağı olduğu

şirketlere verilen borçtan kaynaklanan kısmının kaldırılmasına dair ısrar kararının anılan hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Karar sonucu: Kurul bu gerekçeyle davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin incelenmeksizin reddine; davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

Türk Milleti adına

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, 6545 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılan ve aynı Kanun'un 27. maddesiyle eklenen geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmaya devam olunan (mülga) 54. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi uyarınca istemin kabulünü gerektirecek nitelikte bulunduğundan, davalının karar düzeltme isteminin kabulü ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/02/2024 tarih ve E:2022/1415, K:2024/62 sayılı kararının davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin reddine dair hüküm fıkrası kaldırıldıktan sonra davalının temyiz istemi yeniden incelenerek gereği görüldü:

Hukuki değerlendirme:

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 05/02/2025 tarih ve E:2023/398, K:2025/1 sayılı kararıyla farklı bir davacı tarafından dava konusu edilen benzer bir uyuşmazlıkta, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında yer alan örtülü sermaye bakımından düzeltme işlemlerine yönelik koşulları yeniden inceleyerek anılan fıkranın üçüncü cümlesinde yer alan "Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır." şeklindeki şartın, hesap dönemi kapanmadan önce yapılacak düzeltme işlemleri bakımından da gerçekleşmesi gerektiği sonucuna ulaşmış ve bu yönden içtihat değişikliğine karar vermiştir. Bu değerlendirme ışığında Danıştay Dördüncü Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

Karar sonucu:

Davalının karar düzeltme isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

19/03/2025 tarihinde oy çokluğuyla karar verildi.

Karşı oy:

Karar düzeltme istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen sebepler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (mülga) 54. maddesinde yazılı sebeplerden hiçbirine uymadığından, karar düzeltme isteminin reddi gerektiği oyuyla karara katılmıyoruz.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2024/774 esas numaralı ve 2025/2 karar numaralı kararı

Davacı tarafından, ilişkili olduğu şirkete verilen borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesi nedeniyle borç üzerinden hesaplanan faizin ilişkili şirket tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmiş olması sebebiyle kurumlar vergisi ödenmemesi halinde de örtülü sermayeye ilişkin faiz gelirinin (1.714.397,41 TL) iştirak kazancı istisnası kapsamında kâr payı olarak kabul edilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2019 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle gelecek yıla devreden cari yıl zararının azaltılmasına ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi, anılan maddenin gerekçesi ile (1) Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili düzenlemelerinde ilişkili kişilere kullandırılan örtülü sermaye tutarları üzerinden hesaplanan gelirden vergi kaybı doğmaması için, herhangi bir vergilendirme işlemi yapılmadan önce, borç kullanan tarafından yapılması gereken düzeltme işlemleri ile çifte vergilendirmeyi önlemek için borç veren tarafça yapılması gereken işlemler açıklanmıştır.

Yapılan ilk düzeltme işleminde örtülü sermayeye isabet eden tutar üzerinden hesaplanan faiz giderinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak yazılması düzeltme yerine geçmeyecek, bu tutarın mutlaka vergiye tabi kazanca eklenerek vergilendirilmesi gerekecektir. Çünkü karşı tarafın düzeltme yapılabilmesi için düzeltmeden doğan verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Böylece karşı taraf düzeltmesi bir vergi tarhiyatı doğmadan zararın azaltılması yahut düzeltme tutarına isabet eden vergi tutarından daha düşük vergi çıkması ile sonuçlanırsa, karşı taraf düzeltmesi ancak bu zararın indirilebileceği tarihte, bu zarar nedeniyle ödenmeyen verginin kesinleşmesi ve ödenmesinden sonra yapılabilecektir. Aksi halde örtülü sermaye kullanan kurumun beş yıl boyunca sürekli zarar beyan etmesi halinde ortada vergilendirilmemiş bir kâr payı kazancı bulunacaktır. Ayrıca ilgili maddenin gerekçesinde, düzeltme yolunun getiriliş amacının ortaya çıkacak mükerrer vergilendirmenin önüne geçmek olduğuna da değinilmiştir.

Uyuşmazlıkta, davacı şirketin elde ettiği faiz gelirinin vergiden istisna tutulabilmesi için ilişkili şirket tarafından faiz giderine dair düzeltme yapılması ve verginin ödenmesi gereklidir. Ancak bu şartın gerçekleşmesi halinde, davacı şirket tarafından elde edilen gelir iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilebilir.

Olayda, anılan koşul gerçekleşmediğinden davacı tarafından elde edilen faiz gelirine istisna uygulanabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle ihtirazi kayıtlı verilen 2019 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle gelecek yıla devreden cari yıl zararının azaltılmasına ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 26/03/2024 tarih ve E:2022/747, K:2024/1444 sayılı kararı: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlardan elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu şart, örtülü sermaye kullanan kurumun, kurumlar vergisine tabi bir kazancı ortaya çıktığı durumlar için geçerlidir. Ancak dönem zararı, geçmiş yıllar zararının mahsubu, indirim ve istisnalar gibi durumlar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde, verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartının aranması gerekli değildir.

Borç alan kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısma tekabül eden borca ilişkin yaptığı faiz ödemesinin, kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Türk Ticaret Kanunu uyarınca normal şartlar altında kâr payı dağıtımı yapılabilmesi için, dönem sonuçlarının kârlılıkla kapatılması ve geçmiş dönem birikmiş kârlarının bulunması gerekmektedir.

Ancak örtülü sermaye kapsamında dağıtıldığı kabul edilen kâr payı bu nitelikte değildir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler sadece vergisel işlemler bakımından kâr payı olarak sayılacaktır. Dolayısıyla vergisel işlemler bakımından dağıtıldığı kabul edilen kâr payı, örtülü sermaye kullanan kurumun zarar beyan etmesi halinde ileride dağıtılacak kazanca mahsuben yapılan bir dağıtım niteliğindedir. Sonuç itibarıyla örtülü sermaye kullanan kurum zarar etse dahi vergisel işlemler açısından katlanılan faiz gideri, kâr dağıtımı olarak değerlendirilecektir.

Örtülü sermaye kullanan ve bu kısma isabet eden faiz giderini 2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösteren ilişkili şirketin zarar etmesi nedeniyle ödenecek kurumlar vergisinin çıkmaması, örtülü sermaye kullandıran davacı şirketin örtülü sermayeye isabet eden faiz gelirini iştirak kazancı istisnasına tabi tutmasına engel oluşturmayaacağından, ihtirazi kayıtlı verilen 2019 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle gelecek yıla devreden cari yıl zararının azaltılması nedeniyle tesis edilen işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Temyiz edenin iddiaları:

Örtülü sermaye uygulamasında düzeltme mekanizması mükerrer vergilendirmeyi engellemeyi amaçlamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında öngörülen düzeltme koşulları borç veren tarafından herhangi bir şekilde keyfi düzeltme yapılmasını engellemektedir.

Borç verenin düzeltme yapılabilmesi için borç alanının kâr elde etmesinin gerekliliğinin kabulü eşitlik ilkesine uygun düşmeyecektir. İlişkili şirkete verilen borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesi nedeniyle borç üzerinden

hesaplanan faizin borcu alan şirket tarafından hesap dönemi kapanmadan önce yapılan düzeltme işlemine dayanarak kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmesi sebebiyle üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaması ve ödenmemesi, borcu veren şirket yönünden düzeltme yapılmasını engellemeyecektir.

Kanun'un 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında öngörülen "verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması" şartının, re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler ile sınırlı olarak uygulanması gerektiğinden olayda kâr payı sayılan örtülü sermayeye ilişkin faiz gelirinin iştirak kazancı istisnası kapsamında kabul edilmeyerek tesis edilen işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Karşı tarafın savunması:

Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hâkimi ...'in düşüncesi:

Örtülü sermaye uygulaması bakımından düzeltme işlemleri örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği zamana bağlı olarak iki farklı yöntemle yapılabilmektedir. Birinci yöntemde düzeltme işlemleri hesap dönemi kapanmadan önce; ikinci yöntemde ise düzeltme işlemleri hesap dönemi kapandıktan sonra yapılmaktadır.

Kanun'un 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasının "Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır." şeklindeki birinci cümlesinde hesap dönemi kapanmadan önce örtülü sermaye uygulaması kapsamında düzeltme yapılabilmesi için gerçekleşmesi gereken şartların neler olduğu düzenlenmiştir.

Buna göre: her iki taraf için de hesap dönemi kapanmadan önce örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi, örtülü sermaye kullanan kurum tarafından, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği tarihten önce indirim konusu edilen giderlerin, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği tarihten sonra kanunen kabul edilmeyen gider olarak düzeltilmesi ve beyan edilmesi gerekmektedir.

Her iki şartın birlikte gerçekleşmesinden sonra örtülü sermaye kullandıran kurum, örtülü sermaye kapsamındaki gelirini kâr payı olarak dikkate alma ve iştirak kazancı istisnası kapsamında vergi kolaylığından faydalanma imkanına kavuşacaktır.

Türk Milleti adına

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca temyizen incelenen dosyalarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştayın kararına bağlı olup duruşma talebinde bulunan davacının bu talebinin

yerine getirilmesine gerek bulunmadığı sonucuna ulaşılarak Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Hukuki değerlendirme:

Uyuşmazlık konusu olaya uygulanacak hukuk kuralının yeniden değerlendirilmesi: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08/03/2023 tarih ve E:2021/1152, K:2023/156 ve 06/03/2024 tarih E:2022/933, K:2024/102 sayılı kararlarıyla farklı davacı tarafından dava konusu edilen benzer bir uyuşmazlıkta, "borç alan şirket tarafından [hesap dönemi kapanmadan önce yapılan düzeltmenin] kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmiş olması nedeniyle kurumlar vergisi ödenmemesi halinde de borç veren kurum nezdinde gerekli düzeltme işlemleri[nin] yapılabileceği[...] ve dolayısıyla anılan borca ilişkin faiz gelirinin elde edilen kâr payı sayılarak iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği" gerekçesiyle ısrar kararlarına yöneltilen temyiz istemlerinin reddine karar vermiştir.

Karar sonucu:

Davacının temyiz isteminin reddine, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının onanmasına, davacıdan hüküm altına alınan tutar üzerinden daha önce yatırılan ... TL temyiz karar harcı mahsup edilmek suretiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı tarife uyarınca maktu harç alınmasına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine,

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

Karşı oy:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Örtülü Sermaye" başlıklı 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 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 kısmının, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin (7) numaralı fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç faiz ve benzeri ödemelerin veya hesaplanan tutarların, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği, düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu ifade edilmiştir.

Bu nedenle, aksi yöndeki gerekçeyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığından ısrar kararının bozulması gerektiği oyu ile Kurul kararına katılmıyoruz.

26.06.2025 tarihli ve E-62030549-125-1529351 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Şirketinizin, Sarıyer Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan ... sicil numaralı'nin %... oranında hissesine sahip olduğu, söz konusu şirkete ilk olarak ...tarihinde ... paya karşılık gelen ... TL karşılığı ortak olunduğu, ... tarihinde ise şirkette sermaye artırımına gidilerek hisse oranı değişmeden ... paya karşılık gelen ... TL karşılığı ortaklığın devam ettiği, bu defa hissesine %... oranında iştirak edilen ... A.Ş.'nin iştirak hisselerinden %...'lük kısmının yabancı uyruklu bir gerçek kişiye ... tarihinde satıldığı, söz konusu şirketin 2020 yılında kuruluşu esnasında hisse senedi veya ilmühaber bastırmadığı, .../... yılında ise bu şirkete ait hisse senetlerinin ilk defa bastırıldığı belirtilerek, hisse senedi veya ilmühaber bastırılmış olsun veya olmasın kanuni şartları taşıyan, yani iki tam yıl aktifte tutulan iştirak hisselerinin satışının vergilendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinde, belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır: kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı. Menkul kıymet ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır." hükmü yer almaktadır.

Bu istisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Söz konusu bendin gerekçesinde de istisnanın temel amacının; kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbirleriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı, aynı şekilde, elden çıkarılan iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesinin de istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyeceği belirtilmiştir.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin; "5.6.2.2.2. İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri" başlıklı bölümünde; "Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyiimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar, anonim şirketlerin ortaklık payları

veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil), limited şirketlere ait iştirak payları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları, kooperatiflere ait ortaklık payları olarak sıralanabilir.",

"5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma" başlıklı bölümünde, "İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.",

"5.6.2.3.1.1. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetlerinde iktisap tarihi" başlıklı bölümünde, "Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değerleriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli olacaktır.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınacaktır.",

"5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması" başlıklı bölümünde de "Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; satışa konu edilen iştirak hisselerinin aktive alındığı tarihten itibaren şirket aktifinde iki tam yıl süreyle yer alması gerekmekte olup, istisna uygulamasında hisse senedi bastırılmış olması şartı aranmamaktadır.

Buna göre, Şirketiniz tarafından ... A.Ş.'ne ait ... tarihinde iktisap ettiğiniz ve bir kısmını ... tarihinde sattığınızı belirttiğiniz iştirak hisselerinin Şirketiniz aktifinde iki tam yıl süreyle bulundurulmuş olması ve diğer şartların da sağlanması koşuluyla, satışından elde edilen kazancın %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

26.06.2025 tarihli ve E-62030549-125[5/1-e-2025] sayılı özelge (İstanbul Defterdarlığı)

Şirketinizin havacılık sektöründe faaliyet gösterdiği, aktifinizde öteden beri muhtelif sektörlerde faaliyette bulunan şirketlerin iştirak hisselerinin bulunduğu, iki yıldan fazla süredir aktifinizde bulunan iştirak hisselerinden birinin

... yılında satıldığı ve satış bedelinin tamamının nakit olarak tahsil edildiği, iştirak hissesi satış tarihinden önce vermiş olduğunuz borçlardan kaynaklı olarak ilişkili grup şirketinden alacağınızın bulunduğu, söz konusu şirketin, yatırımın finansmanında kullanılmak üzere Şirketinizden borç aldığı, alacaklı olduğunuz grup şirketinden olan bu alacaklarınızın söz konusu şirketin gerçek kişi ortağına temlik karşılığında, bu şirketin iştirak hisselerini devralacağınız ve hisse devir işlemi sonucu grup şirketinden olan alacağınızın kapanacağı, ortağa nakit olarak herhangi bir ödeme yapılmayacağı belirtilerek, alacağınızın temlik yoluyla ...yılındaki iştirak hissesi alımının, ... yılında gerçekleştirdiğiniz iştirak hissesi satışından elde ettiğiniz kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamındaki istisnadan yararlanmanıza engel teşkil edip etmeyeceği hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır." hükümleri yer almaktadır.

27/11/2024 tarihli ve 32735 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca uygulanacak istisna oranı, bu kararın yayım tarihinden itibaren yapılan satışlar için %50 olarak belirlenmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin;

"5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması" başlıklı bölümünde, "İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Kat karşılığında

arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır. Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir."

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde de istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğu, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı, aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz ve iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunun da istisnanın amacına uygun düşmeyeceği, belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; iştirak hisseleri satışı karşılığı bir nakit girişi sağlanması ve satan kurumun mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla elde edilen kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Yine, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların da diğer şartların sağlanmış olması kaydıyla istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Grup şirketlerinden her birinin de şirketin mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla iştirak hissesi satış kazancı istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

İşletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilen satışlardan, ekonomik açıdan şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesini sağlamayan satışlardan, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesinden elde edilen kazançlar ile aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.

Buna göre, Şirketinizin aktifinde bulunan gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu hisselerin Şirketiniz tarafından grup içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Yine, iştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, sektör veya faaliyet alanı değişikliği, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlamaya yönelik amaçlarla, yeni iştirak hisseleri satın alınması için kullanılması durumunda da istisnadan yararlanılması mümkündür.

Bu bağlamda, ... yılında satılan iştirak hisselerinin yukarıda belirtildiği şekilde istisnanın amacına uygun bir şekilde satışının yapılmış olması, nakde dönüştürülmesi suretiyle

şirketiniz mali yapısının güçlendirilmesine katkı sağlanmış olması, alacağın temliki karşılığı diğer grup şirketinin ortağından ...yılında devraldığınız hisse senetlerinin ... yılında satışı yapılan hisse senetlerinden bağımsız bir satış işlemi olması kaydıyla, anılan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, aynı grup içerisinde gerçekleşen alış-satış işlemlerinde bedelin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi kapsamında emsallerine uygun olması gerektiği tabiidir.

26.06.2025 tarihli ve E-16700543-125[24-515-45] sayılı özelge (Gaziantep Defterdarlığı)

Şirketinizin holding olarak faaliyette bulunduğu ve başka işletmelere iştirak ettiği, iştirak faaliyetinin doğal sonucu olarak şirket aktifinde grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin bulunduğu, ayrıca grup şirketlerinin aktifinde de diğer grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin bulunduğu belirtilerek, Şirketinizin aktifinde bulunan, grup şirketlerine veya grup dışı şirketlere ait olan iştirak hisselerinin, şirketiniz ile ilişkili olan veya olmayan kişilere satılması halinde, grup şirketlerinin aktifinde bulunan, diğer grup şirketlerine veya grup dışı şirketlere ait olan iştirak hisselerinin, şirket ile ilişkili olan veya olmayan kişilere satılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamındaki istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı, beş yıl içerisinde farklı bir grup dışı veya grup içi şirket iştirak hissesi ile taşınmaz alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır." hükümleri yer almaktadır.

Öte yandan 27/11/2024 tarihli ve 32735 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 9160 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca uygulanacak istisna oranı %50 olarak belirlenmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin;

- "5.6.2.3.4.2. Holding şirketlerin durumu" başlıklı bölümünde, "Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-Menkul Kıymetler" grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir."

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir."

"Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde de istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğu, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında

yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı, aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz ve iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunun da istisnanın amacına uygun düşmeyeceği, belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; iştirak hisseleri satışı karşılığı bir nakit girişi sağlanması ve satan kurumun mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla elde edilen kazançların istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Yine, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların da diğer şartların sağlanmış olması kaydıyla istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Grup şirketlerinden her birinin de şirketin mali yapısında bir iyileşme olması kaydıyla iştirak hissesi satış kazancı istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

Ayrıca elden çıkarılan iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunda da anılan istisnadan faydalanılamayacaktır. Ancak, bir sektör veya faaliyet alanından çıkılarak diğer bir sektör veya faaliyet alanına girme, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlayan amaçlarla mevcut iştirak hisselerinin satılarak yeni iştirak hisseleri satın alınması durumunda istisnadan faydalanılabilecektir.

Bu bağlamda; holding olarak faaliyette bulunan Şirketinizin aktifinde bulunan gerek grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu hisselerin Holdinginiz tarafından grup içi şirketlere satışından elde edilen kazançların ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Grup şirketleriniz aktifinde bulunan gerek diğer grup şirketlerinin gerekse grup dışı şirketlerin iştirak hisselerinin, nakde dönüştürülmesi suretiyle şirket mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla, diğer grup şirketleri ve üçüncü kişilere satışından elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

İştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, sektör veya faaliyet alanı değişikliği, bir şirketin hisse çoğunluğuna sahip olma ve benzeri ekonomik fayda sağlayan amaçlar dışında, yeni iştirak hisseleri satın alınması için kullanılması durumunda, bir bağlı değer başka bir bağlı değere dönüştürülmesi nedeniyle, hasılatın söz konusu bağlı değer için kullanılan kısmıyla ilgili olarak istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Ayrıca, aynı grup içerisinde gerçekleşen satış işlemlerinde satış bedelinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi kapsamında emsallerine uygun olması gerektiği tabiidir.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
086	17.09.2025	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılan oran %42,25 olarak belirlendi.
085	09.09.2025	Gerçek usulde vergilendirilecek mükellefler belirlendi.
084	09.09.2025	Finansal faaliyet harçları artırıldı.
083	09.09.2025	Yurt dışına çıkış harcı 1.000 TL'ye yükseltildi.
082	08.09.2025	Yat, kotra, tekne ve gezinti gemilerine ÖTV getirildi.
081	08.09.2025	Silah ruhsatlarına ilişkin maktu harç tutarları artırıldı.
080	08.09.2025	1 Ekim 2025 tarihinden geçerli olmak üzere beyannamelere ilişkin damga vergileri artırıldı.
079	05.09.2025	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
078	05.09.2025	Menkul kıymetlerden 2025 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin tablomuz güncellendi.
077	04.09.2025	5746 sayılı Kanun kapsamında istihdam edilen Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretlerdeki gelir vergisi teşviki ile damga vergisi istisnasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
076	04.09.2025	4691 ve 6550 sayılı Kanunlar kapsamında istihdam edilen Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretlerdeki gelir vergisi teşviki ile gelir ve damga vergisi istisnası uygulamasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
075	04.09.2025	Ulusal güvenlik kuruluşlarının taşıt alımlarında uygulanan ÖTV istisnasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
074	04.09.2025	İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında 7555 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen değişikliklere ilişkin açıklamalar yapıldı.
073	01.08.2025	Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile HM VKŞ tarafından ihraç edilen kira sertifikaları için geçerli olan %0 oranlı tevkifatın uygulanma süresi uzatıldı.
072	24.07.2025	Binek otomobillerin ÖTV oranları ile ÖTV oranlarına esas ÖTV matrahları yeniden belirlendi.
071	24.07.2025	7555 sayılı Kanun'un vergi mevzuatında değişiklik içeren düzenlemeleri.
070	21.07.2025	Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde kullanılacak 2025/Nisan-Haziran aylarına ait ortalama ticari kredi faiz oranları açıklandı.
069	18.07.2025	Bazı kredilerde uygulanan KKDF kesintisi oranlarında değişiklikler yapıldı.
068	16.07.2025	Mücbir sebep hali devam eden mükelleflerin 7256 ve 7326 sayılı Kanunlar kapsamındaki taksit ödeme süreleri uzatıldı.
067	16.07.2025	7440 sayılı Kanun'a ilişkin başvuru ve ödeme sürelerinin mücbir sebep kapsamında uzatılmasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
066	10.07.2025	Menkul kıymetlerden 2025 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin tablomuz güncellendi.
065	09.07.2025	Yerel Kalkınma Hamlesi Programı Uygulama Usul ve Esasları Tebliği ile Yerel Yatırım Konuları Listesi Tebliği yayımlandı.
064	09.07.2025	Teminatsız tecil tutarı 250.000 TL'ye yükseltildi.
063	09.07.2025	Mevduat faizleri ve katılım bankalarınca ödenen kâr payları ile yatırım fonu gelirlerine uygulanan tevkifat oranları yükseltildi.
062	07.07.2025	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.07.2025-31.12.2025).
061	07.07.2025	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.07.2025-31.12.2025).
060	03.07.2025	Petrol ve petrol ürünleri ile solvent ve solvent türevi ürünlerin ÖTV'si enflasyon oranında artırıldı.
059	03.07.2025	ÖTV'ye tabi içecekler ve alkollü içkiler ile sigara ve tütün mamullerinin ÖTV'si enflasyon oranında artırıldı.
058	03.07.2025	İlaç ve tıbbi cihaz ticareti yapan mükelleflere teknik kılavuzdaki geliştirmeleri yapmaları için verilen süre 1 Ekim 2025 tarihine uzatıldı.
057	01.07.2025	Mücbir sebep hali 30.11.2024'te sona eren mükelleflerin e-Defter oluşturma ve imzalama süresi ile e-Defter ve beratları yükleme süresi uzatıldı.
056	01.07.2025	2025 yılında mali tatil 1-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
055	25.06.2025	0040 kodlu damga vergisi beyannamelerine ilişkin duyuru yayınlandı.

2025 Ekim ayı mali yükümlölükler takvimi

10 Ekim 2025 Cuma	16-30 Eylül 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Ekim 2025 Çarşamba	Eylül 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2025 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2025 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2025 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirimi ve ödenmesi
20 Ekim 2025 Pazartesi	Eylül 2025 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
27 Ekim 2025 Pazartesi	1-15 Ekim 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2025 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz-Ağustos-Eylül 2025 dönemi gelir vergisi tevkifatının (GVK geçici 67. madde) beyanı ve ödenmesi Eylül 2025 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Eylül 2025 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi Eylül 2025 dönemi sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi (KDV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
28 Ekim 2025 Salı	Eylül 2025 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
31 Ekim 2025 Cuma	Eylül 2025 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Eylül 2025 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Eylül 2025 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesı - 2025 (Ücretler)

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

Gelir vergisi tarifesı - 2025 (Diğer gelirler)

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

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)

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

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)

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

Engellilik indirimi

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

Konut kira geliri istisnası

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

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

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

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

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

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

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

Arızı kazançlara ilişkin istisna

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

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.07.2024 - 31.12.2024	41.828,42
01.01.2025 - 30.06.2025	46.655,43
01.07.2025 - 31.12.2025	53.919,68

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

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

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

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

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

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

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

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

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

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

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

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

Tecil faizi oranları (Yıllık)

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

Yeniden değerlendirme oranları

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

Fatura düzenleme sınırı

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

Amortisman sınırı

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

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Uygulandığı dönem	Reeskont işlemlerinde (%)	Avans işlemlerinde (%)	VUK-Reeskont işlemlerinde (%)
28.12.2024-07.03.2025	48,25	49,25	49,25
08.03.2025-16.09.2025	43,25	44,25	44,25
17.09.2025'ten itibaren	41,25	42,25	42,25

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

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

Damga vergisi oran ve tutarları (2025)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	518,20 TL
Gelir tablosu	247,40 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	1.000,00 TL*
Kurumlar vergisi beyannamesi	1.350,00 TL*
Katma değer vergisi beyannameleri	665,00 TL*
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	790,00 TL*

* 01.10.2025 tarihinden itibaren.

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2025)

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

Vergi tarifesi (2025)

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

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

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

Yıllık brüt asgari ücret

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

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

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

Income Tax

Income tax tariffs - 2025 (Salaries)

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

Income tax tariffs - 2025 (Other income)

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

Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)

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

Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)

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

Disability allowance

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

Exemption for house rental income

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

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

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

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

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

Exemption in capital gains (Except securities)

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

Exemption in incidental income

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

The upper limit of severance pay exempt from income tax

Period	Amount (TRL)
01.07.2024 - 31.12.2024	41,828.42
01.01.2025 - 30.06.2025	46,655.43
01.07.2025 - 31.12.2025	53,919.68

Corporate Tax

Interest rates in terms of capital decrease in cash

Year	Rate (%)
2022	13.47
2023	53.11
2024	55.58

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

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

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

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

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

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

Tax reduction cap of tax compliant taxpayers

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

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

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

Deferral interest rates (Annual)

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

Revaluation rates

Year	Rate (%)
2022	122.93
2023	58.46
2024	43.93

Limit for issuing invoice

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

Depreciation limit

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

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

Period	In rediscount transactions (%)	In advance transactions (%)	In rediscount transactions under TPL (%)
28.12.2024-07.03.2025	48.25	49.25	49.25
08.03.2025-16.09.2025	43.25	44.25	44.25
Since 17.09.2025	41.25	42.25	42.25

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

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

Stamp duty rates and amounts (2025)

Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9.48 per thousand
Wages (Including advances)	7.59 per thousand
Rental contracts	1.89 per thousand
Balance sheet	TRL 518.20
Income statement	TRL 247.40
Annual income tax return	TRL 1,000.00*
Corporate tax return	TRL 1,350.00*
Value added tax returns	TRL 665.00*
Withholding and premium service returns	TRL 790.00*

* Since 01.10.2025.

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

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

Tax tariff (2025)

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

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

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

Annual gross minimum wage

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

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

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

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturuyoruz

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

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

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

Hep birlikte geleceęi güvenle řekillendiriyoruz.

© 2025 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

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

www.ey.com/tr

www.vergidegundem.com

www.linkedin.com/ernstandyoung

www.instagram.com/eyturkiye

www.X.com/EY_Turkiye

www.facebook.com/ErnstYoungTurkiye