

Vergide Gündem

Tax Agenda

Mayıs / May 2025

Kur riski yönetimine kambiyo serbestisi
Abdulkadir Kahraman

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu:
10 soru - 10 cevap
Dr. Mesut Karadağ

English Translation

Gümrükte Gündem
Sercan Bahadır

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

Kur riski yönetimine kambiyo serbestisi

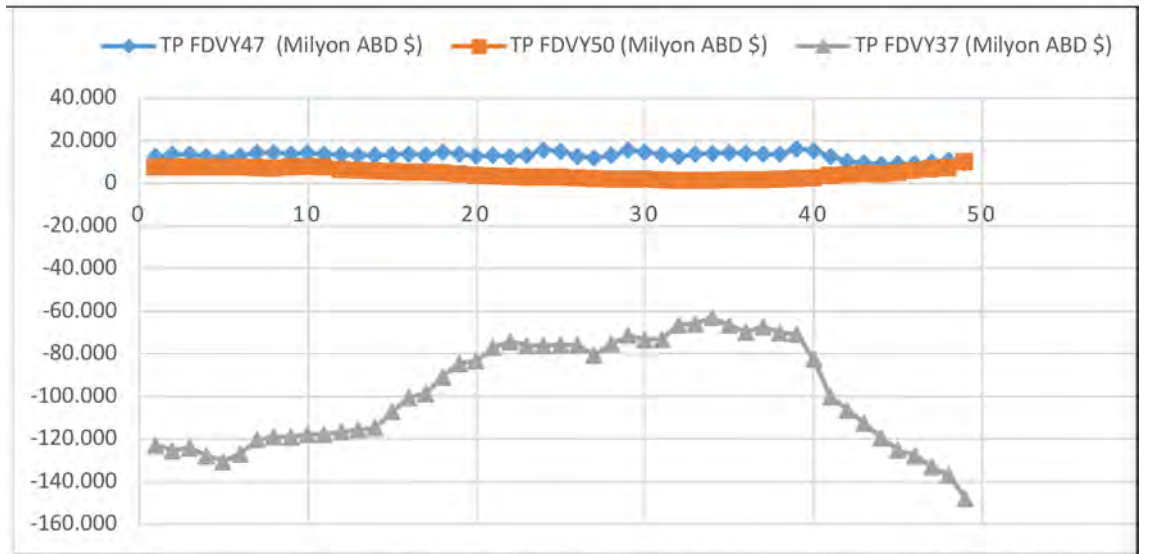
Kambiyo rejiminin bir hedefi de ülke parasının kıymetini korumaktır. Türkiye’de de Türk parasının kıymetini korumak amacıyla “1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun” yürürlüktedir. 1567 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin diğer düzenleme ise 32 sayılı Karardır.

Döviz riski ve türev işlemler

Hem finansal kesim hem de finansal kesim dışındaki işletmeler risklere karşı korunmak amacıyla bazı araçlar geliştirmektedirler. Özellikle Türkiye gibi ülkelerde işletmeler için risklerin başında “kur riski” gelmektedir. Çünkü Türkiye gibi ülkelerin para biriminin rezerv para (hard currency) özelliği yoktur. Bu nedenle, işletmeler yabancı para varlık ve yükümlülük kaynaklı kur riskine karşı korunmak amacıyla bazı araçlar kullanılmaktadır. Bunlardan biri de “türev” işlemlerdir. Türev işlemler, ileri bir tarihte teslim (iki iş gününü aşan) olacak bir kıymetin (döviz, faiz, endeks ve menkul kıymet gibi) vadesi, miktarı ve fiyatının bugünden belirlenerek sözleşmeye bağlandığı işlemlerdir. Örneğin döviz üzerine yazılan bir opsiyon sözleşmesinde, opsiyon kontratının getirisi dayanak varlık olan dövizin piyasadaki fiyat hareketine bağlı olacaktır.

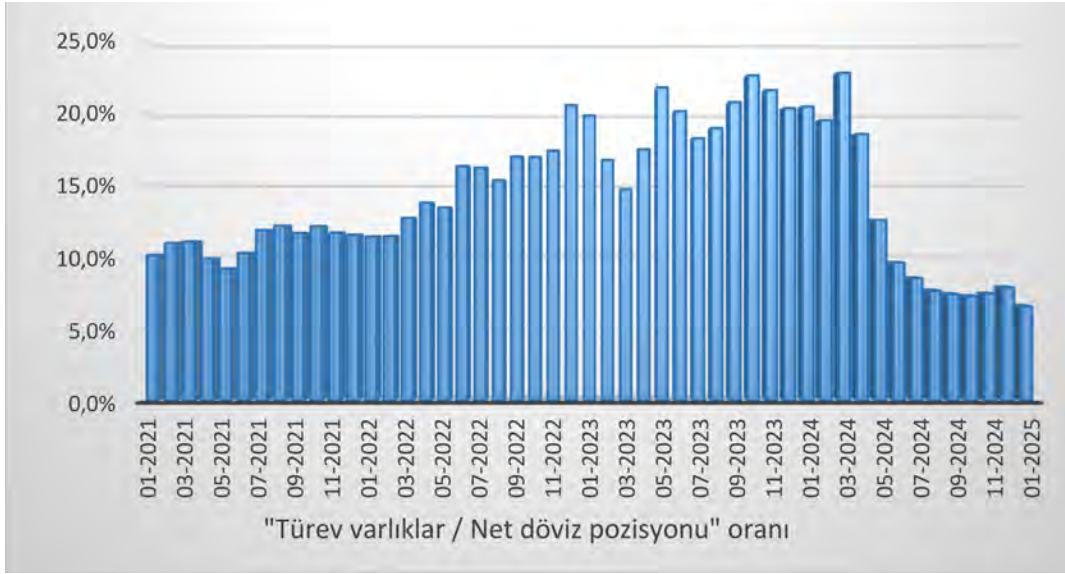
Türkiye’de “döviz kuru balgılanmaları” nedeniyle işletmeler “türev sözleşmeler” kullanmakta olup, reel sektör işletmelerinin yurt içi finansal kesim ve yurt dışında yerleşiklerle olan işlemlerinden doğan döviz varlık ve yükümlülükleri verisi, “Finansal Kesim Dışındaki Firmaların Döviz Varlık ve Yükümlülükleri” adı altında Ocak 2014’ten beri izlenmektedir. Türev varlık ve yükümlülükler ile net döviz pozisyonu bu veriler arasındadır.

Ocak 2021-Ocak 2025 dönemi verisi aşağıdaki gibidir:



TP.FDVY47: Türev Varlıklar (Milyon ABD \$), TP.FDVY50: Türev Yükümlülükler (Milyon ABD \$), TP.FDVY37: Net Döviz Pozisyonu

Son dört yılda türev varlıkların tepe noktası Ekim 2023 iken, bu dönemde net döviz pozisyonu dip noktadadır.



Son dört yıl verisine göre türev varlıklar, net döviz pozisyonuna orantılandığında işletmelerin döviz riski yönetiminde türev araçlara yoğun ilgisi görülmektedir.

Türev araçlara kambiyo serbestisi

Kambiyo rejiminin temeli olan 1567 sayılı Kanun ile Cumhurbaşkanı'na Türk parası ve döviz işlemleri ile ilgili düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanı yetkisini kullanarak, 15.3.2025 tarih ve 9595 sayılı Karar ile 32 sayılı Karar'ın "Dövizle ilişkin işlemler" başlıklı 6'ncı maddesinin 8 ve 9 no'lu fıkralarında değişiklik yaparak "türev işlemlerin" yapılmasını kolaylaştırılmıştır. Kararın "Dövizle ilişkin işlemler" başlıklı 6'ncı maddesinin 8'inci fıkrasında yapılan değişiklikle "Türkiye'deki yerleşik kişilere yönelik tanıtım, reklam ve pazarlama gibi faaliyetlerde bulunulmaması şartıyla, Türkiye'de yerleşik kişilerin tamamen kendi inisiyatifleri doğrultusunda, yurt dışında yerleşik finansal kuruluşlar ile yaptıkları türev işlemlerin bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla yapılması zorunlu olmamakla birlikte, söz konusu işlemlere ilişkin bedel transferlerinin bankalar aracılığıyla yapılması" yeterli sayılmıştır. Diğer bir deyişle, "Türkiye'deki işletmelerin yurt dışında yerleşik finansal kuruluşlar ile yaptıkları türev işlemleri bankalar ve aracı kurumlar aracılığı ile yapma zorunluluğu kaldırılmış, bu işlemlere ilişkin bedel transferlerinin bankalar aracılığıyla yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

Ancak "yurt dışında yerleşik finansal kuruluş" ibaresi belirsizliğini korumaktadır. "Finansal kuruluş" tanımı, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda "kredi kuruluşları dışında kalan ve sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya bu Kanunda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ile kalkınma ve yatırım bankaları ve finansal holding şirketleri" olarak açıklanmıştır.

Türev araçlar ve vergileme

Kambiyo mevzuatındaki bu son değişiklik olumludur. Ancak vergilemeye etkisi nedir? Vergilemeye etkisinin pozitif olduğunu an itibarıyla söylemek kolay değil. Neden mi?

Vergi Usul Kanunu'nun ("VUK") "iktisadi işletmelere dahil kıymetlerle ilgili değerlendirme esasları" VUK'nun 269 ila mük.290. maddelerinde hükme bağlanmış olup, değerlendirme maddeleri incelendiğinde "mevduat ve kredi sözleşmeleri" ile "finansal kiralama sözleşmeleri" dışında "bir sözleşme" değerlendirme maddelerinde yer almamaktadır.

Diğer taraftan, türev işlemlere dair düzenlemeler vergi kanunlarında bir değişiklik yapılmadan Ocak 2012'de yayımlanan Kurumlar Vergisi ve Gider Vergileri Tebliği ile yapılmıştır. 5 Seri No'lu KVK Genel Tebliği ile 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğin "6.1. Türev ürünlerden elde edilen kurum kazançlarının tespiti" başlıklı bölüm açıklamaları ile türev sözleşmelerin bir tür "taahhüt" niteliğinde olduğu; türev işlemlerin vergilemesi ile ilgili olarak 2012 yılı itibarıyla Türkiye'de yaygın olarak kullanılan türev işlem çeşitleri, bunların niteliklerini ve kâr / zararın kurum kazancına dahil edilme zamanı ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Örneğin Tebliğ ile "forward işlemleri" (6.1.1. No'lu Bölüm) ve "swap işlemleri" (6.1.2. No'lu Bölüm) bölümlerinde, bu işlemlerin bir "taahhüt" olduğu ve bu sözleşmeler nedeniyle kurum kazancına dahil edilecek kâr veya zararın sözleşme vadesinde belirlenecektir. Benzer

şekilde, türev sözleşmelerin vadesi beklenmeksizin, vadeden önce bozulması halinde de bu işlemlerden doğan "kâr veya zarar sözleşmenin bozulma tarihinde" kurum kazancı ile ilişkilendirilmelidir. Tebliğin "30.4.10. Dar mükellef kurumlarca yapılan türev işlemlerde vergi kesintisi" bölümünde açıklandığı üzere, "Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlarca türev işlemlerden elde edilen gelir ticari kazanç niteliğinde olduğundan, bu ödemeler üzerinden tevkifat" yapılmayacaktır. Ancak, kurumların ilişkili kişilerle emsallerine uygun olmayan bir şekilde belirledikleri fiyat veya değerler üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı yapmaları halinde, kârın kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü bir şekilde dağıtıldığı kabul edildiğinden, türev sözleşmelerdeki fiyat ve değerlerin de emsallere uygun olması gerekmektedir.

Türev işlemlerde KDV sorunu

Katma Değer Vergisi Kanunu'na ("KDVK") göre, "ticari, zirai, sinai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler", "her türlü mal ve hizmet ithalatı" ve "diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler" vergiye tabidir. İlaveten, "hizmetler, teslim ve malın teslimi ve ithalatı sayılan haller dışındaki işlemler olup, bu işlemler, yapma, işleme, oluşturma, imal etme, onarma, temizleme, muhafaza etme, hazırlama, kullanma, kiralama veya bir şey yapmamayı üstlenme gibi şekillerde de yapılabilir." Diğer taraftan, KDVK'nun 17/4-e maddesinde, "Bankacılık ve sigorta muameleleri vergisi kapsamındaki işlemler ile sigorta brokerleri tarafından sigorta şirketleri namına yapılan sigorta muamelelerine ilişkin işlemler KDV'den muaf olduğu" hükmü bulunmaktadır.

Dolayısıyla, Türkiye'deki işletme ile türev sözleşmenin karşı ayağı olan yurt dışındaki kuruluşun, "finansal kuruluş" veya "finansal olmayan kuruluş" olması durumunda bir türev sözleşmeye göre yapılan işlemler sonucunda piyasa fiyatı ile sözleşmede belirlenen fiyat arasında ortaya çıkan fark hizmet sunma sayılarak, bu fark üzerinden KDV hesaplanması veya hesaplanmaması söz konusu olabilecektir. Yurt dışında yerleşik dar mükellef finansal kuruluş, yurt dışında kredi verme işlemi yapmaya yetkili bir "finans kuruluşu" olması halinde işlem KDVK'nun "17/4-e maddesi" kapsamında değerlendirilerek bu işlemler nedeniyle yapılan ödemeler KDV'ye tabi olmayacaktır.

Ancak yurt dışında kredi verme işlemi yapmaya yetkili bir "finans kuruluşu" olmadığı durumda; türev işlemin fiziki teslimatla veya nakit uzlaşısı (ödeme) ile sonuçlandırılması halinde sözleşme gereği yurt dışındaki kuruluşun Türkiye'deki işletmeye aktaracağı kâr üzerinden KDV hesaplanarak KDV beyannamesiyle beyan edilmesi gerektiği idare özelgelerinde açıklanmıştır. Benzer şekilde eğer işlem yurt dışında yerleşik finansal olmayan kuruluş lehine sonuçlandırılmışsa Türkiye mukimi tarafından fiyat farkı tutarı üzerinden hesaplanacak KDV'nin 2 Nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi (KDV tevkifatı) gerekmektedir.

Sonuç olarak kambiyo mevzuatı ile kolaylaştırılan ve riskten korunma amacıyla gerçekleştirilen türev işlemlerdeki KDV ve hatta damga vergisi sorunlarına çözüm üretilmeli ve reel sektörün rekabet gücüne etki eden finansal yükler hafifletilmelidir.

Bu yazı, Ekonomist dergisinin 27 Nisan 2025 tarihli 2025/09. 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.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu: 10 soru - 10 cevap

Yurt dışında ödenen vergilerin, mahsup edilmesi bazen mükellefler tarafından ihmal edilmekte ya da mevzuata uygun olarak mahsup gerçekleştirilmeyerek vergi ve ceza riskine açık olmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin yöntemlerden birisi olan mahsup uygulamasına ilişkin olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile 1 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeler ve idarenin verdiği bazı özgelgelerdeki değerlendirmeler kapsamında önemli görülen konular, aşağıda "10 soru - 10 cevap" şeklinde özetlenmiş ve mükelleflere özellikle beyan dönemlerinde hatırlatıcı bir rehber olması hedeflenmiştir.

1- Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubundaki amaç nedir?

Bilindiği üzere, 5520 sayılı KVK'nın 33/1'inci maddesinde, yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği düzenlenmektedir.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu, çifte vergilendirmenin önlenmesine olanak sağlar. Örneğin, kaynak devlette elde edilen kazançlar üzerinden ödenen vergiler, tam mükellefiyet esasında vergilendirmenin yapıldığı ikamet devletinde koşullar dahilinde mahsup edilerek aynı kazancın hem kaynak hem de ikamet devletinde vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde yer alan kurallar kapsamında yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilebilmesi için öncelikle bu vergilerin gelir üzerinden alınan bir vergi türü olarak "kurumlar vergisi" benzeri vergiler olması gerekmektedir.

Örneğin, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-15-799 sayılı özalgede, yurt dışında malzeme ve teçhizat teslimleri dolayısıyla elde edilecek kazançlardan yurt dışında ödenen kurumlar vergisi benzeri vergilerin bu kazanç üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği, ancak *Katma Değer Vergisi veya harcama vergisi mahiyetindeki vergilerin anılan Kanun'un 33'üncü maddesi hükmü çerçevesinde mahsup edilemeyeceği* belirtilmiştir.

2-Yurt dışında ödenen vergilerin değerlemesi nasıl yapılacaktır?

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubundaki en önemli sorulardan birisi, "değerleme kuralı"nın nasıl uygulanacağına ilişkindir. Başka bir deyişle, yabancı para cinsinden ödenen vergilerden Türkiye'de mahsuba konu edilecek tutar nasıl hesaplanacaktır? Mahsup edilecek vergi tutarı ile ilgili dönemde ödenmesi gereken vergi tutarını doğrudan etkileyecek olan "değerleme kuralı", 5520 sayılı KVK'nın 33/9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır. Dolayısıyla mahsuba konu olacak vergi, hangi kur üzerinden kazanca dahil edildiye, brüt kazancın bir parçası olarak, aynı tarihteki kur üzerinden TL karşılığı bulunmak suretiyle mahsuba konu edilecektir.

3-Yurt dışında ödenen vergiler hangi dönemde mahsuba konu edilmelidir?

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubunu yapmak geçici vergi dönemlerinde mümkün müdür? Uygulamada karşılaşılan durumlardan birisi de mükelleflerin yurt dışında ödenen

vergilerini geçici vergi beyannameleri üzerinde hesaplanan vergiden mahsubunu ihmal etmeleridir. 5520 sayılı KVK'nın 33/5'inci maddesinde, *"geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir"* düzenlemesine yer verilerek, geçici vergi dönemlerinde de genel esaslar çerçevesinde mahsuba imkân sağlanmıştır.

Geçici vergi dönemlerinde mahsuba ilişkin tartışılacak konulardan birisi, tevsike ilişkin genel koşulların aranıp aranmayacağıdır. Konuyla ilgili idari bir görüş bulunmamakla birlikte, tevsike ilişkin genel koşulların geçici vergi döneminde aranmaması gerektiği değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, risk almak istemeyen mükellefler tevsik edebildikleri vergileri genel kurallara dahilinde geçici vergi döneminde mahsup etmeyi tercih edebilirler.

4-Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin sınırlar nelerdir?

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubunda genel kural, yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden ödenen vergilerin tam mükellefiyet esasında vergilendirilen ülkede bu kazançlar üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edilmesidir. Dolayısıyla yurt dışında ödenen verginin mahsubunda doğal sınır, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden hesaplanan vergi tutarı olmalıdır.

Tuar sınırına dair bu durumun ilk yansıması orana ilişkindir. Yurt dışında ödenen vergilerin tutarsal mahsubuna ilişkin sınır düzenlemesi 5520 sayılı KVK'nın 33/4'üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre, *yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.*

5520 sayılı KVK'nın 32'nci maddesi "Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" başlığını taşımakta, söz konusu maddede sektöre ve bazı durumlara göre farklılaşan "genel oran" ile sanayi sicil belgesini haiz mükellef için üretimden elde edilen kazançlara uygulanacak 1 puanlık indirim, ihracat faaliyetlerinden elde edilen 5 puan indirim gibi oran düzenlemeleri de yer almaktadır. Yurt dışında ödenen vergilerin tutar olarak sınırı hesaplanırken bu maddede yer alan "indirimli oran"ların da dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisi ya da aynı Kanun'un 32/C maddesinde yer alan yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasının bu kapsamda dikkate alınıp alınmayacağına ilişkin yazında detaylı bir değerlendirme görülmemektedir. Her ne kadar tutara ilişkin olarak, 33'üncü maddenin 4'üncü fıkrasında Kanun'un 32'nci maddesinde yer alan kurumlar vergisi oranı ile 33'üncü maddenin 5'inci fıkrasında Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen geçici vergi oranı sınır olarak belirtilse de, idare tarafından kurumlar vergisi oranına ilişkin diğer maddelerin de dikkate alınarak, yurt dışında elde edilen kazançlara genel efektif vergi yükünün uygulanmasıyla bulunan tutarların üst sınır olarak dikkate alınması gerektiği

iddia edilebilir. Kanunda açıkça yer almayan bir referans ya da düzenlenmeye dayalı bu bakış açısı, bazı durumlarda mükellefler açısından oldukça olumsuz sonuç doğurabilir. Örneğin, 2022 yılı sonunda 3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın geçici 8'inci maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranının %100 uygulandığı bir durumda, tüm matrahı indirimli kurumlar vergisi matrahı olan bir şirket, hesaplanan vergisi olmadığı için (sıfır) yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden ödediği vergiyi hiçbir şekilde indirim konusu yapamayacak mıdır? Zarar mahsubunda takip eden yıllara devre ilişkin Tebliğ'de getirilen "zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle" şeklindeki ilave koşulun bu örnek için sağlanamaması nedeniyle, yurt dışında ödenen verginin mahsup hakkının tamamen kaybedilmesi sonucu doğabilecektir. Benzer sorun, 5520 sayılı Kanun'un 32/C maddesinde düzenlenen yurt içi asgari kurumlar vergisi açısından da geçerlidir. Kurumların yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahı üzerinden %10 oranında vergi ödemesi gereken hallerde de yurt dışında ödenen vergilerin genel vergi oranına kıyasla bir kısmının kullanılamaması gibi benzer bir durum söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla, Kanun koyucunun yurt dışında elde edilen kazançların Türkiye'de mahsuba edilebilecek üst sınırı açısından 5520 sayılı Kanun'un 32'nci maddesine referans yaptığı göz önünde bulundurulduğunda, yatırım teşvik kapsamında düzenlenen 32/A maddesi ile asgari vergilemeye ilişkin 32/C maddesinde yer alan oranların dikkate alınmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubunda tutar sınırına dair ikinci durum, söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirin Türkiye'de vergiden kısmen veya tamamen istisna olması halinde mahsup edilecek verginin hesaplanmasına ilişkindir. Daha önce de ifade edildiği üzere, mahsup ile esas amaç çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Ancak, çifte vergilendirmenin önlenmesi, tam mükellefiyet esasında vergilendirmenin yapıldığı ülkede "istisna" ile sağlanıyorsa ya da çeşitli teşviklerle bu kazanç kısmen istisna edilmiş ise, artık yurt dışında hesaplanan ve ödenen verginin tamamen mahsubu mümkün olmayacaktır. 5520 sayılı KVK'nın 5/3'üncü maddesinde giderlerin kurum kazancından indirimi açısından geçerli olan amaç ve düzenleme mantığı, burada da geçerli olacaktır. Bu kapsamda, örneğin, yurt dışında elde edilen kazancın yarısı Türkiye'de vergiden istisna edilmiş ise, bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin de yarısı genel esaslar dahilinde mahsuba konu olabilecektir.

5-Yasal sınırı aşan vergilerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir mi?

Bilindiği üzere, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak tutarlara ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40'ıncı maddesine referans yapılmaktadır. Söz konusu maddenin 6'ncı fıkrasında, aynı vergilerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 90'ıncı maddesinin ilk fıkrasında ise, gelir vergisi gibi şahsi vergilerin matrahtan indirilemeyeceği düzenlenmektedir.

Buna göre, örneğin, yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden, Türkiye'de bu kazançların vergilendirilmesi

sonucunda ödenecek vergilerden daha yüksek tutarda bir vergi ödenmesi halinde bunlar indirim konusu edilebilecek midir?

Bu sorunun cevabı olumsuz olacaktır. Nitekim konuyla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı da, 21.04.2022 tarih ve 62030549-125[30-2018/18]-443107 21.04.2022 sayılı özelgesinde, "...şirketiniz tarafından yurt dışında ödenen ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde belirlenen yasal sınırı aşan vergiler ise, kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek ve yasal sınırı aşan bu vergi Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır." ifadelerine yer vererek, Kanun'da belirtilen sınırı aşan yurt dışında ödenmiş olan vergilerin gider olarak dikkate alınamayacağını belirtmiştir.

6-Yurt dışından ödenen vergilerin mahsubunda süre sınırı nedir?

5520 sayılı Kanun'un 33/4'üncü maddesinde, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin süre sınırı düzenlemesine yer verilmiştir. Buna göre; "ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir".

Görüleceği üzere, Kanun lafzında genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen yıl ve takip eden üç hesap dönemi olarak süre sınırı belirlenmiştir. Buna göre, örneğin, 2024 hesap döneminde yurt dışında ödenen vergisi bulunan bir şirket, tevsike ilişkin koşulları yerine getiremediği için ya da ihmal ederek 2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup etmediği yurt dışında ödenen vergiyi, 2027 hesap dönemi sonuna kadar mahsup edebilecek midir? 1 seri no'lu KVK Genel Tebliği'ndeki düzenlemeler incelendiğinde, Tebliğin 33.2. başlığı altında ilave bir koşul getirildiği görülmektedir. Buna göre, ancak zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle mahsuba imkân olmaz ise yurt dışında ödenen vergilerin yukarıda belirtilen süre içerisinde mahsup edilmesi mümkün olacaktır. Dolayısıyla mükelleflerin kendi ellerinde olan sebeplerden ötürü mahsup imkanından faydalanılmaması halinde, bu imkânı izleyen yıllara taşıyamayacakları değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, mükellefler bazen de kendi ellerinde olmayan sebeplerden dolayı ilgili yılda mahsup imkanını kullanamamış olabilir. Örneğin, yurt dışında elde edilen kazançlar için, kazancın elde edildiği dönemden sonra tarhiyat yapılması durumunda mahsup imkanından faydalanmak mümkün olacak mıdır? Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 14/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[33-2012]-185 sayılı özelgesinde bu konuda bazı değerlendirmeler yapmıştır. İlgili idare, 2009 ve 2010 yılında elde edilen kazançlara ilişkin olarak, 2012 yılında ilgili ülke idaresince tarhiyat yapılması sonrasında, tarh edilen bu tutarların kazançların ilgili olduğu 2009 ve 2010 hesap dönemleri için düzeltme beyannamesi verilerek mahsuba konu edileceği değerlendirmesini yapmıştır. İdarenin söz konusu özelgesinde mahsuba ilişkin Kanun'un 33/4'üncü maddesinde yer alan ve yukarıda belirtilen süre düzenlemesine referans vermesi, her ne kadar tartışılabilir

olsa da düzeltmenin genel tarh zamanaşımı süresi içerisinde değil, özel düzenleme olan Kanun'un 33/4'üncü maddesinde yer alan süre sınırı içerisinde olabileceği değerlendirilmesini içermektedir.

7-Yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr payları üzerinden ödenen vergilerin mahsubu nasıl yapılacaktır?

5520 sayılı Kanun'un 33/3'üncü maddesinde bazı yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr paylarına ilişkin ödenen vergilerin mahsubuna dair özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, "Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir."

Söz konusu düzenleme incelendiğinde, dikkat edilmesi gereken ilk hususun, yurt dışında elde edilen kâr payları açısından mahsup imkanlarının "Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları" açısından geçerli olduğudur. Bu şartları sağlayan mükellefler, hem kâr payı üzerinden stopaj yoluyla ödedikleri vergiyi hem de kâr payı tutarına isabet eden kurumlar vergisini genel koşullar dahilinde indirim konusu yapabilecektir.

1 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nde konu şu şekilde örneklendirilmiştir: yurt dışında mukim C şirketine %30 oranında iştirak eden A kurumu, C şirketinin 1.000.000 TL kazancı üzerinden %30 oranında 300.000 TL iştirak kazancına sahip olmaktadır. Kurumlar vergisi %10 iken, kâr dağıtım aşamasında stopaj oranı %20'dir. Buna göre, C şirketinin toplam vergi yükü, 300.000 TL üzerinden %10 oranında 30.000 TL kurumlar vergisi ile 270.000 TL vergi sonrası kâr payı üzerinden %20 oranında 54.000 TL olmak üzere, toplam 84.000 TL'dir. İlgili dönemde Türkiye'de geçerli vergi oranı %20 olduğu için, yurt dışında ödenen 84.000 TL verginin, ancak $(300.000 \times 0,20 =) 60.000$ TL'si mahsuba konu olabilmektedir.

8-Yurt dışında ödenen vergilerin tevsikinde özel durumlar nelerdir?

Yurt dışında ödenen vergilerin tevsikine ilişkin düzenleme 5520 sayılı KVK'nın 33/7'nci maddesinde yer almaktadır. Bu kapsamda ilk özel düzenlemenin belgeleri tasdik eden makama ilişkin olduğu belirtilebilir. Buna göre, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu mümkün değildir. Bununla birlikte, yurt dışında ödenen vergilerin apostil ile tevsiki de mümkündür. Apostile ilişkin kurallar, 5 Ekim 1961 tarihli Lahey Konferansı (Konvansiyonu) kararlaştırılan "Yabancı Resmî Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi (Apostille)" ile belirlenmiştir. Bu sözleşme Türkiye için 29/09/1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Apostil tasdik şerhi taşıyan bir belge Lahey Konferansının tüm üye ve taraf devletlerinde geçerli bir belge olarak kabul edilmektedir ve

apostil belgesinin şekli ilgili sözleşmede belirlenmiştir. Buna göre söz konusu belge; belgenin düzenlendiği ülkenin adı, belgeyi imzalayan kişinin adı ve sıfatı, belgeye basılan mührün ait olduğu makamın adı, tasdik edildiği yer ve tarihi, apostili düzenleyen makam ve bu makamın mührü veya kaşesi, apostilli düzenleyen yetkilinin imzası ve apostil numarasından oluşmaktadır.

Dolayısıyla, Anayasa'nın 90'ıncı maddesi kapsamında, ilgili evrakların "Yabancı Resmî Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi (Apostille)" hükümlerine göre düzenlenmiş olması halinde ayrıca konsolosluk tasdiki aranmamaktadır. Bu belgenin yeminli tercüman tarafından Türkçe çevirisinin ilgili idarelere verilmesi halinde tevsik edici belge olarak kabul edilmesi mümkün olacaktır. Apostile ilişkin düzenlemelerden faydalanabilmek için, ilgili ülkenin Apostil Sözleşmesi'ne taraf olan ülkeler listesinde bulunduğu teyit edilmesi gerekir.

Tevsike ilişkin özel durumların ikincisi, tevsikin zamanına ilişkindir. Buna göre, genel kural, kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilebilir olması gerekir. Ancak, tarhiyat esnasında bunun sağlanamaması halinde, Kanun tarafından ilave bir süre imkânı sağlanmaktadır. Buna göre, tarhiyat sırasında ibraz edilemeyen yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %25 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette cârî olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanarak ertelenebilmekte ve en geç 1 yıl içinde belgelerin ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi mümkün olabilmektedir. Sonuç olarak, kurumlar vergisinin beyanı ile tarhiyat esnasında belgelendirme yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin ilave bir süre imkânı bulunmaktadır.

9-Yersiz ödenen vergilerin mahsup uygulaması açısından durumu nedir?

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu, bu vergilerin ancak ilgili ülkede gelir/kurumlar vergisi benzeri vergilere ilişkin yasal düzenlemeler ya da vergi anlaşmaları kapsamında ödenmesi halinde mümkündür. Bu kapsamda, Türk vergi idaresi, vergi anlaşmasına göre vergilendirme yetkisinin kendisinde olduğu bir durumda yurt dışında yersiz olarak bir vergi ödenmesi halinde, bu verginin yurt içinde mahsubuna imkân sağlamamaktadır. Konuyla ilgili İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-334 sayılı özelgesinde, ilgili vergi anlaşmasına göre vergilendirme yetkisinin münhasıran Türkiye'de olduğunun değerlendirildiği durumda yurt dışında ödenen verginin mahsup imkanı olmadığı belirtilmekte birlikte, ilgili ülke makamlarından iade talep edilebileceği, dava açabileceği ya da vergi anlaşmasının 24'üncü maddesi kapsamında karşılıklı anlaşma usulü kapsamında başvuru yapabileceği belirtilmiştir.

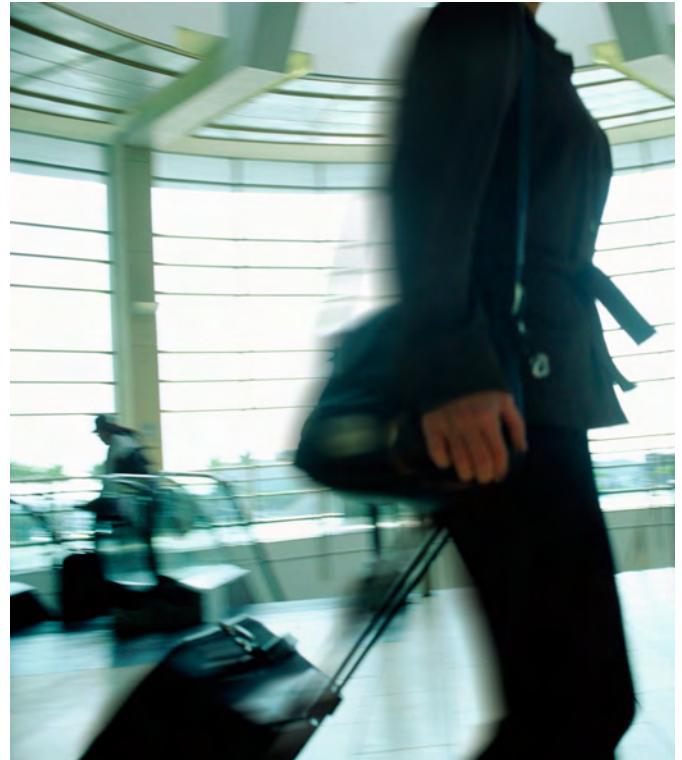
10-Yurt dışında elde edilen kazançlarda aracı kullanılması halinde mahsup uygulaması nasıl etkilenecektir?

Yurt dışında elde edilen kazançlara ilişkin, gelirin elde edildiği ülke dışında bir vergi ödenmiş olması halinde, bu vergilerin kaynağının aynı olduğu belirtilerek mahsuba imkân sağlanmalı mıdır? Örneğin, A ülkesinden elde edilen gelirler için, gelire konu faturanın bu ülkedeki aracı tarafından B ülkesi mukimine yansıtılması ve B ülkesinde vergi ödenmiş olması halinde, bu vergi Türkiye'de mahsuba konu edilebilecek midir?

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 27/01/2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[33-2012/49]-128 sayılı özelgesinde bu konuya ilişkin değerlendirmede bulunarak, yukarıdaki örnekte yurt dışında A ülkesindeki şirkete düzenlenen faturanın, bu şirket tarafından B ülkesindeki hizmet alana yansıtılması halinde, A ülkesindeki şirket adına yapılan tevkifatın Türkiye'deki şirket tarafından Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilemeyeceğini belirtmiştir. Dolayısıyla yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup imkanından faydalanması için, Türkiye'deki bu şirket adına tarh edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 seri no'lu KVK Genel Tebliğ
- 3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımlarının Uygulanması Hakkında Karar
- www.gib.gov.tr



Foreign exchange liberty for exchange rate risk management

Foreign exchange liberty for derivative instruments

The paragraphs 8 and 9 of the article 6 titled “Foreign currency related transactions” of the Decree no. 32 have been amended under the Presidential Decision dated 15.03.2025 no. 9595, facilitating the conduct of “derivative transactions”.

The amendment introduced to the 8th paragraph of the 6th article of the Decision has abolished the obligation for enterprises in Turkey to conduct the derivative transactions they carry out with non-resident financial institutions, through banks and intermediary institutions, and has made it obligatory to transfer the amounts pertaining to these transactions via banks. However, the phrase “financial institution resident abroad” still remains ambiguous.

Derivative instruments and taxation

Derivative transactions were regulated with the Corporate Tax and Expenditure Taxes Communiqués which were published in January 2012, without any amendments to tax laws. The section titled “6.1. Determination of corporate earnings generated from derivative transactions” of the CTL General Communiqué series no. 1 states that derivative contracts are a sort of “commitment”, and provides explanations regarding the types of derivative transactions commonly used in Turkey as of 2012, as well as their characteristics and the time to include profits/losses in corporate earnings, with respect to the taxation of derivative transactions.

For example, according to the sections titled “forward transactions” (Section 6.1.1.) and “swap transactions” (Section 6.1.2.) of the Communiqué, these transactions are a sort of “commitment” and the profit or loss to be included in the corporate earnings due to such contracts shall be determined at the maturity of the contract. Likewise, if derivative contracts are terminated before the maturity without waiting for the maturity, the profit or loss arising from these transactions must be associated with the corporate earnings on the date of termination of the contract.

VAT issue in derivative transactions

In the event that the non-resident entity which is the counterparty to the derivative contract with the entity in Turkey is a “financial institution” or “non-financial institution”, the difference arising between the market price and the price determined in the contract as a result of the transactions conducted according to a derivative contract is considered as a “service”, and VAT may or may not have to be calculated over this difference.

If the non-resident financial institution based abroad is a “financial institution” authorized to conduct lending transactions abroad, the transaction would be treated within the scope of the article 17/4-e of the VATL and the payments made due to these transactions would not be subject to VAT.

However, it is explained in the tax rulings issued by the authority that, in case it is not a “financial institution” authorized to conduct lending transactions abroad, if the

derivative transaction is concluded with physical delivery or cash settlement (payment), VAT must be calculated over the profit to be transferred to the enterprise in Turkey by the non-resident entity as per the contract and declared with the VAT return. Similarly, if the transaction is concluded in favor of the non-financial institution resident abroad, the VAT to be calculated over the price difference amount by the Turkish resident must be declared and paid with the VAT return no. 2 (VAT withholding).

This is the summary of the article published in the Economist magazine's issue 2025/09, dated 27.04.2025.

Deduction of taxes paid abroad: 10 questions - 10 answers

Deduction of taxes paid abroad is sometimes neglected by taxpayers or is not performed in accordance with the legislation, thus exposing them to tax and penalty risks. In this article, prominent issues regarding the deduction of taxes paid abroad are evaluated within the scope of the regulations in the legislation as well as tax rulings, and it is briefly stated that the following issues should be considered:

- Deduction of taxes paid abroad aims to prevent double taxation; therefore, taxes to be deducted must be in the nature of taxes similar to corporate tax.
- The revaluation rule for taxes paid abroad in foreign currency should be determined by using the exchange rate TL equivalent at the time of the transfer of the related earnings to the general final accounts.
- Taxes paid abroad may not only be deducted on the corporate tax return, but may also be deducted in the advance tax period.
- It is stipulated that in the deduction of taxes paid abroad, the deduction process shall be carried out without exceeding the tax to be calculated according to the rate in the article 32 of the Corporate Tax Law; however, whether the articles 32/A and 32/C of the Law can be considered within this scope is uncertain and we are of the opinion that the articles 32/A and 32/C should not be taken into account in the limit calculation.
- It is stated that taxes that exceed the legal limit may not be treated as expense in the determination of the corporate profit.
- Taxes paid abroad must be subjected to deduction within the period set in the law; if assessment is made abroad subsequently, correction returns may be filed for previous periods.
- The tax amount to be deducted for dividends derived by tax-resident entities from their foreign affiliates where they directly or indirectly possess 25% of the capital or voting rights may be higher compared to other situations (the calculation is made by considering both the withholding tax on the profit and the tax applicable to the profit in the relevant country).
- Taxes paid abroad can be substantiated with apostilles. In addition, an additional period of 1 year from the date of assessment can be used for taxes that cannot be substantiated on the date of submission of the corporate tax return.
- In cases where double tax treaties attribute the taxation authority exclusively to Turkey, the Turkish tax authority rejects deduction of taxes paid abroad unnecessarily.
- In commercial transactions conducted using an intermediary, the tax paid in the country which is directly a party to the commercial transaction may be offset.



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

Nisan ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişmeler, ABD tarafından uygulanacak olan ek gümrük vergilerini belirlenmesi, belli başlı ürünlerin uygunluk denetimi tebliğlerinde değişiklik yapılması ve 96 no'lu fasılın bazı alt tarife pozisyonlarındaki eşyaların ithalinde uygulanan gözetime ilişkin değerlerin düşürülmesi olmuştur.

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

1. ABD tarafından uygulanacak ek gümrük vergileri

Amerika Birleşik Devletleri Başkanı Donald Trump, 26.03.2025 tarihinde yayımlanmış olduğu Kararname ile otomobil ve otomobil yedek parçalarına ve 1977 tarihli Uluslararası Acil Ekonomik Yetkiler Yasası (IEEPA) kapsamında kendisine tanınan yetkilere dayanarak, uluslararası ticaret ilişkilerinde mütekabiliyet eksikliği, kur manipülasyonu ve yüksek katma değer vergisi (KDV) gibi hususların ABD ekonomisine zarar veren politikalar olduğunu belirterek, 02.04.2025 tarihinde yayımladığı Kararname ile tüm ülkeleri kapsayacak şekilde ek gümrük tarifeleri getirildiğini duyurmuştur.

1. Otomobil ve otomobil parçalarına uygulanacak ek gümrük vergileri:

- Söz konusu Kararname kapsamında otomobil ve belirli otomobil yedek parçası ithalatında %25 ek gümrük vergisi uygulanacaktır.
- Bahse konu %25 ek gümrük vergisi binek araçlar, hafif ticari araçlar ve bunların yedek parçalarına uygulanacaktır.
- USMCA Serbest Ticaret Anlaşması kapsamındaki araç ithalatlarında ise, ithal eşyanın bünyesindeki ABD menşeli girdilerin, menşei tevsik edilmesi halinde yalnızca, ABD menşeli olmayan girdilere ek vergi uygulanacaktır.

2. Tüm ürün gruplarında uygulanacak "Mütekabil Gümrük Vergileri" (Reciprocal Tariffs):

- 02.04.2025 tarihinde yayımlanan Kararname ile yürürlüğe giren ek vergiler, ad valorem (nispi) olarak uygulanacaktır. Aksi belirtilmedikçe, bu Kararnamede belirlenen vergi oranları, ithal edilen ürünlere uygulanabilecek diğer tüm vergilere, harçlara, ücretlere veya kesintilere ek olarak uygulanacaktır.
- Kararnamenin Ek-I listesinde yer alan ülke menşeli ürünlerin ithalatında, ilgili listede belirtilen oranlarda, listede yer almayan diğer tüm ülkeler menşeli ürünlerin ithalatında ise en az %10 oranında ek vergi uygulanacaktır. Bu kapsamda ülkemiz ise Ek-I'de yer alan ülkeler arasında bulunmadığından %10 ilave vergiye tabi olacaktır.
- Kararname kapsamındaki ek vergi oranları, 5 Nisan 2025 tarihinde saat 12:01'den (ABD Doğu Saati) itibaren uygulanmaya başlayacaktır.
- 5 Nisan 2025 tarihinden önce karşı limandan yüklenmiş, transit hâlinde veya antrepoda/limanda bulunan mallar için söz konusu ek vergiler, 9 Nisan 2025 tarihinde saat 12:01'den (ABD Doğu Saati) itibaren uygulanacaktır.
- Kararnamenin Ek-II listesinde belirtilen ürünlere ve hâlihazırda aşağıda belirtilen düzenlemeler uyarınca ek vergilere tabi olan demir, çelik, otomotiv ve otomotiv aksam ve parçalarına bu Kararname kapsamındaki ek vergi uygulanmayacaktır. Kararnamede bu hususlar şu şekilde belirtilmiştir:

“(b) Bu kararnamenin Ek II’sinde belirtilen ve kanunlara uygun olarak aşağıda tanımlanan ürünler, bu kararname kapsamında getirilen ad valorem vergi oranlarına tabi olmayacaktır:

(i) 50 U.S.C. 1702(b) kapsamında yer alan tüm ürünler;

(ii) 1962 Ticaret Genişletme Yasası’nın 232. bölümü uyarınca ve 8 Mart 2018 tarihli 9704 Sayılı Bildiri (ABD’ye Alüminyum İthalatının Ayarlanması), 8 Mart 2018 tarihli 9705 Sayılı Bildiri (ABD’ye Çelik İthalatının Ayarlanması), 24 Ocak 2020 tarihli 9980 Sayılı Bildiri (Alüminyum ve Çelik Türevi Ürünlerin İthalatının Ayarlanması), 10 Şubat 2025 tarihli 10895 Sayılı Bildiri (ABD’ye Alüminyum İthalatının Ayarlanması) ve 10 Şubat 2025 tarihli 10896 Sayılı Bildiri (ABD’ye Çelik İthalatının Ayarlanması) ile belirlenen ek vergilere tabi olan tüm çelik ve alüminyum ürünleri ve türevleri;

(iii) 26 Mart 2025 tarihli 10908 Sayılı Bildiri (ABD’ye Otomobil ve Otomobil Parçaları İthalatının Ayarlanması) uyarınca ve 1962 Ticaret Genişletme Yasası’nın 232. bölümü kapsamında belirlenen ek vergilere tabi olan tüm otomobiller ve otomobil parçaları;

(iv) Bu kararnamenin Ek II’sinde listelenen diğer ürünler, örneğin bakır, ilaçlar, yarı iletkenler, kereste ürünleri, belirli kritik mineraller ve enerji ile enerji ürünleri;

(v) ABD Gümrük Tarifesi Cetveli’nin (HTSUS) Sütun 2’sinde belirtilen oranlara tabi olan tüm ürünler; ve (vi) 1962 Ticaret Genişletme Yasası’nın 232. bölümü kapsamında gelecekte alınacak önlemler neticesinde vergilere tabi hale gelebilecek tüm ürünler.”

- Kanada ve Meksika’dan ithal edilen ürünlere, 1 Şubat 2025 tarihinde yürürlüğe giren ek vergiler uygulanmaya devam edecek; ancak bu Kararname kapsamındaki ek vergiler uygulanmayacaktır.
- USMCA kapsamında menşe kriterlerini sağlamayan ürünlere %12 oranında ad valorem vergi uygulanacaktır.
- Daha genel anlamda, Kararnamede belirtilen ad valorem vergi oranları, yalnızca ilgili ürünün ABD menşeli olmayan içeriğine uygulanacak olup, ürünün toplam değerinin en az %20’sinin ABD menşeli olması gerekmektedir.
- Çin menşeli ürünlere uygulanan tüm vergiler, Hong Kong ve Makao menşeli ürünlere de uygulanacaktır.
- Gerekli değişiklikler ABD Gümrük Tarifesi Cetveli’nde (HTSUS) yapılacaktır.

2. Bazı Tüketici Ürünlerinde Uygunluk Denetimi Tebliği’nde değişiklik yapıldı.

03.05.2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Bazı Tüketici Ürünlerinde Uygunluk Denetimi Tebliği’nde sıvı içerisinde büyüyen dekoratif ürünler, olduklarından farklı görünen çakmaklar, uçucu gaz içeren balon, yiyecek taklidi ürün, gibi birtakım ürünlere ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu Tebliğ kapsamındaki ürünlerin, insan sağlığı, can ve mal güvenliği, hayvan ve bitki yaşam ve sağlığı, çevre ve tüketicinin korunması açısından sahip olması gereken asgari

güvenlik koşullarını karşılaması zorunludur. Bu ürünlerin temel gereklere uygunluğu, üretici tarafından başka türlü ispatlanmadığı sürece Tebliğ’de yer alan düzenlemeler ile ekte belirtilen standartlar dikkate alınarak değerlendirilir.

09.04.2025 tarihli Resmî Gazete’de Bazı Tüketici Ürünlerinde Uygunluk Denetimi Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlanmıştır.

Tebliğ’in “Amaç” kenar başlıklı 1’inci maddesinde yer alan “Bu Tebliğin amacı, Tebliğ kapsamındaki tüketici ürünlerinin güvenli olarak piyasaya arzının sağlanması için yerine getirilmesi gereken temel gerekleri belirlemektir” şeklindeki düzenleme “Bu Tebliğin amacı, Ticaret Bakanlığı sorumluluğunda bulunan tüketici ürünlerinin güvenli olarak piyasaya arzının sağlanması için yerine getirilmesi gereken temel gerekleri belirlemek ve tüketicinin bilgilendirilmesi için gerekli düzenlemeleri yapmaktır.” şeklinde değiştirilmiştir.

Tebliğ’in kapsamındaki tüketici ürünlerine ilişkin 2’nci maddesinde bulunan “piyasaya nihai ürün olarak arz edilen ve Tebliğ’de yer alan” ibaresi “Ticaret Bakanlığı sorumluluğunda bulunan” şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre Tebliğ, Ticaret Bakanlığı sorumluluğunda bulunan tüketici ürünlerini kapsar.

Ayrıca, Tebliğ’e “Hayvansal menşeli parça içeren tüketici ürünlerinde bilgilendirme zorunluluğu” kenar başlıklı 5/D maddesi eklenmiştir.

“Hayvansal menşeli parça içeren tüketici ürünlerinde bilgilendirme zorunluluğu

MADDE 5/D - (1) Hayvansal menşeli parça içeren tüketici ürünlerinin; etiketinde, ambalajında, üzerinde veya ürüne eşlik eden bir belgede bu parçanın hangi hayvandan elde edildiğine dair bilgiye yer verilerek piyasaya arz edilmesi ayrıca uzaktan iletişim araçları yoluyla yapılan satışlarda da bu bilginin ürünün özelliklerinin belirtildiği alanda tüketiciye sunulması zorunludur.

(2) Bu madde kapsamındaki bilgilendirmenin; satın alma işleminden önce kolayca görülebilecek, okunabilecek ve tüketicileri yanıltmayacak şekilde Türkçe olarak yapılması zorunludur.”

Bu Tebliğ yayımı tarihinden 2 ay sonra (09.06.2025 tarihinde) yürürlüğe girecektir.

3. 9608.20 alt tarifesindeki keçe uçlu veya diğer gözenek uçlu yazı ve işaret kalemlerinin ithalinde uygulanan gözetime ilişkin eşik değeri düşürüldü.

16.12.2017 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/13) uyarınca 9608.10 alt tarife pozisyonunda sınıflandırılan bilyalı kalemlerin ithali ile 07.12.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/13)’de Değişiklik Yapılmasına Dair

Tebliğ'in yürürlüğe girmesiyle 9608.20 alt tarife pozisyonunda sınıflandırılan keçe uçlu veya diğer gözenek uçlu yazı ve işaret kalemlerin ithali, ithale konu eşyanın birim kıymetine göre gözetim uygulamasına tabidir.

18.04.2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/13)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 9608.20 alt tarifesinde sınıflandırılan keçe uçlu veya diğer gözenek uçlu yazı ve işaret kalemlerin ithalindeki gözetim uygulamasına ilişkin eşik kıymette değişiklik yapılmıştır.

Buna göre, 9608.20 alt tarifesindeki eşya için gözetim uygulamasındaki eşik değer, 0,28 ABD Doları/Adet iken bu eşik değer 0,22 ABD Doları/Adet'e düşürülmüştür.

Yapılan değişiklik ile 2017/13 sayılı Tebliğ'deki tablonun nihai hali aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

Önceki düzenleme			Nihai düzenleme		
Gümrük tarife pozisyonu ("GTP")	Eşyanın tanımı	Birim gümrük kıymeti (ABD doları/Adet)	GTP	Eşyanın tanımı	Birim gümrük kıymeti (ABD Doları/Adet)
9608.10	Bilyalı kalemler	0,3	9608.10	Bilyalı kalemler	0,3
9608.20	Keçe uçlu veya diğer gözenek uçlu yazı ve işaret kalemleri	0,28	9608.20	Keçe uçlu veya diğer gözenek uçlu yazı ve işaret kalemleri	0,22



Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

26.12.2024 tarihli ve E-16700543-125[24-515-45] sayılı özelge (Gaziantep Defterdarlığı)

Konu: İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 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 Kanunu'nun 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 5/1-e maddesi, kurumların en az iki yıl aktiflerinde tuttukları iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve yatırım fonlarının satış kazançlarının %75'inin istisna olduğunu düzenlemektedir. İstisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve kazancın istisnadan yararlanan kısmı beş yıl özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Satış bedeli, izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmezse, istisna iptal edilir ve vergiler tahakkuk ettirilir.

Ancak, 27/11/2024 tarihli 9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bu oran %50'ye düşürülmüştür.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre:

- Holding şirketler, iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisnadan faydalanamaz (istisna kapsamında değerlendirilen "Mali Duran Varlıklar" hariç).
- Taşınmaz ve iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devri veya trampa işlemleri istisna kapsamına girmez.
- Grup şirketleri arasındaki işlemlerde nakit girişi sağlanmazsa istisna uygulanmaz.

Düzenlemenin amacı, kurumların mali yapısını güçlendirmektir. Bu nedenle, ekonomik fayda sağlamayan veya fiktif kazanç yaratan işlemler istisna kapsamı dışında tutulmaktadır. İştirak hisselerinin satışından elde edilen likiditenin aynı tür sabit kıymetlere yatırılması halinde de istisna uygulanmaz. Ancak, ekonomik fayda sağlayan sektör değişiklikleri veya hisse çoğunluğu elde etme amacıyla yapılan işlemler istisnadan yararlanabilir.

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.

15.11.2024 tarihli ve E-62030549-125[3]-1645316 sayılı özelge (İstanbul Defterdarlığı)

Konu: İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti vatandaşı olduğunuz, Türkiye'de yüksek lisans öğrencisi olarak bulunduğunuz, hissedarı olduğunuz Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) bulunan (Limited Şirket) kaynaklı gelirleriniz nedeniyle ABD'de mükellef olarak vergiye tabi olduğunuz, bahsi geçen şirketten elde ettiğiniz istisna sınırını aşan menkul sermaye iradı (kar payı) gelirlerini Türkiye'deki yaşamınızı idame ve öğrenim masraflarınızı karşılamak üzere Türk Banka hesaplarınıza intikal ettirdiğiniz belirtilerek, ABD'den elde ettiğiniz gelirin vergilendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu yönünden:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre, Türkiye'de yerleşmiş kişiler Türkiye içi ve dışındaki kazançları üzerinden vergilendirilir.

- **4. madde:** Türkiye'de ikametgâhı bulunan veya bir takvim yılında 6 aydan fazla oturanlar tam mükelleftir.
- **22. madde (4. fıkra):** Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan anonim ve limited şirketlerden elde edilen kâr paylarının yarısı, şirketin en az %50'sine sahip olunması ve gelir vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde gelir vergisinden istisnadır. (1/1/2023 itibarıyla yürürlükte)
- **75. madde:** Hisse senedi kâr payları, iştirak kazançları ve benzeri gelirler menkul sermaye iradı sayılır.
- **86. madde:** 2023'te 8.400 TL, 2024'te 13.000 TL'yi aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmez.

MERNİS kayıtlarına göre 22/2/2020'den itibaren Türkiye'de ikamet ettiğiniz için tam mükellef olarak vergilendirilirsiniz. 22. madde kapsamındaki istisna şartları sağlanmazsa, 86.

madde gereği belirlenen beyan sınırını aşan yurt dışı kâr payları beyan edilmelidir. Ayrıca, yurt dışında ödenen vergiler, istisna tutarı hariç, Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) yönünden:

Cezayir vatandaşı olarak Türkiye'de yüksek lisans yapmanız ve ABD'deki şirketinizin ticari faaliyetinden elde ettiğiniz gelirin ABD'de kişisel gelir olarak vergilendirilmesi, Türkiye-ABD ÇVÖA'nın 20. maddesi kapsamında değerlendirilemez.

Türkiye-ABD ÇVÖA'nın 10. maddesine göre:

- **Gerçek lehdar,** kâr payı ödeyen şirketin oy hakkının en az %10'una sahip bir şirketse, ABD'deki vergi oranı %15'i aşamaz.
- **Diğer durumlarda,** bu oran %20'yi geçemez.

Buna göre, Türkiye'de mukim olduğunuz dönemde ABD mukimi şirketten elde ettiğiniz temettü gelirleriniz Türkiye'de vergilendirilebilecek olup, bununla birlikte ABD'de %20'yi aşmayan oranda ABD mevzuatına göre vergilendirilebilecektir.

Diğer taraftan, Türkiye'de mukim olduğunuz dönemde ABD'den elde ettiğiniz ticari kazanç niteliğindeki gelirleriniz Anlaşmanın 'Ticari Kazançlar' başlıklı 7'nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

ÇVÖA'nın ABD'ye vergi alma hakkı verdiği durumlarda, Anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin 23'üncü maddesinin 2'nci fıkrası hükmü gereğince, ABD'de ödenen verginin Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilmesi suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeniz için mukimlik belgesi vermeye yetkili makamlardan (İstanbul Defterdarlığı) alacağınız, Türkiye'de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğinizi gösteren mukimlik belgesini ABD'deki vergi sorumlularına ibraz etmeniz gerekmektedir. Mukimlik belgesinin düzenlenmesine ilişkin açıklamalara 20/12/2013 tarihli ve ÇVÖA/2013-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri/3'te yer verilmiştir. Ayrıca, mukimlik belgesi başvuruları e-devlet üzerinden de yapılabilmektedir.

05.08.2024 tarihli ve E-62030549-120-1041274 sayılı özelge (İstanbul Defterdarlığı)

Konu: İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; 2023 takvim yılında serbest meslek kazancı, kira geliri (gayrimenkul sermaye iradı) ve yurt dışı mukimi bir bankada (.....) bulunan vadeli mevduat hesabınız kaynaklı 28.415,54 USD faiz geliri (menkul sermaye iradı) elde ettiğiniz, ancak 2022 ve 2023 takvim yıllarında yurt dışı mukimi bankada bulunan hesabınızdan Türkiye'deki mevcut hesabınıza herhangi bir para transferi yapılmadığı belirtilerek,

Türkiye'de yer alan banka hesabına transfer edilmeyen bu faiz gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamenize dahil edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükmüne bağlanmış olup, anılan Kanun'un 4'üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1.İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeni'nin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2.Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)",

- 75'inci maddesinin birinci fıkrasında;

"Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir. ",

- 85'inci maddesinde;

"Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1. Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;
2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

elde edilmiş sayılır.",

- 86'ncı maddesinde;

"- Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı için 8.400 TL.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.",

- 123'üncü maddesinde ise; "Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve

iratlarından mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.

... hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle gerçekleşmekte olup gelirin elde edilmesi menkul sermaye iratlarında hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine bağlanmıştır. Hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesinde, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi anlamına gelen hukuki tasarruf aşaması, gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasınca izlenmekte olup söz konusu menkul sermaye iradının fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir.

Yurt dışından elde edilen menkul sermaye iratlarında da gelirin elde edilmesi için gelire tasarruf edilmesi şartı aranmakta olup, yurt dışından elde edilen gelirlerin Türkiye'deki hesabınıza transfer edilmemiş olması gelirin elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmemektedir.

Dolayısıyla, yurt dışı mukimi bankada (.....) bulunan vadeli mevduat hesabınız nezdinde elde etmiş olduğunuz faiz gelirleri, söz konusu gelire tasarruf edebildiğiniz yılda elde edilmiş sayılmakta olup, söz konusu faiz gelirin Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci ve 86'ncı maddeleri uyarınca tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul sermaye iratları için öngörülen beyan haddini (2023 yılı için 8.400 -TL) aşması nedeniyle, ilgili takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri 1/1/2013 tarihinden itibaren uygulanmakta olup Anlaşmanın "Faiz" başlıklı 11'inci maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2.Bununla beraber bu faiz, elde edildiği Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, faizin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a) Eximbank ya da amacı ihracatı teşvik etmek olan benzeri bir kuruluş tarafından ihracatı teşvik etmek amacıyla verilen, garanti edilen ya da sigortalanan bir borç ya da kredi yönünden, faizin gayrisafi tutarının yüzde 5'i;

b) faiz bir banka tarafından elde edilmişse, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'u;

c) tüm diğer durumlarda faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'u.

Akit Devletlerin yetkili makamları, bu sınırlamaların uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile belirleyeceklerdir, hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Anlaşma'ya ek Protokol'ün 3' üncü maddesinde ise;

"2'nci fıkranın (c) bendinde belirtilen orana bakılmaksızın, Akit Devletler, iç mevzuatları uyarınca %15 oranına kadar bir vergi uygulayabilirler" hükmü yer almaktadır.

Buna göre; İsviçre'deki bir bankadan tarafınıza yapılan faiz ödemelerini vergileme hakkı Türkiye'ye ait bulunmakta olup, vergilendirme iç mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır. Bununla birlikte İsviçre'nin de bu gelirleri Anlaşmaya ek Protokolün 3'üncü madde fıkra hükmüne göre, faiz tutarının %15'ini aşmayacak şekilde vergileme hakkı bulunmaktadır.

Çifte vergilendirme, İsviçre'de ödenen verginin, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22'nci maddesinin 2'nci fıkrası (a) alt bendi hükmü çerçevesinde, Türkiye'de bu gelire ilişkin olarak ödenecek vergiden mahsup edilmesi suretiyle önlenecektir.

Bu çerçevede, yurt dışından elde etmiş olduğunuz söz konusu gelirle ilgili olarak anılan ülkede ödenen vergilerin de beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından, 193 sayılı Kanun'un 123'üncü maddesi hükümleri çerçevesinde indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2024/777 Esas Numaralı ve 2025/32 Karar Numaralı Kararı:

Konu: ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenmektedir.

Özet: Dava konusu istem: Karayolları Genel Müdürlüğü 13. Bölge Müdürlüğüne ihalesi gerçekleştirilen ... ihale kayıt numaralı "(Antalya - Manavgat) Ayr. - (Başlar - İbradı) Ayr. - 3. Bl. Hd. Yolu (Km: 16+100-32+780 Arası) Toprak İşleri, Sanat Yapıları ve Bsk. Üstyapı İşleri İkmal İnşaatı İş'i" uhdesinde kalan davacı tarafından, Anayasa Mahkemesinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibarelerini iptal etmesi nedeniyle yüklenilen işin döviz kazandırıcı faaliyet istisnasından yararlandırılması gerektiğinden bahisle değinilen işe ait ihale kararından doğan damga vergisi ile sözleşmeden doğan damga vergisi ve noter harcının iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen vergiler ile harcın tahsil tarihinden itibaren hesaplanacak tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 6728 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle değiştirilen ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibarelerinin Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı kararıyla iptal edildiği, kararın Resmî Gazete'de 28/04/2021 tarihinde yayımlandığı, vergiyi doğuran olayın ise bu tarihten önce gerçekleştiği dikkate alındığında değinilen kararın somut olaya uygulanma imkanı bulunmamaktadır.

Buna göre, Damga Vergisi Kanunu ile Harçlar Kanunu'nun vergi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan hükümleri uyarınca diğer döviz kazandırıcı faaliyet kapsamındaki işlemlere damga vergisi ve noter harcı istisnasının uygulanabilmesi için ihale konusu iş nedeniyle düzenlenmiş vergi, resim, harç istisnası belgesinin bulunması, ihale konusu işin cari yıl yatırım programında yer alması ve düzenlenen ihalenin uluslararası ihale niteliğinde olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi; ihalenin uluslararası ihale olarak nitelendirilebilmesi için de yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olarak çıkarılması ve yabancı firmalarca da teklif verilmesi gerekmektedir.

Hukuki değerlendirme:

Bölge idare mahkemesi dava daireleri kararları arasında, vergilendirme işleminin dayanağı kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkan verip vermeyeceği hususunda ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi istemiyle yapılan başvuru üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 22/07/2023 tarih ve 32256 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 07/06/2023 tarih ve E:2023/2, K:2023/4 sayılı kararıyla, iptal edilen hükme istinaden tesis edilmiş olan vergilendirme işlemleri yönünden Anayasa Mahkemesinin iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra çıkarılan uyuşmazlıklar bakımından iptal kararının geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı hususunun, üzerinde hukuki yorum teknikleri ile farklı mülahazalar yapılabilecek nitelikte olduğuna ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamda açık bir vergi hatası oluşturmadığına karar verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, Kurulun söz konusu kararında belirtilen ilkelerden ayrılmayı gerektirecek herhangi bir maddi olgu ya da hukuki nedenin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu durumda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 6728 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle değiştirilen ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibarelerinin, Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı kararıyla iptal edilmesi üzerine ihale kararından doğan

damga vergisi ile sözleşmeden doğan damga vergisi ve noter harcının, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek 1. maddesi uyarınca vergiden müstesna hale geldiği belirtilerek iadesi istemiyle iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılan düzeltme ve şikâyet başvurularının reddi üzerine açılan davanın reddi yolundaki Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf isteminin reddi yolunda verilen ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Karar sonucu:

Açıklanan nedenlerle;

- 1- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararına yönelik temyiz isteminin REDDİNE,
- 2- Davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu harç alınmasına,
- 3- Yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmediğinden, yatırılan yürütmenin durdurulması harcının istemi halinde davacıya iadesine,
- 4- 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 oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2024/928 Esas Numaralı ve 2025/40 Karar Numaralı Kararı:

Konu: ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

Özet: Dava konusu istem: Karayolları Genel Müdürlüğüne ihalesi gerçekleştirilen ... ihale kayıt numaralı "Büyükçekmece - Çatalca - Subaşı Yolunda, Ahmediye Kavşağı - Subaşı Kavşağı Arası (Km:8+900 - 11+065 ile Km:0+000 - 13+801 Kesimleri) Heyelan Önleme ve Üstyapı İşleri (İdare malı bitüm ile)" uhdesinde kalan davacı tarafından, Anayasa Mahkemesinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinde yer alan "... ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresini iptal etmesi nedeniyle yüklenilen işin döviz kazandırıcı faaliyet istisnasından yararlandırılması gerektiğinden bahisle sözleşme nedeniyle ödenen damga vergisinin iadesi talebiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve ödenen verginin ödeme tarihinden itibaren hesaplanacak tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin (4)

numaralı fıkrasında yer alan "ve yabancı firmalarca da teklif verilen" ibaresini iptal eden Anayasa Mahkemesi kararının dava konusu damga vergisinin davacıdan tahsilinden sonra yayımlandığı, iptal edilen kanun hükmünün tahsilatların yapıldığı tarihte yürürlükte bulunduğu ve vergilendirmenin de yürürlükte olan mevzuata göre yapıldığı açıktır. Vergilendirme işleminin dayanağı kanun hükmünün sonradan Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi durumunda yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış tahsilatların iade edilip edilmeyeceği hususu hukuki bir ihtilaf içermekte olup uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında olmadığı anlaşıldığından, dava konusu şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Vergi Mahkemesi belirtilen gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: İhale tarihinden sonra Anayasa Mahkemesi tarafından yabancı istekliler tarafından teklif verilmesi zorunluluğuna ilişkin hükmün iptaline karar verilmiş durumdadır. Bu durumda işin uluslararası ihaleye çıkarılmış olması döviz kazandırıcı faaliyet olup yabancı istekliler tarafından teklif verilip verilmemesinin sonucu değiştirmeyeceği açıktır. Olayda işin uluslararası ihaleye çıkarıldığı hususu açık ve tartışmasızdır. Bununla birlikte Kanun'da öngörülen istisna hükmünden yararlanılabilmesi için ihale tarihinde yürürlükte olan Kanun hükmü gereği işin döviz kazandırıcı faaliyet olması yanında ayrıca vergi, resim, harç istisna belgesine de sahip olunması gerekmektedir. Ancak davacının uhdesinde kalan ihaleye konu iş ile ilgili vergi, resim, harç istisna belgesinin mevcut olmadığı görülmüştür. Bu durumda, vergi, resim, harç istisna belgesinin bulunmaması nedeniyle anılan damga vergisi istisnasından yararlanılması mümkün olmadığından dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle mahkeme kararına yöneltilen davacının istinaf istemini reddetmiştir.

Hukuki değerlendirme:

Bölge idare mahkemesi dava daireleri kararları arasında, vergilendirme işleminin dayanağı kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkan verip vermeyeceği hususunda ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi istemiyle yapılan başvuru üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 22/07/2023 tarih ve 32256 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 07/06/2023 tarih ve E:2023/2, K:2023/4 sayılı kararıyla, iptal edilen hükme istinaden tesis edilmiş olan vergilendirme işlemleri yönünden Anayasa Mahkemesinin iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra çıkarılan uyuşmazlıklar bakımından iptal kararının geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı hususunun, üzerinde hukuki yorum teknikleri ile farklı mülahazalar yapılabilecek nitelikte olduğuna ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamda açık bir vergi hatası oluşturmadığına karar verilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, Kurulun söz konusu kararında belirtilen

ilkelerden ayrılmayı gerektirecek herhangi bir maddi olgu ya da hukuki nedenin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 6728 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle değiştirilen ek 2. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...ve yabancı firmalarca da teklif verilen..." ibaresinin, Anayasa Mahkemesinin 24/12/2020 tarih ve E:2020/15, K:2020/78 sayılı kararıyla iptal edilmesi üzerine sözleşmeden doğan ve ödenen damga vergisinin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesi uyarınca vergiden müstesna hale geldiği belirtilerek iadesi istemiyle iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davada, davanın reddi yolundaki Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf isteminin reddine dair verilen ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Karar sonucu:

Açıklanan nedenlerle;

- 1- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararına yönelik temyiz isteminin REDDİNE,
- 2- Davacı tarafından (2024 yılına ilişkin) peşin olarak yatırılan ... TL temyiz karar harcı mahsup edilmek suretiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu karar harç alınmasına,
- 3- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine,

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



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
045	22.04.2025	Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde kullanılacak 2025/Ocak-Mart aylarına ait ortalama ticari kredi faiz oranları açıklandı.
044	21.04.2025	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de değişiklik yapıldı.
043	09.04.2025	e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile e-Defter ve beratlarının yüklenme süresi uzatıldı.
042	02.04.2025	Bazı yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde uygulanan tevkifat oranı %1’e düşürüldü.
041	27.03.2025	2024 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatıldı.
040	18.03.2025	Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar’da bazı değişiklikler yapıldı.
039	17.03.2025	İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin KDV iade talebinde bulunulabilecek asgari tutar 10.000 TL’ye yükseltildi.
038	17.03.2025	Sigaralar için ÖTV oranları ile maktu vergi tutarları yeniden belirlendi.
037	11.03.2025	Türkiye, Sütun 1 kapsamında Tutar B’yi uygulamama kararı aldı.
036	10.03.2025	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılan oran %44,25 olarak belirlendi.
035	06.03.2025	Mücbir sebep hali 30.11.2024’te sona eren mükelleflerin e-Defter oluşturma ve imzalama süresi ile e-Defter ve beratları yükleme süresi uzatıldı.
034	06.03.2025	Taşıt satışı dışında kalan menkul satış sözleşmelerine ilişkin bazı ödemelerin Türk parası cinsinden yapılması ve kabul edilmesi zorunluluğu kaldırıldı.
033	28.02.2025	KDV Genel Uygulama Tebliği’nde bazı değişiklikler yapıldı.
032	21.02.2025	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
031	17.02.2025	Sadece LPG Dağıtıcı Lisansı ile LPG Otogaz Bayilik Lisansı sahiplerine yönelik indirimli teminat uygulamasına son verildi.
030	17.02.2025	2025 yılının birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmayacağına ilişkin Tebliğ yayımlandı.
029	13.02.2025	Akaryakıt ve LPG sektöründe faaliyet gösteren ve mücbir sebep hali devam eden mükelleflerin teminat verme sürelerine ilişkin açıklama yapıldı.
028	12.02.2025	Bağımsız denetime tabi şirketlerce TL cinsinden kredi kullanımına uygulanan yabancı para nakdi varlıkların sorgulanması zorunluluğu kaldırıldı.
027	10.02.2025	Bazı ülkelerde Sütun 2 (Pillar 2) kapsamında yapılması gereken bildirim yükümlülükleri.
026	07.02.2025	Menkul kıymetlerden 2025 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
025	04.02.2025	Cazibe Merkezleri Programı’nın başvuru süresi uzatıldı.
024	03.02.2025	Mücbir sebep hali devam eden mükelleflerin 7256 ve 7326 sayılı Kanunlar kapsamındaki taksit ödeme süreleri uzatıldı.
023	01.02.2025	Bankalarca ihraç edilen tahviller ile ipotek finansmanı kuruluşlarınca ihraç edilen bazı menkul kıymetler için geçerli olan indirimli tevkifat oranı uygulamasına son verildi.
022	01.02.2025	Yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen kazançlara ilişkin tevkifat oranı yükseltildi.
021	01.02.2025	Kur korumalı mevduat hesaplarında uygulanan tevkifat oranları yeniden belirlendi.
020	01.02.2025	Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına ilişkin tevkifat oranları yeniden belirlendi.
019	01.02.2025	Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile HM VKŞ tarafından ihraç edilen kira sertifikaları için geçerli olan %0 oranlı tevkifatın uygulanma süresi uzatıldı.
018	28.01.2025	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2024 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
017	24.01.2025	İlaç ve tıbbi cihaz ticareti yapan mükelleflere teknik kılavuzdaki geliştirmeleri yapmaları için verilen süre uzatıldı.
016	24.01.2025	Bazı yurt dışı kredilerin bankalar aracılığı olmadan kullanılabilmesine ilişkin uygulamaya son verildi.

2025 Mayıs ayı mali yükümlülükler takvimi

5 Mayıs 2025 Pazartesi*	2024 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi ve ödenmesi
12 Mayıs 2025 Pazartesi	16-30 Nisan 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Mayıs 2025 Perşembe	Nisan 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirimi ve ödenmesi
20 Mayıs 2025 Salı	2025 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici vergi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Mayıs 2025 Pazartesi	1-15 Mayıs 2025 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi (KDV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
28 Mayıs 2025 Çarşamba	Nisan 2025 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
2 Haziran 2025 Pazartesi	Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 1. taksit ödemesi
	Vergi levhasının internet vergi dairesi üzerinden yazdırılarak alınması
	Veraset ve intikal vergisi (VİV) 1. taksit ödemesi
	Nisan 2025 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi
	Nisan 2025 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

* 30 Nisan 2025 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2024 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 29 Nisan 2025 tarihli ve 188 numaralı VUK Sirküleri ile 5 Mayıs 2025 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmıştır.

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)
01.01.2024 - 30.06.2024	35.058,58
01.07.2024 - 31.12.2024	41.828,42
01.01.2025 - 30.06.2025	46.655,43

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 (%)
01.04.2024-27.12.2024	50,75	51,75	51,75
28.12.2024-07.03.2025	48,25	49,25	49,25
08.03.2025'ten itibaren	43,25	44,25	44,25

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	672,40 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	898,20 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	443,70 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	526,00 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2025)

Evlatlıklar dâhil fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	2.316.628 TL
Fûrûğ 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)
01.01.2024 - 30.06.2024	35,058.58
01.07.2024 - 31.12.2024	41,828.42
01.01.2025 - 30.06.2025	46,655.43

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 (%)
01.04.2024-27.12.2024	50.75	51.75	51.75
28.12.2024-07.03.2025	48.25	49.25	49.25
Since 08.03.2025	43.25	44.25	44.25

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 672.40
Corporate tax return	TRL 898.20
Value added tax returns	TRL 443.70
Withholding and premium service returns	TRL 526.00

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 şekillendiriyoruz.

© 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