

KISITLAMALI VERGİ SİSTEMİMİZ

Dünyadaki gelişmiş ülkelerin çoğunun vergi uygulamalarında kazançların ve matrahların belirlenmesinde istisnai olarak dikkate alınan gider, maliyet ve indirim kısıtlamaları; vergi sistemimizde genel bir yapıya dönüşmüş, son 10 yılda da zirveye çıkmıştır. Tamamını saymaya vaktimiz yetmeyeceği için, bu sistemi göstermek ve konunun anlaşılması ve değerlendirilmesi için, aşağıda iki temel vergi kanununda yer alan bazı örneklerin 2025 yılında uygulanacak oranlarıyla ve tutarlarıyla belirtilmesinin yeterli olacağını düşünmekteyiz.

I. Vergi Kanunlarındaki Kısıtlamaların Bazı Örnekleri:

A) Gelir Vergisi Kanunu'nda;

1) Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 240 TL'yi aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. (GVK md. 23/8)

2) Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 126 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir (GVK md 23/10).

3) Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak

giderlerine karşılık verilen gündelikler. (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (GVK md. 24/2).

4) Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.) (GVK md.25/2).

5) Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.) (GVK.25/4).

6) 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.) (GVK md.25/7-a).

7) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar. (GVK md. 25/7-b)

8) Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (Özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri Devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur) (GVK

md. 28/1).

9) Çalışma gücünün asgarî %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Engellilik indirimi, birinci derece engelliler için 440.000.000 lira (9.900 TL), ikinci derece engelliler için 220.000.000 lira (5.700 TL), üçüncü derece engelliler için 110.000.000 lira (2.400 TL)'dir. (GVK md. 31).

10) Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 37.000 TL'ye kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 990.000 TL kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.) (GVK md.40/1).

11) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.) (GVK md.40/5)

12) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar. (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.) (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde

işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 1.100.000 TL, söz konusu vergilerin maliyet bedelin eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı 2.100.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.) (GVK md.40/7).

13) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz). (GVK md.40/8).

14) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.) (GVK md.40/9).

15) Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.). (GVK md.40/11).

16) Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. (GVK md. 41/9).

17) Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.). (GVK md.63/3).

18) Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.). (GVK md 68/1).

19) Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil). (Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap

bedeli 1.100.000 TL, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabi tutarı 2.100.000 TL aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.) (GVK md. 68/4)

20) Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. (Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 37.000 TL kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 990.000 TL kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.) (GVK md. 68/5).

21) Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.) (GVK md. 74/4).

22) Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tesbit edilen emsal değeridir) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesinde belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.) (GVK md. 74/6).

23) Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri

takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %15'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. (GVK md. 74/11).

24) Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 120.000 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. (GVK mükerrer 80/6).

25) Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63'üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.) (GVK md. 89/1).

26) Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121'inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak

matrahlarından indiremezler). (GVK md. 89/2).

27) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar. (GVK md. 89/4).

28) 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si. (GVK md. 89/8).

29) Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.(GVK md.89/12)

30) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i. (GVK md.89/13).

31) Tam mükellef gerçek kişilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 225'inci maddesi kapsamında dolaylı

temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'si. (GVK md.89/16).

32) Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. (GVK mükerrer md 121).

33) 31/12/2027 tarihine kadar, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253'üncü maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarınının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır.

Yıllık indirim tutarı 2.500.000 TL'yi aşamaz. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. (GVK

geçici 82. Md).

B) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda;

1) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın %50 olarak uygulanır. (KVK md. 5/1-b-4).

2) 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 %50'lik kısmı. (KVK md.5/1-e).

3) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dahil)

satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.(KVK md. 5/1-f).

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

Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların, b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların, c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların, ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır. (KVK md 5/B).

5) Kanunun 20'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20'nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır.(KVK md.9)

6) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si. (KVK md. 10/1-b).

7) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı. (KVK md. 10/1-c).

8) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı. (KVK md. 10/1-g).

9) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i. (KVK md. 10/1-ğ).

10) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili

hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır. (KVK md. 10/1-1).

11) 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'si. (KVK md. 10/1-i).

12) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. (KVK md. 11/1-i).

II. Vergi Kanunlarındaki Kısıtlamaların Değerlendirilmesi:

Yukarıda örneklerine yer verilen vergi kısıtlamalarının özel sebepleri (gerekçeleri) ihmal edildiğinde, bu kısıtlamaların esas olarak, vergi matrahlarının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılması amacına yönelik olduğu ifade edilebilir. Konuya bu şekilde baktığımızda, kamu bütçesinin en önemli gelir unsuru olan vergiler bu şekilde artırılmaya çalışılırken ve kamu gelir gider dengesi sağlanmaya çalışılırken; sadece bu kısıtlamalar dikkate alınarak, bu kısıtlamalara denk düşecek kamu giderlerinin kısıtlandığını söylemek oldukça zordur.

Örneğin, vergi mükellefleri için binek otomobillerin kiralamaları ve giderleri kısıtlanırken, kamuda kullanılan binek otomobiller için benzer şekilde herhangi bir kısıtlama var mıdır? Ya da borçları öz sermayesini aşan vergi mükelleflerinin finansal giderleri kısıtlamaya tabi tutulurken, başta kur korumalı mevduat hesapları için katlanılan giderler (ya da vazgeçilen gelirler) olmak üzere, kamunun finansman giderlerinde herhangi bir kısıtlama mevcut mudur? Hatta vergi kanunlarıyla değil de, harici düzenlemelerle, vergi mükelleflerinin taşıtlarına UTTS modülü takılması zorunlu tutulmuşken ve bunu taktırmayanların yakıt harcamalarının gider kaydı kısıtlanmışken, kamu araçlarının bu uygulamadan müstesna tutulması oldukça düşündürücüdür.[\[1\]](#)

Olaya bu boyutuyla bakıldığında, mevcut ekonomik koşullar altında, kısıtlamaların vergi mükellefleri kadar, kamu görevlileri ve kamu harcamaları için de etkin bir şekilde uygulanmasının kaçınılmaz olduğu görülmektedir.

Vergi kısıtlamalarının diğer boyutu ise, bu düzenlemelerin, vergi mükellefleri dışında, 3568 sayılı Kanun'a tabi olarak çalışan SMMM'ler ve YMM'ler için de eziyet biçimine dönüşmesidir. Meslek mensupları, mesailerinin büyük kısmını vergi kısıtlamalarının uygulanmasına/denetimine ayırmakta ve bu işlemlerle aşırı derecede meşgul edilmektedir.

Türkiye'nin en zor edinilen serbest meslek erbabı unvanın taşıyan söz konusu meslek mensupları, bu zorluklara birlikte, ilgili bakanlığın ve meslek örgütünün belirlediği, ekonomik gerçeklerden uzak, yetersiz ücret tarifesi karşısında meslekten soğumakta ve bu mesleği yapmaktan uzaklaşmaktadır. O kadar ki, uygulamadan gözlemlendiği üzere, bu koşullar altında, üniversitelerin işletme, iktisat, maliye gibi 3568 sayılı Kanun'un düzenlediği mesleklerle ilgili bölümlerinden mezun olan öğrenciler, bu meslekleri seçmekte tereddüt etmekte ve başka alanlara/mesleklere yönelmektedir.

Diğer yandan, belirtilen vergi kısıtlamalarının çoğunda mutlak

eşitlik gibi görünen yapı, aslında hakkaniyetten uzaklaşarak adaletsizliğe sebebiyet vermektedir. Örneğin, 2025 yılında 1.000.-TL kurumlar vergisi ödeyecek vergi yükümlüsü de, 100.000.000.-TL kurumlar vergisi ödeyecek vergi yükümlüsü de binek araç kiralarken aylık 37.000.-TL'nin üstündeki tutarı giderleştirmeyecektir.[2]

Yukarıda bazı örneklerini verdiğimiz vergi kısıtlamalarının bir kısmı ise, bir yasal düzenlemede bulunması gereken "açıklık" ilkesinden uzaktır; halbuki bir yasa metninde bulunması gereken en önemli nitelik, yasa metninin açık ve net olmasıdır. Madem ki "*Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*" kuralı mevcuttur, bu durumda Kanun metinlerinin anlaşılabilir ve kolayca kavranabilir olması gerekir. Ancak, yukarıdaki örnekler içerisinde yer alan GVK'nın 40/1 maddesinde yer alan "*...Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere...*" ibaresinden görüleceği üzere, binek otomobillerin kiralanmasının ve çeşitli şekillerde işletilmesinin tanımı yapılmadığı gibi, bu konuda başka bir yasal düzenlemeye de atıfta bulunulmamıştır. Bu durumda, yüz adet binek araç filosu bulunan bir vergi mükellefi, bu araçlardan birini, başka bir şahsa "*kiraladığında*" Kanun'da belirtilen ve açık olmayan "*binek otomobillerin kiralayıcısı unvanını kazanarak*" kısıtlamalardan kurtulabilecek midir? Binek araçlarda kiralama nedir, kaç araç kiralanırsa ve ne şekilde işletilirse kısıtlamadan müstesna tutulacaktır? sorularını cevaplamak oldukça güçtür.

Vergi kısıtlamalarının diğer olumsuz etkisi de, bazı gelir vergisi mükelleflerinde vergilendirilecek gelirin tanımına aykırı bir durum yaratmasıdır. Örneğin, tanımı gereği sermayeden ziyade şahsi mesaisiyle gelir elde eden bir avukatın 2025 yılında elde ettiği serbest meslek hasılatının 2.000.000.-TL, ödediği mesleki gider ve maliyetlerin tutarının da 1.000.000.-TL olduğu; aynı yılda ödediği eğitim giderlerinin 400.000.-TL sağlık giderlerinin de 600.000.-TL

olarak gerekleŖtiđi durumda gelir vergisi beyanı aŖađıdaki gibi olacaktır:

Serbest Meslek Kazancı	:	1.000.000.-TL
İndirilebilecek Eğitim/Sağlık Giderleri (GVK md. 89/2 hükmüne göre 1.000.000 X 0,10)		100.000.-TL
Gelir Vergisi Matrahı		900.000.-TL
Hesaplanan/denecek Gelir Vergisi	:	220.000-TL

Tablodan görüleceği üzere, GVK'nın 1'inci maddesinde yer alan "... Gerçek kiŖilerin gelirleri gelir vergisine tbidir. Gelir bir gerçek kiŖinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." hükmüne göre, belirtilen serbest meslek erbabının 2025 yılı kazancının safi tutarı (1.000.000 – 1.000.000=) 0.-TL olması gerekirken ve bu tutar üzerinden hesaplanarak ödenmesi gereken gelir vergisi de bulunmayacak iken; 1.000.000.-TL tutarındaki eğitim, sağlık giderinin sadece beyan edilen kazancın %10'u kadarlık kısmının indirimi olanaklı kılınığından, ödenecek gelir vergisi 220.000.-TL olarak tahakkuk edecektir.[\[3\]](#) Sermayesi bulunmayan ve tamamen kiŖisel bilgisi ve çabasıyla kazanç elde eden söz konusu serbest meslek erbabının, yaŖaması için gerekli baŖkaca herhangi bir geliri bulunmadığı halde, bu tutardaki gelir vergisini nereden ve nasıl ödeyecektir? sorusu cevaplanmaya muhtaçtır.

Diğer yandan, I. Bölümdeki açıklamalardan, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki gider, maliyet ve indirim kısıtlamalarının büyük kısmının gerçek kiŖilerin ücret gelirleri için hükme bağlandığı ve bu kısıtlamaların çoğunun da Devlet tarafından yapılan ücret demelerine endekslendiği görülmektedir. Örneğin GVK'nın 25/2 maddesinde, hizmet erbabına ödenen ocuk zamlarının vergiden istisna olduğu hükme bağlandıktan sonra, maddenin devamında, bu zamların Devletçe verilen miktarları aŖtıđı takdirde, fazlasının vergiye tabi olacağı belirtilmiŖtir.

YaŖadıđımız ekonomik koŖullara göre, bu Ŗekildeki demelerin

Devlet tarafından ödenen tutarlara endekslenmesinin hiçbir anlam ve önemi kalmadığı gibi; bu yaklaşımın maddi temelleri de çökmüştür. Şöyle ki; 2025 Türkiye'sinde en düşük devlet memuru maaşı 43.726.-TL[4], özel sektör için belirlenen asgari ücret ise bu tutarın neredeyse yarısı kadar olan 22.104.-TL.dir.[5]

Durum bu şekilde iken, özel sektörde ücretlilere ödenecek çocuk zamlarını, devlet tarafından memurlara ödenecek tutarlarla endeksleyerek (2025 yılında 0-6 yaş çocuklar için 506.28 TL, büyük çocuklar için 253,14 TL) bu tutarların üstündeki ödemelerin gelir vergisine tabi tutulması, elma ile armudun mukayesesinden ve birbirine emsal alınmasından başka bir anlam taşımamaktadır.

[1] Bu konuda ayrıntılı açıklamalar için; Tuncay KAPUSUZUĞLU, www.vergiplatformu.com/2025/02/05/teoride-ve-pratikte-ulusal-tasit-tanima-sistemi-utts/

[2] Oysa vergi sistemimizde yer alan bazı düzenlemelerde, vergi mükelleflerinin iş ve faaliyet hacmi ziyadesiyle önemsenmektedir. Örneğin, VUK'un 370'inci maddesinde izaha davet başlığıyla yapılan düzenlemede yer alan “...ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması halinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 700.000 TL Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir....” hükmüne göre, mükelleflerin yıllık mal ve hizmet alışlarının toplam tutarı dikkate alınmakta ve maddede düzenlenen ölçütlere uygun mükellefler Kanun'un 359'uncu maddesinde hükme bağlanan

kaçakçılık fiilini (sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma) işlemiş olsalar bile izaha davet edilebilmektedir.

[3] Elde edilen hasılatın tamamının gelir vergisi tevkifatına tabi olmadığı varsayımıyla.

[4]

<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/zamli-memur-maaslari-belli-oldu/3440790>

[5] <https://www.csqb.gov.tr/poco-pages/asgari-ucret/>